



# Receita Federal

## Divisão de Tributação da 2ª RF

Processo	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	2001 – DISIT02
DATA	26 de janeiro de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

### **Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins**

### **NÃO CUMULATIVIDADE. ZONA FRANCA DE MANAUS. ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS.**

Apenas as vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, realizadas por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM e as chamadas vendas internas, em que as pessoas jurídicas vendedora e adquirente sejam sediadas na ZFM, são equiparadas à exportação brasileira para o estrangeiro e fazem jus à desoneração da Cofins.

Inexiste hipótese de extensão para fora da ZFM da redução a zero da alíquota da Cofins incidente nas vendas de mercadoria nacional destinadas a industrialização ou consumo dentro da área de exceção;

A desoneração da Cofins não alcança: i) a venda de mercadoria por empresa sediada na ZFM a outras regiões do país; (ii) operação envolvendo pessoa física (vendedor ou adquirente); (iii) venda de mercadoria que não tenha origem nacional; e (iv) receita decorrente de serviços (e não venda de mercadorias) prestados a empresas sediadas na ZFM;

Na hipótese de aquisição de mercadoria beneficiada com a redução a zero da alíquota da Cofins estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, cuja aplicação está condicionada ao consumo ou industrialização na ZFM da mercadoria nacional adquirida de pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, o desvio das mencionadas finalidades implicará responsabilização do causador do desvio pelo pagamento da contribuição e das penalidades cabíveis, nos termos do art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, independentemente do prazo decorrido entre a aquisição da mercadoria e o desvio da destinação;

**Não há direito a crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Cofins, 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 pelas contribuições.** Na aquisição de mercadorias para a revenda inexistirá, portanto, a possibilidade de

apropriação de créditos calculados sobre o valor de sua aquisição, qualquer que seja a forma de desoneração da contribuição - não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, ocorrida na etapa de comercialização anterior (venda para o adquirente);

As mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas estabelecidas fora da ZFM por pessoa jurídica estabelecida dentro da ZFM e que não tenham como destinação o consumo ou industrialização dentro da zona em comento sujeita a pessoa jurídica estabelecida dentro da ZFM, quando da revenda para outras pessoas jurídicas estabelecidas fora da ZFM, ao pagamento da Cofins na forma da legislação em vigor. Nesse caso, é possível apurar crédito com a aquisição de tais mercadorias no regime da não cumulatividade da referida contribuição, consoante prevê o inciso I do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003

### **SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 112 - COSIT, DE 28 DE SETEMBRO DE 2020.**

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 4º; Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19 e 19-A; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º - A; Lei nº 10.833, de 2003, arts. 2º, 3º e 6º; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º; Parecer PGFN CRJ nº 1.743, de 2016, aprovado por despacho do Ministro da Fazenda publicado no DOU de 14 de novembro de 2016 e Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017.

#### **Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep**

#### **NÃO CUMULATIVIDADE. ZONA FRANCA DE MANAUS. ALÍQUOTA ZERO. CRÉDITOS.**

Apenas as vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, realizadas por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM e as chamadas vendas internas, em que as pessoas jurídicas vendedora e adquirente sejam sediadas na ZFM, são equiparadas à exportação brasileira para o estrangeiro e fazem jus à desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep;

Inexiste hipótese de extensão para fora da ZFM da redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep incidente nas vendas de mercadoria nacional destinadas a industrialização ou consumo dentro da área de exceção;

A desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep não alcança: i) a venda de mercadoria por empresa sediada na ZFM a outras regiões do país; (ii) operação envolvendo pessoa física (vendedor ou adquirente); (iii) venda de mercadoria que não tenha origem nacional; e (iv) receita decorrente de serviços (e não venda de mercadorias) prestados a empresas sediadas na ZFM;

Na hipótese de aquisição de mercadoria beneficiada com a redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep estabelecida pelo art. 2º da Lei nº

10.996, de 2004, cuja aplicação está condicionada ao consumo ou industrialização na ZFM da mercadoria nacional adquirida de pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, o desvio das mencionadas finalidades implicará responsabilização do causador do desvio pelo pagamento da contribuição e das penalidades cabíveis, nos termos do art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, independentemente do prazo decorrido entre a aquisição da mercadoria e o desvio da destinação;

**Não há direito a crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep, 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 pelas contribuições.** Na aquisição de mercadorias para a revenda inexistirá, portanto, a possibilidade de apropriação de créditos calculados sobre o valor de sua aquisição, qualquer que seja a forma de desoneração da contribuição - não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, ocorrida na etapa de comercialização anterior (venda para o adquirente);

As mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas estabelecidas fora da ZFM por pessoa jurídica estabelecida dentro da ZFM e que não tenham como destinação o consumo ou industrialização dentro da zona em comento sujeita a pessoa jurídica estabelecida dentro da ZFM, quando da revenda para outras pessoas jurídicas estabelecidas fora da ZFM, ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep na forma da legislação em vigor. Nesse caso, é possível apurar crédito com a aquisição de tais mercadorias no regime da não cumulatividade da referida contribuição, consoante prevê o inciso I do art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA N.º 112 - COSIT, DE 28 DE SETEMBRO DE 2020.**

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 4º; Lei nº 10.522, de 2002, arts. 19 e 19-A; Lei nº 10.637, de 2002, arts 2º, 3º, 5º e 5º - A; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º; Parecer PGFN CRJ nº 1.743, de 2016, aprovado por despacho do Ministro da Fazenda publicado no DOU de 14 de novembro de 2016 e Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017.

## RELATÓRIO

A consulente acima qualificada, pessoa jurídica atuante no ramo de fabricação de alimentos para animais, formula consulta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) acerca da legislação relativa às contribuições ao PIS/Pasep e a Cofins.

2. Informa que é optante da sistemática de apuração do lucro real para o IRPJ e que faz o recolhimento das contribuições ao PIS e a Cofins conforme as disposições das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

3. Alega que para exercer suas atividades, adquire insumos de fornecedores situados fora da Zona Franca de Manaus (ZFM), os quais registram nas notas fiscais que os insumos são comercializados com alíquota zero, quando a consulente entende que deveriam gozar de isenção, conforme o disposto no art. 4º do Decreto-lei nº 288/67, art. 14, inciso II da MP nº 2.158-35/2001 e no Ato Declaratório PGFN nº 4/2017.

4. Assim, a consulente questiona qual seria o correto tratamento tributário dos referidos insumos, pois entende que faria jus à utilização de créditos de PIS e Cofins na aquisição deles com benefício de isenção, fato esse que não ocorre se os referidos produtos forem adquiridos com alíquota zero, tal como ocorre atualmente, conforme o disposto no art. 3º, §2º, inciso II das leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003.

5. Diante do exposto, apresenta os seguintes questionamentos:

*1) Está correto o entendimento da Consulente no sentido de que quando adquirir insumos de fora da Zona Franca da Manaus – ZFM, deverá considerar que esses insumos gozam de ISENÇÃO da Contribuição para o PIS e da COFINS, nos termos do art. 4º do Decreto-lei n.º 288/67 c/c art. 14, inciso II, §1º da Medida Provisória n.º 2.158-35/2001, conforme já pacificado pelo Ato Declaratório/PGFN n.º 4/2017? Caso contrário, qual o entendimento correto??*

*2) Em sendo considerados como insumos sujeitos à ISENÇÃO da Contribuição para o PIS e da COFINS, e quando utilizados na produção de bens onerados pelas referidas contribuições, a Consulente tem o direito de descontar os créditos presumidos da Contribuição para o PIS e da COFINS, nos termos do art. 3º, §2º, inciso II da Lei n.º 10.637/2002 e o art. 3º, §2º, inciso II da Lei n.º 10.833/2003? Caso contrário, qual o entendimento correto??*

## FUNDAMENTOS

6. O processo de consulta tem seu regramento básico estatuído 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. Sua regulamentação deu-se por meio do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011. No âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria está normatizada pela IN RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021.

7. Cumpre alertar que o processo de consulta se destina à elucidação quanto à interpretação de dispositivos da legislação tributária, diante de dúvida quanto à sua aplicação a fato concreto. Não se destina, portanto, à convalidação de atos praticados, nem de quaisquer das afirmativas da consulente, pois isso implicaria em análise de matéria probatória, o que é incompatível com o instituto da consulta.

8. Dito isso, considera-se que os questionamentos atendem aos requisitos de admissibilidade previstos na IN RFB nº 2.058, de 2021, razão por que são eficazes e devem ser solucionados.

9. O interessado traz indagações concernentes ao tratamento tributário referente ao PIS e a Cofins nas operações de vendas de mercadorias a estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus, conforme o entendimento consolidado no Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017. Referida matéria já foi objeto de apreciação pela Coordenação Geral de Tributação da Receita Federal, a qual consolidou seu entendimento através da **Solução de Consulta Cosit nº 112, de 28 de setembro de 2020**, cujos excertos são transcritos a seguir para fins de elucidação da matéria:

*11 A Zona Franca de Manaus (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, cujas principais disposições para fins desta consulta são as seguintes:*

*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.*

*(...)*

*Art. 37 As disposições contidas no presente Decreto-lei não se aplicam ao estabelecido na legislação atual sobre a importação, exportação e tributação de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo.*

*12 Seguiu-se o Decreto-Lei nº 340, de 22 de dezembro de 1967, que estabeleceu exceções aos incentivos fiscais concedidos à ZFM para determinados produtos (para além daquelas que já constavam do art. 37 do Decreto-Lei nº 288, de 1967):*

*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 do 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)*

*13 A Constituição Federal de 1988, quando de sua promulgação e com alterações posteriores, estabeleceu, no art. 40 de seu Ato Das Disposições Constitucionais Transitórias o arcabouço para a ZFM, tendo sido o prazo inicial de 25 anos de*

*manutenção da ZFM ali estabelecido sucessivamente prorrogado pelos artigos 92 e 92-A do ADCT de 1988.*

*14 Os incentivos à exportação, sob a forma de dedução da receita, estão presentes na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep desde a Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988 (art. 5º), e na legislação da Cofins, sob a forma de isenção, desde a sua instituição por meio da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 (art. 7º)*

*15 A Medida Provisória nº 622, de 22 de setembro de 1994, promoveu alteração no art. 5º da Lei nº 7.714, de 1988, para, entre outras medidas, afastar, por meio da alínea “a” do § 2º a aplicação dos benefícios da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep concedidos à exportação das vendas para a ZFM.*

*16 A Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995, conversão da Medida Provisória nº 896, de 16 de fevereiro de 1995 (última reedição da Medida Provisória nº 622, de 1994), manteve inalteradas as restrições à aplicação dos incentivos à exportação concedidos pela legislação da Contribuição para o PIS/Pasep, permanecendo, portanto, as vendas efetuadas para empresas estabelecidas na ZFM deles excluídas.*

*17 A Medida Provisória nº 1.724, de 29 de outubro de 1998, e sua Lei de conversão, a Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, estabeleceram alterações substanciais na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, passando a ser esta a principal lei de regência das contribuições à época. Essa norma não trouxe alteração acerca das regras de incentivos à exportação.*

*18 A Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, promoveu grande alteração na legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins referente aos incentivos à exportação, revogando dispositivos esparsos e unificando as regras em seu art. 14:*

*Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

*II - da exportação de mercadorias para o exterior;*

*III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;*

*(...)*

*VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei no 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;*

*IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio;*

*(...)*

*§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do caput.*

*§ 2º As isenções previstas no caput e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas:*

*I - a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;*

*(...)*

*Art. 22. Esta Medida Provisória entra em vigor na data de sua publicação.*

*Art. 23. Ficam revogados:*

*(...)*

*b) o art. 7º da Lei Complementar nº 70, de 1991, e a Lei Complementar nº 85, de 15 de fevereiro de 1996;*

*c) o art. 5º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, e a Lei nº 9.004, de 16 de março de 1995;*

*19 Os transcritos dispositivos da Medida Provisória nº 1.858-6, de 1999, permaneceram inalterados nas sucessivas reedições, até a Medida Provisória nº 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, que veio a ser questionada no E. Supremo Tribunal Federal por meio da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.348-9/DF, no âmbito da qual foi deferida pelo Plenário do Tribunal, em 07 de dezembro de 2000, medida cautelar para, entre outros, “suspender a eficácia do artigo 51 da Medida Provisória 2.037-24, de 23 de novembro de 2000, relativamente ao inciso I do § 2º do artigo 14 quanto à expressão “na Zona Franca de Manaus”.*

*20 Ato contínuo, o Poder Executivo editou a Medida Provisória nº 2.037-25, de 21 de dezembro de 2000, que convalidou a Medida Provisória anterior com alterações, e retirou do inciso I do § 2º do art. 14 a menção à Zona Franca de Manaus, e, portanto, não mais restringindo expressamente os incentivos à exportação da legislação da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em relação às vendas para aquela área. Os citados dispositivos da Medida Provisória nº 2.037-25, de 2000, seguiram inalterados em suas sucessivas reedições, inclusive na Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto 2001, a qual, por força do art. 2º da Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001, teve sua vigência prorrogada por prazo indeterminado.*

*21 Cumpre mencionar que até este momento a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins eram apuradas apenas no regime que posteriormente veio a ser denominado de regime de apuração cumulativa, regido basicamente pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e, no tema objeto desta consulta, pelo art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001.*

*22 É neste contexto normativo que são introduzidos os regimes de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, de que tratam, respectivamente, as Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, cujos regramentos interessam diretamente à consulta em apreço. Os dispositivos relevantes encontram-se reproduzidos no item 10 desta solução, e deles podem ser extraídas as seguintes regras atinentes à Zona Franca de Manaus:*

a) *os benefícios em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins nas operações envolvendo a Zona Franca de Manaus na sistemática de apuração não cumulativa, não são, como no regime cumulativo, concedidos através do instituto jurídico da isenção, mas, sim, mediante alíquota zero.*

b) *As normas postas reconhecem, expressamente, a redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas decorrentes da comercialização de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, produzidos na Zona Franca de Manaus para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais ali instalados e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA (art. 5-A da Lei nº 10.637, de 2002) e sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo (assim entendidas as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo) ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM (art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004)*

c) *A redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não está concedida em caráter geral, prevendo a legislação expressamente a aplicação de alíquotas positivas sobre o valor das receitas auferidas em determinadas operações (inciso I do § 4º do art. 2º da Lei nº 10.637, de 2002; inciso I do § 5 do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, e arts. 64 e 65 da Lei nº 11.196, de 21/11/2005).*

*23 Este o marco legal no qual a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) balizava sua atuação até o advento do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 16 de novembro de 2017, que, por força da jurisprudência pacificada no STJ e da aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1743/2016, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 14 de novembro de 2016, reconheceu a não incidência do PIS e/ou da COFINS sobre receita decorrente de venda de mercadoria de origem nacional destinadas a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade.*

*(...)*

*24 Já após a publicação do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017, esta RFB tem pautado sua atuação no entendimento de que o reconhecimento da não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins nas operações de venda de mercadoria de origem nacional destinada a pessoa jurídica sediada na ZFM, quer o vendedor esteja estabelecido dentro ou fora dela, conforme assentado na referida norma complementar, não se aplicaria aos casos expressamente excetuados pelas normas legais vigentes e não declaradas inconstitucionais mediante controle difuso ou concentrado de constitucionalidade.*

*24.1 Assim, estariam excluídas do benefício as operações com lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos de petróleo de que trata o art. 37 do Decreto-Lei nº 288, de 1967; as vendas de “armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e determinados automóveis de passageiros, conforme art. 1º do Decreto-Lei nº 340, de 1967; e as hipóteses tratadas no § 4º do art. 2º, § 12 do art. 3º e art. 5º-A da Lei nº*

*10.637, de 2002, no § 5º do art. 2º e § 17 do art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, no art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, e nos arts. 64 e 65 da Lei nº 11.196, de 2005.*

*25 O entendimento que neste sentido foi firmado na Solução de Consulta Cosit nº 119, de 11 de setembro de 2018, abaixo transcrita, por força do disposto nos arts. 8º e 9º da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, possui efeito vinculante no âmbito da RFB, devendo seus fundamentos serem adotados nas consultas posteriores que tenham o mesmo objeto:*

*22. 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).*

*23. 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.*

*24. 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 fabricante ou importadora dos mesmos, destinados à industrialização ou ao consumo em referida área, não são objeto de imunidade tributária ou de não incidência dessas contribuições.*

*26 Passa-se ao exame dos questionamentos do consulente:*

*1) Sendo reduzidas a 0 (zero), as alíquotas de PIS/COFINS, nas aquisições de mercadoria nacional, em razão do Art. 2º, §1º da Lei nº 10.996/2004, e em virtude da aplicação da não-cumulatividade prevista pelo art. 3º da Lei 10.637/2002 e art.3º da Lei 10.833/2003, deverá a Consulente também reduzir a 0 (zero) as alíquotas de PIS/COFINS sobre suas receitas de vendas destinadas a empresas fora ZFM?*

*O art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, garante a redução a 0 (zero) das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da 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, enquanto o seu § 1º esclarece serem consideradas de consumo na ZFM aquelas mercadorias que tenham por destinatárias as pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo, hipótese esta em que estaria enquadrada a consulente. Logo, a princípio, as aquisições de mercadorias realizadas pela consulente de pessoas jurídicas sediadas fora da ZFM estão desoneradas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Contudo, os benefícios atinentes à ZFM têm por premissa para*

*a sua materialidade que a mercadoria comercializada tenha por destinação final pessoa jurídica que nela esteja sediada.*

*Verifica-se que o caput do artigo 2º da Lei nº 10.996, de 2004, reduz a zero a alíquota das contribuições quando as mercadorias forem destinadas a industrialização ou consumo dentro da ZFM, sendo esta a condição para usufruto do benefício, não podendo o § 1º, ao definir o que seria “consumo” para os fins do incentivo, fazê-lo extrapolando os limites impostos pelo caput do artigo. Ou seja, é considerada “consumo” a venda para pessoas jurídicas que venham a comercializar a mercadoria por atacado ou varejo, desde que dentro da ZFM. E não poderia ser diferente tendo em vista que se trata de um incentivo objetivamente concedido para uma determinada área geográfica, no caso a ZFM.*

*A se reconhecer, neste ponto, por força do Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017, que as receitas auferidas com a revenda intrazona dos produtos alimentícios que comercializa também não sofrerão a incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.*

*Ainda em relação ao questionamento da consulente, cabe esclarecer-lhe que a revenda da mercadoria adquirida com alíquota zero, por força do benefício estabelecido no art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, para pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM caracteriza desvio de finalidade, o que impõe ao responsável pelo desvio de destinação o pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins e das penalidades cabíveis, como se a redução a zero das alíquotas das contribuições não existisse, conforme comando insculpido no art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009.*

*A Coordenação Geral de Tributação- Cosit, através da Solução de Consulta Interna nº 5, de 10 de abril de 2015, dotada de efeito vinculante no âmbito da RFB, já se debruçou sobre a temática, estabelecendo na sua ementa que:*

*Na hipótese de aquisição de mercadoria beneficiada com a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, cuja aplicação está condicionada ao consumo ou industrialização na ZFM da mercadoria adquirida com benefício, o desvio das mencionadas finalidades implicará responsabilização do causador do desvio pelo pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, nos termos do art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, independentemente do prazo decorrido entre a aquisição da mercadoria e o desvio da destinação.*

*Na hipótese de descumprimento das condições impostas pelo art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, para fruição da redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins que estabelece, o marco temporal para a incidência dos acréscimos legais é a data de vencimento das contribuições que seriam devidas em razão da operação, caso não houvesse a referida redução a zero das alíquotas.*

*Ocorrido o desvio da destinação da mercadoria, a contagem do prazo decadencial de 5 (cinco) anos para o lançamento do crédito tributário inicia-se: a) da data em que ocorrer o desvio da destinação prevista em lei, na hipótese de prévio pagamento espontâneo das contribuições pelo sujeito passivo; ou b) do*

*primeiro dia do ano seguinte àquele em que ocorrer o desvio da destinação prevista em lei, no caso de ausência de pagamento.*

*Destarte, as receitas de venda da consulente para outras pessoas jurídicas estabelecidas na ZFM não estão sujeitas à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. Porém, as receitas auferidas pela consulente com a venda de suas mercadorias para outras pessoas jurídicas sediadas fora da ZFM estão sujeitas ao pagamento das contribuições na forma da legislação em vigor, sendo que a mercadoria anteriormente beneficiada com a alíquota zero (Lei nº 10.996, de 2004) oriunda de pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM e posteriormente revendida para pessoa jurídica fora da ZFM caracteriza desvio de finalidade, estando a pessoa jurídica responsável sujeita ao pagamento das contribuições que se deixou de recolher e às penalidades da legislação aplicável.*

*2) Em caso de resposta negativa ao questionamento anterior e, considerando que a Consulente possua a obrigatoriedade de tributar e recolher normalmente os valores de PIS/COFINS sobre suas receitas de vendas destinadas a empresas fora da ZFM, poderá também, em sua apuração, considerar, os créditos provenientes de suas aquisições de mercadorias para revenda oriundas de outros Estados ainda que seus fornecedores não tenham realizado o "destaque" de PIS/COFINS por força do art. 2º, §1º da Lei nº 10.996/2004?*

*As Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, estabelecem expressamente no inciso II, do § 2º de seus art. 3º, que não dará direito a crédito a 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.*

*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.*

*Como o não pagamento das contribuições abrange as hipóteses de não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, esse texto legal determina que, à exceção dos insumos isentos utilizados em produtos ou prestação de serviços tributados, 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.*

*Portanto, no caso presente, tratando-se de mercadorias adquiridas com alíquota zero, como é o caso daquelas vendidas à consulente por pessoas jurídicas sediadas fora da ZFM, não poderá ser efetivado, na sistemática da não cumulatividade, o desconto de créditos relacionados ao valor de sua aquisição quando da apuração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre a receita auferida na sua revenda.*

*A Solução de Consulta Cosit nº 227, de 12 de maio de 2017, dotada de efeito vinculante no âmbito da RFB, cuidou da interpretação da regra estabelecida nos dispositivos em questão, para assim concluir:*

*a) ser vedada a apropriação de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e 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 dessas contribuições;*

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

*a) revendidos; ou*

*b) utilizados como insumos na elaboração de produtos ou na prestação de serviços que sejam vendidos ou prestados em operações não sujeitas ao pagamento dessas contribuições.*

*Logo, tratando-se da aquisição de mercadorias para a revenda, como é o caso da consulta em análise, não haverá a possibilidade de apropriação de créditos calculados sobre o valor de sua aquisição, qualquer que seja a forma de desoneração das contribuições - não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, ocorrida na etapa de comercialização anterior (venda para a consulente).*

*Todavia, conforme ressaltado, as mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas estabelecidas fora da ZFM por pessoa jurídica estabelecida dentro da ZFM e que não tenham como destinação o consumo ou industrialização dentro da zona em comento sujeita a pessoa jurídica estabelecida dentro da ZFM, quando da revenda para outras pessoas jurídicas estabelecidas fora da ZFM, ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma da legislação em vigor. Nesse caso, é possível apurar crédito com a aquisição de tais mercadorias no regime da não cumulatividade das contribuições, consoante prevê os incisos I dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.*

10. A leitura dos excertos acima expõe com bastante abrangência o **entendimento esposado pela Receita Federal quanto ao assunto em um caso semelhante**, embora convenha destacar que se trata de uma visão anterior ao julgamento da ADI 4254, referenciada pela supracitada solução de consulta, cujo teor não será apreciado no âmbito da presente solução de consulta vinculada.

11. **Assim, as informações trazidas na solução de consulta acima mencionada, ao tempo que reproduzem o entendimento desta RFB sobre o tema objeto da presente consulta, podem ser sumarizadas da seguinte forma para responder as indagações da consulente interessada:**

a) Apenas as vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, realizadas por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM e as chamadas vendas internas, em que as pessoas jurídicas vendedora e adquirente sejam sediadas na ZFM, são equiparadas à exportação brasileira para o estrangeiro e fazem jus à desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

- b) Inexiste hipótese de extensão para fora da ZFM da redução a zero da alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidente nas vendas de mercadoria nacional destinadas à industrialização ou ao consumo dentro da área de exceção;
- c) A desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não alcança i) a venda de mercadoria por empresa sediada na ZFM a outras regiões do país; (ii) operação envolvendo pessoa física (vendedor ou adquirente); (iii) venda de mercadoria que não tenha origem nacional; e (iv) receita decorrente de serviços (e não venda de mercadorias) prestados a empresas sediadas na ZFM;
- d) Na hipótese de aquisição de mercadoria beneficiada com a redução a zero das alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins estabelecida pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, cuja aplicação está condicionada ao consumo ou industrialização na ZFM da mercadoria adquirida de pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM, o desvio das mencionadas finalidades implicará responsabilização do causador do desvio pelo pagamento das contribuições e das penalidades cabíveis, nos termos do art. 22 da Lei nº 11.945, de 2009, independentemente do prazo decorrido entre a aquisição da mercadoria e o desvio da destinação;
- e) Não há direito a crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, 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 pelas contribuições. Na aquisição de mercadorias para a revenda inexistirá, portanto, a possibilidade de apropriação de créditos calculados sobre o valor de sua aquisição, qualquer que seja a forma de desoneração das contribuições - não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, ocorrida na etapa de comercialização anterior (venda para o adquirente);
- f) As mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas estabelecidas fora da ZFM por pessoa jurídica estabelecida dentro da ZFM e que não tenham como destinação o consumo ou industrialização dentro da zona em comento sujeita a pessoa jurídica estabelecida dentro da ZFM, quando da revenda para outras pessoas jurídicas estabelecidas fora da ZFM, ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma da legislação em vigor. Nesse caso, é possível apurar crédito com a aquisição de tais mercadorias no regime da não cumulatividade das contribuições, consoante prevê os incisos I dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

## CONCLUSÃO

12. Com base no exposto, pode-se concluir respondendo aos questionamentos da consulente da seguinte forma:

13 Quanto ao primeiro questionamento, apenas as vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus - ZFM, realizadas por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM e as chamadas vendas internas, em que as pessoas jurídicas vendedora e adquirente sejam sediadas na ZFM, são equiparadas à exportação brasileira para o estrangeiro e fazem jus à desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

13.1 A desoneração da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins não alcança: i) a venda de mercadoria por empresa sediada na ZFM a outras regiões do país; (ii) operação envolvendo pessoa física (vendedor ou adquirente); (iii) venda de mercadoria que não tenha origem nacional; e (iv) receita decorrente de serviços (e não venda de mercadorias) prestados a empresas sediadas na ZFM.

14. **Quanto ao segundo questionamento, não há direito a crédito na aquisição de bens ou serviços não sujeitos ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, 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 pelas contribuições.** Na aquisição de mercadorias para a revenda inexistirá, portanto, a possibilidade de apropriação de créditos calculados sobre o valor de sua aquisição, qualquer que seja a forma de desoneração das contribuições - não incidência, incidência com alíquota zero, suspensão ou isenção, ocorrida na etapa de comercialização anterior (venda para o adquirente).

14.1 As mercadorias adquiridas de pessoas jurídicas estabelecidas fora da ZFM por pessoa jurídica estabelecida dentro da ZFM e que não tenham como destinação o consumo ou industrialização dentro da zona em comento sujeita a pessoa jurídica estabelecida dentro da ZFM, quando da revenda para outras pessoas jurídicas estabelecidas fora da ZFM, ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins na forma da legislação em vigor. Nesse caso, é possível apurar crédito com a aquisição de tais mercadorias no regime da não cumulatividade das contribuições, consoante prevê os incisos I dos arts. 3º das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003.

Encaminhe-se ao chefe da Disit02 para prosseguimento

*Assinado digitalmente*

TIAGO LIMA DOS SANTOS

*Auditor-Fiscal da RFB*

## ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta e declaro sua vinculação à **Solução de Consulta Cosit nº 112, de 28 de setembro 2020**, com base nos arts. 29, inciso III, e 34 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 dezembro de 2021. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

Dê-se ciência ao interessado.

*Assinado digitalmente*

ALDENIR BRAGA CHRISTO

*Auditor-Fiscal da RFB*

Chefe da Divisão de Tributação da SRRF02