



---

## Solução de Consulta nº 253 - Cosit

**Data** 24 de setembro de 2019

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP**

ZONA FRANCA DE MANAUS. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. NÃO CUMULATIVIDADE. INCIDÊNCIA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Conforme o disposto no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, a pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep não pode apurar créditos referentes à aquisição de produtos cuja receita de venda esteja amparada pelo benefício da alíquota zero.

As receitas de pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus (ZFM), decorrentes das vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou industrialização dentro da ZFM, estão sujeitas à alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep.

A aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada que tenham sido adquiridos de revendedor fora da ZFM para utilização como insumo por pessoa jurídica estabelecida dentro da ZFM é beneficiada pela alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004) e, portanto, a adquirente não possui o direito ao crédito da referida contribuição relativamente ao insumo adquirido.

O produto sujeito à tributação concentrada que seja revendido por pessoa jurídica revendedora estabelecida fora da ZFM para pessoa jurídica revendedora estabelecida dentro da ZFM é beneficiada pela alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep. Nesse caso, a revenda posterior pela adquirente estabelecida dentro da ZFM para utilização como insumo por pessoa jurídica também estabelecida dentro da ZFM, salvo exceções legais, é beneficiada pela alíquota 0 (zero) da referida contribuição em virtude da sistemática da tributação concentrada ou monofásica desses tributos. Portanto, ao industrial estabelecido na ZFM e adquirente de tais produtos é vedado a apuração de crédito relativo a insumo da contribuição em comento.

O produto sujeito à tributação concentrada que seja comercializado por pessoa jurídica produtora, fabricante ou importadora estabelecida fora da ZFM para pessoa jurídica revendedora estabelecida dentro da ZFM é

beneficiada pela alíquota zero (art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004). Nesse caso, o produtor/fabricante/importador estabelecido fora da ZFM deve recolher, a título de substituição tributária, a Contribuição para o PIS/Pasep devida na operação de revenda da adquirente revendedora estabelecida na ZFM. Caso a adquirente revendedora posteriormente proceda a venda de tais produtos para pessoa jurídica domiciliada na ZFM que o utilize como insumo ou o incorpore ao seu ativo permanente, esta última poderá abater como crédito da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre o seu faturamento o valor dessa contribuição que foi recolhida, mediante substituição tributária, pelo produtor/fabricante/importador estabelecido fora da ZFM. Nesse caso, não há direito ao crédito estipulado pelo inciso II do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 227, DE 12 DE MAIO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE MAIO DE 2017.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, art. 3º, II e § 2º, II; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º, *caput* e II; Lei nº 11.196, de 2005, art. 65.

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS**

ZONA FRANCA DE MANAUS. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. NÃO CUMULATIVIDADE. INCIDÊNCIA. CRÉDITOS. INSUMOS.

Conforme o disposto no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo da Cofins não pode apurar créditos referentes à aquisição de produtos cuja receita de venda esteja amparada pelo benefício da alíquota zero.

As receitas de pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus (ZFM), decorrentes das vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou industrialização dentro da ZFM, estão sujeitas à alíquota 0 (zero) da Cofins.

A aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada que tenham sido adquiridos de revendedor fora da ZFM para utilização como insumo por pessoa jurídica estabelecida dentro da ZFM é beneficiada pela alíquota 0 (zero) da Cofins (art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004) e, portanto, a adquirente não possui o direito ao crédito da referida contribuição relativamente ao insumo adquirido.

O produto sujeito à tributação concentrada que seja revendido por pessoa jurídica revendedora estabelecida fora da ZFM para pessoa jurídica revendedora estabelecida dentro da ZFM é beneficiada pela alíquota zero da Cofins. Nesse caso, a revenda posterior pela adquirente estabelecida dentro da ZFM para utilização como insumo por pessoa jurídica também estabelecida dentro da ZFM, salvo exceções legais, é beneficiada pela alíquota 0 (zero) da referida contribuição em virtude da sistemática da tributação concentrada ou monofásica desses tributos.

Portanto, ao industrial estabelecido na ZFM e adquirente de tais produtos é vedado a apuração de crédito relativo a insumo da contribuição em comento.

O produto sujeito à tributação concentrada que seja comercializado por pessoa jurídica produtora, fabricante ou importadora estabelecida fora da ZFM para pessoa jurídica revendedora estabelecida dentro da ZFM é beneficiada pela alíquota zero (art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004). Nesse caso, o produtor/fabricante/importador estabelecido fora da ZFM deve recolher, a título de substituição tributária, a Cofins devida na operação de revenda da adquirente revendedora estabelecida na ZFM. Caso a adquirente revendedora posteriormente proceda a venda de tais produtos para pessoa jurídica domiciliada na ZFM que o utilize como insumo ou o incorpore ao seu ativo permanente, esta última poderá abater como crédito da Cofins incidente sobre o seu faturamento o valor dessa contribuição que foi recolhida, mediante substituição tributária, pelo produtor/fabricante/importador estabelecido fora da ZFM. Nesse caso, não há direito ao crédito estipulado pelo inciso II do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 227, DE 12 DE MAIO DE 2017, PUBLICADA NO DIÁRIO OFICIAL DA UNIÃO DE 18 DE MAIO DE 2017.**

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.833, de 2003, art. 3º, II e §2º, II; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º; Lei nº 11.196, de 2005, art. 65.

## **Relatório**

A consulente, acima identificada, pessoa jurídica de direito privado, com objetivo social de “fabricação de sabões e detergentes sintéticos”, formula consulta acerca da interpretação da legislação tributária federal, relativa à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Contribuição para o PIS/Pasep) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins).

2. A peticionante relata que adquire insumos sujeitos à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma concentrada, **e provenientes de revendedores situados dentro e fora** da Zona Franca de Manaus (ZFM), os quais remetem os produtos para seu estabelecimento industrial situado na ZFM, para fabricação de produtos a serem vendidos para distribuidores e clientes localizados em outras regiões do país.

3. Ocorre que a consulente é sujeita ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins com base na sistemática não-cumulativa. Nesse sentido, entende que possui direito a apurar créditos dos referidos tributos referente a insumos, nos termos do art. 3º, II da Lei nº 10.637, de 2002 e do art. 3º, II da Lei nº 10.833, de 2003.

4. Entende que o simples fato de os produtos remetidos pelos fornecedores ao estabelecimento industrial da consulente estarem sujeitos à alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, devido ao regime concentrado de recolhimento dos tributos na cadeia produtiva e também pela remessa dos produtos adquiridos para o estabelecimento situado em área incentivada (Zona Franca de Manaus – ZFM), não impede a apuração de créditos das referidas contribuições sociais em decorrência das operações efetuadas por ela.

5. Assim, formula a consulta com vistas a confirmar seu entendimento e esclarecer sua dúvida quanto a possibilidade de manutenção dos créditos das contribuições em tela, pois no seu entendimento, ela acabará por sofrer a repercussão econômica decorrente da transferência do encargo financeiro incorporado pelos fornecedores no preço final dos insumos adquiridos para utilização em seu processo produtivo na ZFM.

6. Diante desses fatos, formula o seguinte questionamento: *“Diante de todo o exposto, a Consulente submete a presente Consulta Formal para que as autoridades fiscais convalidem o seu entendimento a respeito da possibilidade de apuração de crédito de PIS/COFINS sobre os insumos monofásicos adquiridos tanto dentro quanto fora da ZFM, a despeito de estarem sujeitos à alíquota 0 (zero), nos termos do art. 3º, inciso II da Lei nº 10.637/2002 e art. 3º, inciso II da Lei nº 10.833/2003.”*

7. Por fim, presta as declarações previstas no art. 3º, § 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

## **Fundamentos**

### **DA ADMISSIBILIDADE E DO PROCESSO DE CONSULTA**

8. De início, registre-se – com espeque no art. 28 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013 – que uma solução de consulta não confirma nem infirma fatos noticiados pela consulente, pois que juízos dessa natureza pressuporiam análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta. Com efeito, o procedimento em curso presta-se tão somente a interpretar a legislação tributária em face do que fora noticiado; razão por que a eficácia de seu provimento está condicionada à realização dessas premissas fáticas, no plano das efetivas condutas.

9. O processo de consulta fiscal de que ora se cuida tem suas normas básicas consubstanciadas nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Tais disposições foram consolidadas no Regulamento baixado pelo Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

10. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), a matéria é regulada pela IN RFB nº 1.396, de 2013, sob cuja égide foi deduzida a consulta em análise, e em cujo texto estão encartados os requisitos de admissibilidade da consulta.

11. Dito isso, declaro que a consulta deduzida na inicial atende aos requisitos de admissibilidade, razão por que é eficaz e deve ser solucionada.

## DAS OPERAÇÕES ENVOLVENDO A ZONA FRANCA DE MANAUS

12. Como a consulta envolve a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada oriundos de revendedores situados dentro e fora da Zona Franca de Manaus (ZFM) para pessoa jurídica industrial situada dentro da ZFM, faz-se necessário perscrutar acerca da incidência das aludidas contribuições nas vendas referentes a tais operações.

## DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS NAS RECEITAS DE VENDAS ENVOLVENDO PESSOA JURÍDICA ESTABELECIDADA NA ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM)

13. A ZFM foi instituída pela Lei nº 3.173, de 06 de junho de 1957, mas somente institucionalizou-se juridicamente e iniciou-se o seu pleno funcionamento com a edição do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967:

*Art. 1º A Zona Franca de Manaus é uma área de livre comércio de importação e exportação e de incentivos fiscais especiais, estabelecida com a finalidade de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância, a que se encontram, os centros consumidores de seus produtos.*

(...)

*Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.*

14. Sobreveio o Decreto-Lei nº 340, de 22 de dezembro de 1967, que estabeleceu exceções aos incentivos fiscais concedidos à ZFM para determinados produtos:

*Art. 1º Os favores previstos nos artigos 3º, 4º, 7º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, não se aplicam às seguintes mercadorias de procedência nacional: armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros, compreendidos, respectivamente nos capítulos 93, 33, 24, 22 (posição 22.03, 22.05 a 22.07 e 22.09 incisos 2 a 7) e 87 (posição 87.02, incisos 1 e 2), da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, alterada pelo Decreto-lei nº 34, de 18 de novembro de 1966, quer destinadas à Zona Franca de Manaus, quer nela produzida ou dela oriunda. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 355, de 1968)*

15. Em seguida, a Constituição Federal de 1988, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 05 de outubro de 1988, quando de sua promulgação e com alterações posteriores, estabeleceu o seguinte arcabouço para a ZFM, em seu Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias:

*Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)*

---

*Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.*

(...)

*Art. 92. São acrescentados dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)*

*Art. 92-A. São acrescentados 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 83, de 2014)*

16. Quanto à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as vendas para a ZFM, atualmente, a Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004, estabelece:

*Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.*

*§ 1º Para os efeitos deste artigo, entendem-se como vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus - ZFM as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo.*

*§ 2º Aplicam-se às operações de que trata o caput deste artigo as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.*

(...)

*§ 5º Nas notas fiscais relativas à venda de que trata o caput deste artigo, deverá constar a expressão “Venda de mercadoria efetuada com alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins”, com a especificação do dispositivo legal correspondente. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)*

*§ 6º O disposto neste artigo não se aplica aos produtos de que trata o art. 14 da Lei nº 13.097, de 19 de janeiro de 2015. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)*

17. Posteriormente, a Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, publicada no DOU de 22 de novembro de 2005, estabeleceu expressamente regramento específico para cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em operações com produtos sujeitos à concentração tributária envolvendo a ZFM (quando adquiridas de produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM):

*Art. 65. Nas vendas efetuadas por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM dos produtos relacionados nos incisos I a VII do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, destinadas ao consumo ou industrialização na*

ZFM, aplica-se o disposto no art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

§ 1º No caso deste artigo, nas vendas efetuadas pela pessoa jurídica adquirente na forma do caput deste artigo a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidirão às alíquotas previstas:

I - no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

II - na alínea b do inciso I do art. 1º e do art. 2º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

IV - no caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

V - nos incisos I e II do caput do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

(...)

§ 2º O produtor, fabricante ou importador, no caso deste artigo, fica obrigado a cobrar e recolher, na condição de contribuinte substituto, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pela pessoa jurídica de que trata o § 1º deste artigo.

§ 3º O disposto no § 2º deste artigo não se aplica aos produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, 30.04, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, todos da Tipi.

§ 4º Para os efeitos do § 2º deste artigo, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins serão apuradas mediante a aplicação das alíquotas de que trata o § 1º deste artigo sobre: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008)

I – o valor-base de que trata o art. 58-L da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no caso do inciso VI do § 1º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

II – a quantidade de unidades de produtos vendidos pelo produtor, fabricante ou importador, no caso dos incisos I e VII do § 1º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

III – o preço de venda do produtor, fabricante ou importador, no caso dos demais incisos do § 1º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

§ 5º A pessoa jurídica domiciliada na ZFM que utilizar como insumo ou incorporar ao seu ativo permanente produtos adquiridos com substituição tributária, na forma dos §§ 2º e 4º deste artigo, poderá abater da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre seu faturamento o valor dessas contribuições recolhidas pelo substituto tributário.

*§ 6º Não se aplicam as disposições dos §§ 2º, 4º e 5º deste artigo no caso de venda dos produtos referidos nos incisos IV e V do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para montadoras de veículos.*

*§ 7º Para fins deste artigo, não se aplica o disposto na alínea b do inciso VII do art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso VII do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009).*

(...)

*Art. 132. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos: (...) V - a partir do 1º (primeiro) dia do 4º (quarto) mês subsequente ao da publicação desta Lei, em relação ao disposto: (...) c) nos arts. 47 e 48, 51, 56 a 59, 60 a 62, 64 e 65;*

18. Outrossim, cite-se em referência à legislação que rege a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre operações relacionadas à ZFM, a existência de algumas controvérsias recentes, como por exemplo, aquela decorrente de decisão por meio de Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda (PGFN) de nº 4, de 16 de novembro de 2017 (publicado no Diário Oficial da União –DOU – de 21 de novembro de 2017).

19. Decorre do art. 2º do Decreto-lei nº 4.657, de 4 de setembro de 1942, o Princípio da Continuidade da Lei, conforme o qual somente lei nova tem o condão de modificar ou revogar outra em vigor. Inexiste assim, possibilidade de normas complementares retirarem do ordenamento jurídico lei vigente, concluindo-se desta forma que **a legislação relacionada à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas operações relativas à ZFM mencionadas nesta Solução de Consulta permanecem em vigor.**

20. Haja vista a incontestável vigência e produção de efeitos da legislação tributária mencionada na presente consulta, **não há outro caminho a esta Secretaria que a de afirmar que as receitas decorrentes da venda de produtos sujeitos à incidência concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, destinados à industrialização ou ao consumo em referida área, não são objeto de imunidade tributária ou de não incidência dessas contribuições.**

21. Saliente-se que, quanto às receitas de vendas decorrentes de operações entre pessoas estabelecidas dentro da ZFM, há algumas regras peculiares na legislação, como as referentes à venda de produção própria estabelecida no art. 2º, § 4º, da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 2º, § 5º, da Lei nº 10.833, de 2003. Porém, **tais receitas também não são objeto de imunidade ou de não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estando, da mesma forma, sujeitas as regras da legislação em vigor referente às contribuições em comento.**

## **DO CRÉDITO DA CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP E DA COFINS REFERENTE A INSUMOS**

22. A Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, no regime de apuração não cumulativa, são disciplinadas pela Lei nº 10.637, de 2002, e pela Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente. Os créditos decorrentes da não cumulatividade dessas contribuições estão previstos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e no art. 3º da Lei nº



10.833, de 29 de dezembro de 2003, e dentre eles os créditos previstos no inciso “II” desses artigos, apurados em virtude da aquisição de insumos:

**Lei nº 10.637, de 2002**

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da TIPI; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

**Lei nº 10.833, de 2003**

*Art. 3º Do valor apurado na forma do art. 2º a pessoa jurídica poderá descontar créditos calculados em relação a:*

*(...)*

*II - bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes, exceto em relação ao pagamento de que trata o art. 2º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, devido pelo fabricante ou importador, ao concessionário, pela intermediação ou entrega dos veículos classificados nas posições 87.03 e 87.04 da Tipi; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

**DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS PROVENIENTE DE REVENDEDOR SITUADO FORA DA ZFM**

23. A consulente afirma que adquire insumos de revendedores estabelecidos fora da ZFM. De acordo com o art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, as receitas dessas vendas são tributadas com a alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Nesse caso, aplicam-se as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003 (o § 2º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, também determina a observância dessas regras):

**Lei nº 10.637, de 2002.**

*Art. 3º*

*(...)*

**§ 2º Não dará direito a crédito o valor:** *(Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)*

*(...)*

---

***II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)***

***Lei nº 10.833, de 2003.***

Art. 3º

(...)

***§ 2º Não dará direito a crédito o valor: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)***

(...)

***II - da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição, inclusive no caso de isenção, esse último quando revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)***

(grifos nossos)

***Lei nº 10.996, de 2004***

***Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM. (Vide Lei nº 13.137, de 2015)(Vigência)***

(...)

***§ 2º Aplicam-se às operações de que trata o caput deste artigo as disposições do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.***

24. De acordo com os dispositivos acima, a aquisição de insumos sujeitos à alíquota zero não permite a apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

25. A vedação à apuração de créditos veiculada pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e pelo inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, foi esmiuçada por meio da Solução de Consulta Cosit nº 227, de 12 de maio de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 18 de maio de 2017 (disponível na íntegra no sítio eletrônico da RFB (< <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>>)), que nos termos do art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1396, de 16 de setembro de 2013, tem efeito vinculante no âmbito da RFB em relação à interpretação a ser dada à matéria.

25.1. Os trechos da mencionada Solução de Consulta relevantes para o esclarecimento do presente feito são os seguintes:

***Solução de Consulta Cosit nº 227, de 2017***

***Assunto: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP***

***NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.***

*É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.*

*É vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente:*

*a) revendidos; ou*

*b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.637/2002, arts. 3º, § 2º, II, e 5º, III.*

***ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS***

***NÃO CUMULATIVIDADE. CRÉDITOS. AQUISIÇÃO DE BENS E SERVIÇOS NÃO SUJEITOS AO PAGAMENTO DA CONTRIBUIÇÃO. VEDAÇÕES DE CREDITAMENTO.***

*É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com suspensão dessa contribuição, independentemente da destinação dada aos bens ou serviços adquiridos.*

*É vedada a apropriação de créditos da Cofins em relação a bens e serviços adquiridos em operações beneficiadas com isenção e posteriormente:*

*a) revendidos; ou*

*b) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessa contribuição.*

*Dispositivos Legais: Lei nº 10.833/2003, arts. 3º, § 2º, II, e 6º, III.*

*(...)*

9. A primeira parte do texto do inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833, de 2003 (da aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da contribuição) refere-se a bens ou serviços que são objetos de uma operação

ocorrida na etapa imediatamente anterior da cadeia econômica e que não foi alcançada pelo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, ou seja, refere-se a bens ou serviços que, ao serem fornecidos por uma pessoa jurídica para outra, geram, para a primeira dessas pessoas (o fornecedor), receitas que não se sujeitam ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

9.1. Como o não pagamento das contribuições abrange as hipóteses de não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, esse texto legal determina que, nessas situações, como regra geral, a aquisição dos bens ou serviços decorrentes dessas operações não gera direito à apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, independentemente da destinação dada pelo adquirente a esses bens.

10. A segunda parte desse dispositivo (inclusive no caso de isenção, esse último [...] pela contribuição) destaca que a isenção é uma dessas operações de fornecimento não sujeitas ao pagamento das contribuições e determina que, nos casos de aquisição de bens ou serviços cuja operação foi contemplada com isenção das contribuições (apenas neles), a regra geral de não apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins fica restrita às situações em que os bens ou serviços fornecidos sejam:

a) revendidos (em qualquer hipótese); ou

b) utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações não sujeitas à incidência ou sujeitas à incidência com alíquota zero ou com isenção dessas contribuições.

10.1 Assim, a contrario sensu, a vedação à apropriação de créditos da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins em caso de aquisição de bens e serviços não sujeitos ao pagamento das contribuições não se aplica às situações em que bens e serviços sejam adquiridos com isenção e, posteriormente sejam utilizados como insumos na elaboração de produtos ou serviços que sejam vendidos em operações sujeitas ao pagamento da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins.

11. Sistematizando o que foi dito anteriormente, tem-se que é vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas situações em que bens e serviços são adquiridos em operações beneficiadas:

a) com não incidência, incidência com alíquota zero ou com suspensão das contribuições;

b) com isenção das contribuições e posteriormente:

b.1) revendidos; ou

b.2) utilizados como insumo na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento das contribuições.

26. Depreende-se do exposto que a aquisição de insumos sujeitos à tributação concentrada que tenha sido adquirido de revendedor fora da ZFM para industrialização dentro da ZFM está sujeita à alíquota zero em virtude do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, e,

portanto, não há incidência das contribuições. Em consequência, não é permitido à adquirente o crédito relativo a insumo decorrente dessa operação.

## **DA AQUISIÇÃO DE INSUMOS PROVENIENTE DE REVENDEDOR SITUADO DENTRO DA ZFM**

27. Em relação às aquisições de insumos sujeitos à incidência concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, adquiridos de revendedores estabelecidos na ZFM para pessoa jurídica fabricante ou produtora também estabelecida na ZFM, há duas situações possíveis quando também envolve pessoa jurídica situada fora da ZFM.

### **PRIMEIRA POSSIBILIDADE**

28. A primeira possibilidade decorre de venda oriunda de revendedor fora da ZFM para outro revendedor dentro da ZFM, que depois revende esse insumo/produto para a consulente industrializar ou fabricar o seu produto final. Essa operação entre revendedor fora da ZFM e revendedor dentro da ZFM também é beneficiada pela alíquota zero (art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004) e, portanto, sua aquisição não gera crédito de insumo em virtude dos já explicitados arts. 3º, §2º, “ii”, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 c/c o §2º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004.

28.1. Quando o revendedor situado na ZFM e adquirente dos insumos/produtos proceder à venda do insumo para uma indústria ou fábrica (no caso, a consulente), também situada na ZFM, o revendedor do produto concentrado, salvo exceção em legislação específica, estará sujeito à alíquota zero nessa operação, como dispõe as diversas legislações acerca da tributação concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Nesse caso, a indústria ou fábrica adquirente não poderá apurar o crédito relativo a insumos, por recair nos já explanados arts. 3º, §2º, “iii”, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003 (produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições).

### **SEGUNDA POSSIBILIDADE**

29. A segunda possibilidade corresponde a um produtor/fabricante/importador situado fora da ZFM vender o produto para um revendedor situado dentro da ZFM e, posteriormente, este revender para uma pessoa jurídica produtora/fabricante também estabelecida na ZFM. Nesse caso, aplica-se o tratamento específico da legislação, explicitado pelo art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, o qual dispõe, *in verbis*:

#### ***Lei nº 11.196, de 2005***

*Art. 65. Nas vendas efetuadas por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM dos produtos relacionados nos incisos I a VII do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM, aplica-se o disposto no art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)*

*§ 1º No caso deste artigo, nas vendas efetuadas pela pessoa jurídica adquirente na forma do caput deste artigo a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidirão às alíquotas previstas:*

I - no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 ;

II - na alínea b do inciso I do art. 1º e do art. 2º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

IV - no caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

V - nos incisos I e II do caput do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

VI - (Revogado) ; (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

VII - (Revogado) ; (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)

VIII - (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência) (Produção de efeitos)

§ 2º O produtor, fabricante ou importador, no caso deste artigo, fica obrigado a cobrar e recolher, na condição de contribuinte substituto, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pela pessoa jurídica de que trata o § 1º deste artigo.

§ 3º O disposto no § 2º deste artigo não se aplica aos produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, 30.04, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, todos da Tipi.

§ 4º Para os efeitos do § 2º deste artigo, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins serão apuradas mediante a aplicação das alíquotas de que trata o § 1º deste artigo sobre:(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

I – o valor-base de que trata o art. 58-L da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no caso do inciso VI do § 1º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

II – a quantidade de unidades de produtos vendidos pelo produtor, fabricante ou importador, no caso dos incisos I e VII do § 1º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)(Produção de efeitos)

III – o preço de venda do produtor, fabricante ou importador, no caso dos demais incisos do § 1º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)

§ 5º A pessoa jurídica domiciliada na ZFM que utilizar como insumo ou incorporar ao seu ativo permanente produtos adquiridos com substituição tributária, na forma dos §§ 2º e 4º deste artigo, poderá abater da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre seu faturamento o valor dessas contribuições recolhidas pelo substituto tributário.

§ 6º Não se aplicam as disposições dos §§ 2º , 4º e 5º deste artigo no caso de venda dos produtos referidos nos incisos IV e V do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, para montadoras de veículos.

*§ 7º Para fins deste artigo, não se aplica o disposto na alínea b do inciso VII do art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e na alínea b do inciso VII do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).*

*§ 8º As disposições deste artigo também se aplicam às vendas destinadas ao consumo ou à industrialização nas Áreas de Livre Comércio de que tratam as Leis nºs 7.965, de 22 de dezembro de 1989, 8.210, de 19 de julho de 1991, e 8.256, de 25 de novembro de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 30 de dezembro de 1991, e a Lei nº 8.857, de 8 de março de 1994, por pessoa jurídica estabelecida fora dessas áreas. (Incluído pela Lei nº 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).*

*VIII - (Revogado). (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)*

30. Pelo comando legal acima transcrito, a venda de produto sujeito à tributação concentrada por produtor, fabricante ou importador situado fora da ZFM para revendedor situado na ZFM está sujeita à alíquota zero.

31. Por outro lado, caso a adquirente situada na ZFM seja pessoa jurídica revendedora, o produtor/fabricante/importador situado fora da ZFM deverá recolher a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins mediante substituição tributária (§ 2º do art. 65), pela alíquota relativa ao produto sujeito à concentração (§ 1º do art. 65), salvo as exceções especificadas (§ 3º do art. 65), e pela base de cálculo prevista no § 4º do art. 65. Destarte, o responsável tributário pelo recolhimento do tributo na operação é aquele situado fora da zona incentivada. Por conseguinte, têm-se que as vendas, conforme § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, sofrem a incidência das contribuições em tela, não obstante a pessoa jurídica revendedora situada na ZFM seja substituída nessa operação.

32. Dessa forma, sobre os produtos revendidos na ZFM oriundos de pessoa jurídica produtora/fabricante/importadora estabelecidas fora da ZFM e sujeitos à égide do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005 (tributação concentrada) não recaem as vedações relativas a produtos não sujeitos ao pagamento das contribuições (art. 3º, § 2º, "II", das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, e art. 2º, § 2º, da Lei nº 10.996, de 2004). Porém, não se aplica o crédito referente a insumos previsto nos já transcritos arts. 3º, "II", das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, já que há um crédito relativo a insumos estipulado em legislação específica para esse caso, também previsto no art. 65, da Lei nº 11.196, de 2005.

33. Nessa trilha, o § 5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, autoriza que a pessoa jurídica domiciliada na ZFM que adquirir como insumo ou incorporar ao seu ativo permanente produtos adquiridos com substituição tributária oriundos de revendedor também situado na ZFM, sendo que esse último adquiriu o insumo/produto de produtor/fabricante/importador situado fora da ZFM, poderá abater da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes de seu faturamento o valor dessas contribuições recolhidas pelo substituto tributário.

34. Perceba-se que a apuração desse abatimento, em forma de crédito, será no mesmo valor da incidência do tributo recolhido na tributação concentrada do insumo ou produto, o qual foi recolhido pelo produtor, fabricante ou importador situado fora da ZFM a título de substituição tributária (especificação da operação no item 30). Nesse caso, a

tributação ficará “zerada” em toda a cadeia do produto dentro da ZFM quando da utilização como insumo ou ativo permanente.

## Conclusão

35. Diante do exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo-se à consulente o seguinte:

a) conforme o disposto no inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e o inciso II do § 2º do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, a pessoa jurídica sujeita ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não pode apurar créditos referentes à aquisição de produtos cuja receita de venda esteja amparada pelo benefício da alíquota zero;

b) as receitas de pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, decorrentes das vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou industrialização dentro da ZFM, estão sujeitas à alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

c) a aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada que tenham sido adquiridos de revendedor fora da ZFM para utilização como insumo por pessoa jurídica estabelecida dentro da ZFM é beneficiada pela alíquota 0 (zero) da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004) e, portanto, a adquirente não possui o direito ao crédito das referidas contribuições relativamente ao insumo adquirido;

d) o produto sujeito à tributação concentrada que seja revendido por pessoa jurídica revendedora estabelecida fora da ZFM para pessoa jurídica revendedora estabelecida dentro da ZFM é beneficiada pela alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Nesse caso, a revenda posterior pela adquirente estabelecida dentro da ZFM para utilização como insumo por pessoa jurídica também estabelecida dentro da ZFM, salvo exceções legais, é beneficiada pela alíquota 0 (zero) das referidas contribuições em virtude da sistemática da tributação concentrada ou monofásica desses tributos. Portanto, ao industrial estabelecido na ZFM e adquirente de tais produtos é vedado a apuração de crédito relativo a insumo das contribuições em comento; e

e) o produto sujeito à tributação concentrada que seja comercializado por pessoa jurídica produtora, fabricante ou importadora estabelecida fora da ZFM para pessoa jurídica revendedora estabelecida dentro da ZFM é beneficiada pela alíquota zero (art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004). Nesse caso, o produtor/fabricante/importador estabelecido fora da ZFM deve recolher, a título de substituição tributária, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas na operação de revenda da adquirente revendedora estabelecida na ZFM. Caso a adquirente revendedora posteriormente proceda a venda de tais produtos para pessoa jurídica domiciliada na ZFM que o utilize como **insumo**



**ou o incorpore ao seu ativo permanente**, esta última poderá abater como crédito da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o seu faturamento o valor dessas contribuições que foram recolhidas, mediante substituição tributária, pelo produtor/fabricante/importador estabelecido fora da ZFM. Nesse caso, não há direito ao crédito estipulado pelo inciso II do art. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

*Assinado digitalmente*  
RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Direi

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

*Assinado digitalmente*  
OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JUNIOR  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador da Cotri

## **Ordem de Intimação**

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27 da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

*Assinado digitalmente*  
FERNANDO MOMBELLI  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenador-Geral da Cosit