



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	271 – COSIT
DATA	CLICAR PARA INSERIR UMA DATA
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ADI) Nº 4.254/SP. ART. 65 DA LEI Nº 11.196, DE 2005. ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO (ALC). SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REVENDA DE MERCADORIAS. LACUNA NORMATIVA. ALÍQUOTA A SER APLICADA.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI nº 4.254/SP, analisou a validade do regime de substituição tributária definido no art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, segundo o qual o produtor, fabricante ou importador está obrigado a recolher, na condição de substituto tributário, o tributo devido na operação de revenda pela empresa sediada na ZFM.

Conforme o julgado, a substituição tributária é válida, não sendo possível, contudo, a utilização das alíquotas da Lei nº 10.485, de 2002 (referenciadas nos dispositivos julgados inconstitucionais). A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada a esse entendimento.

Dessa forma, há falta de definição da alíquota a ser aplicada (desde o trânsito em julgado da referida ADI em 25 de setembro de 2020, na medida em que não houve modulação de efeitos), lacuna normativa essa a ensejar, atualmente, a ausência da tributação da Cofins na operação de revenda das mercadorias pelas concessionárias adquirentes dos produtos relacionados aos incisos III e V do § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005.

O tratamento tributário a ser dispensado às ALC, referidas pelo § 8º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, é dependente do regime de apuração ao qual está submetido a revendedora adquirente.

Deste modo, nas vendas efetuadas por pessoa jurídica, na condição de contribuinte substituto, para ALC para posterior revenda, ao amparo do § 8º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, e dos §§ 3º e 4º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004 (revendedoras adquirentes não sujeitas ao regime de apuração não cumulativo da Cofins), há falta da definição da alíquota a ser aplicada, lacuna

normativa essa a ensejar, atualmente, a ausência de tributação na operação de revenda.

Dispositivos Legais: Art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005; art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, ADI nº 4.254/SP; Parecer SEI nº 298/2023/MF.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ADI) Nº 4.254/SP. ART. 65 DA LEI Nº 11.196, DE 2005. ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO (ALC). SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REVENDA DE MERCADORIAS. LACUNA NORMATIVA. ALÍQUOTA A SER APLICADA.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a ADI nº 4.254/SP, analisou a validade do regime de substituição tributária definido no art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, segundo o qual o produtor, fabricante ou importador está obrigado a recolher, na condição de substituto tributário, o tributo devido na operação de revenda pela empresa sediada na ZFM.

Conforme o julgado, a substituição tributária é válida, não sendo possível, contudo, a utilização das alíquotas da Lei nº 10.485, de 2002 (referenciadas nos dispositivos julgados inconstitucionais). A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) encontra-se vinculada a esse entendimento.

Dessa forma, há falta de definição da alíquota a ser aplicada (desde o trânsito em julgado da referida ADI em 25 de setembro de 2020, na medida em que não houve modulação de efeitos), lacuna normativa essa a ensejar, atualmente, a ausência da tributação da Contribuição para o PIS/Pasep na operação de revenda das mercadorias pelas concessionárias adquirentes dos produtos relacionados aos incisos III e V do § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005.

O tratamento tributário a ser dispensado às ALC, referidas pelo § 8º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, é dependente do regime de apuração ao qual está submetido a revendedora adquirente.

Deste modo, nas vendas efetuadas por pessoa jurídica, na condição de contribuinte substituto, para ALC para posterior revenda, ao amparo do § 8º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, e dos §§ 3º e 4º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004 (revendedoras adquirentes não sujeitas ao regime de apuração não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep), há falta da definição da alíquota a ser aplicada, lacuna normativa essa a ensejar, atualmente, a ausência de tributação na operação de revenda.

Dispositivos Legais: Art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005; art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, ADI nº 4.254/SP; Parecer SEI nº 298/2023/MF.

RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal apresentada, nos termos, à época da petição, da Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, atualmente regida pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, por pessoa jurídica “(...) com ramo de atividade de fabricação, comércio, importação e exportação de veículos automotores (...)” (fl. 7), que, estabelecida fora da Zona Franca de Manaus (ZFM), realiza a venda de veículos para outras pessoas jurídicas estabelecidas na ZFM e em Área de Livre Comércio (ALC) administradas pela Superintendência da Zona Franca de Manaus - Suframa (fl. 7).

2. A consulta diz respeito à incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins. A consulente questiona, em relação às atividades realizadas por revendedoras de veículos e de autopeças sediadas na ZFM, especificamente acerca dos efeitos do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4.254/SP, transitada em julgado em 25/9/2020 (Acórdão publicado no Diário da Justiça Eletrônico (DJe) em 17/9/2020), ponderando “(...) que a referida decisão foi devidamente publicada no Diário de Justiça e no Diário Oficial União, e que, a princípio, já tem eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública Federal, Estadual e Municipal (...)”.

3. Relata que “recebeu uma notificação por e-mail de um dos seus concessionários estabelecido na Zona Franca de Manaus e área de livre comércio (SUFRAMA) com a determinação de deixar de recolher em suas vendas de veículos, partes e peças para esta incentivada, o PIS/COFINS ST previsto no art. 65 da Lei nº 11.196/05, em decorrência do julgamento da ADI 4254 realizado em 25 de setembro de 2020 (...)”.

4. Explica que “diante do julgamento da ADI 4254, restou reconhecida a inconstitucionalidade dos incisos III e V do § 1º do art. 65 da Lei n. 11.196/2005, (...)” A seguir, colaciona a ementa do referido julgado.

5. Referenciando os incisos III e V do § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, a interessada pontua que “(...) possui algumas dúvidas no tocante a aplicação dos efeitos desta decisão em suas operações de revenda destinadas para a Zona Franca de Manaus e nas áreas de Livre Comércio (SUFRAMA)”.

6. Por fim, apresenta os seguintes questionamentos:

1. Considerando que o julgamento proferido na ADI 4254, possui eficácia contra todos e efeito vinculante perante todos os órgãos da administração e, além de todos os requisitos cumpridos para tal aplicabilidade da referida norma, esta Consulente pode deixar de tributar o PIS/COFINS-ST em suas operações destinadas à Zona Franca de Manaus?

2. Em sendo positivo, em qual momento se deve aplicar a norma reconhecida pela ADI 4254, ou sua aplicação é imediata, isto é, da data da publicação de referida decisão no Diário de Justiça e no Diário Oficial União?

3. Por analogia, pode se aplicar os efeitos da referida norma às operações destinadas à Zona de Livre Comércio (SUFRAMA)?

7. É o relatório.

FUNDAMENTOS

8. Preliminarmente, destaca-se que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Administração Pública dúvida sobre dispositivo da legislação tributária aplicável a fato determinado de sua atividade, propiciando-lhe correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar eventuais sanções. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública a um fato determinado.

9. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra o interessado e a não aplicação de multa ou juros de mora, relativamente à matéria consultada, desde a data de apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à ciência da solução da consulta.

10. A Solução de Consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre os fatos narrados e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela Consulente e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, ela se aplica.

11. O processo administrativo de consulta deve atender, para que se verifique sua admissibilidade e se operem os seus efeitos, aos requisitos e condições estabelecidos pelo Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pela IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, normas que ora disciplinam o instituto. Assim, além do exame dos aspectos atinentes ao objeto da consulta, à legitimidade do consulente e do atendimento dos requisitos formais exigidos para a sua formulação, a autoridade administrativa deverá, previamente ao conhecimento da consulta, verificar se nela está presente alguma das demais hipóteses determinantes de sua ineficácia. Tal análise preliminar, longe de configurar mero exercício formal, é etapa obrigatória a ser observada pela autoridade administrativa, visando resguardar os interesses da Administração Fiscal.

12. Ademais, a Solução de Consulta Cosit, a partir da data de sua publicação, tem efeito vinculante no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) e respalda o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser a Consulente, desde que se enquadre na hipótese por ela abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

13. Nesse arcabouço normativo, verifica-se que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade, de modo que a presente consulta deve ser apreciada.

14. O cerne da questão está no alcance da decisão da Suprema Corte ao declarar parcialmente procedente, no julgamento da ADI nº 4.254/SP, conforme consta do acórdão, a inconstitucionalidade dos incisos III e V do §1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.

15. O referido acórdão foi assim ementado (grifou-se):

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PIS/COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE A REVENDA DE VEÍCULOS NOVOS E DE AUTOPEÇAS POR CONCESSIONÁRIAS LOCALIZADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. LEI N. 11.196/2005 (INCS. III E V DO § 1º, § 2º, INC. III DO § 4º E §§ 5º E 7º DO ART. 65). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PARCIALMENTE PROCEDENTE.

1. A eficácia do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias depende da manutenção dos favores fiscais previstos no Decreto-Lei n. 288/1967, sob pena de descaracterizar-se a Zona Franca de Manaus. Inocorrência de controle de inconstitucionalidade indireto, por contrariedade a normas interpostas. Precedentes.

2. Pela Lei n. 10.485/2002, anterior à legislação impugnada (Lei n. 11.196/2005), não se instituiu regime monofásico de recolhimento de PIS/Cofins nas operações com veículos e autopeças: previsão de típica situação de substituição tributária para a frente: ausência de retrocesso à situação tributária das concessionárias, sob o aspecto de seu enquadramento como contribuintes.

3. As alíquotas de 2% de PIS/Pasep e 9,6% de Cofins fixadas no art. 1º da Lei n. 10.485/2002 resultam da composição de todas as alíquotas incidentes sobre o ciclo econômico tributado, incluída a que recai sobre a operação das revendedoras-concessionárias, reduzida a zero pelo deslocamento do recolhimento para o ponto de partida da cadeia.

4. A operação desonerada pela Constituição da República (inc. I do § 2º art. 149) é a realizada pela empresa situada fora da Zona Franca de Manaus, equiparada a empresa exportadora (art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1987): não há fundamento jurídico para se considerarem as vendas internas realizadas pelas empresas importadoras como exportação (para o exterior).

5. A não-incidência de alíquota referente ao PIS/Pasep e à Cofins sobre venda do veículo novo ou autopeça à Zona Franca de Manaus impõe alíquota menor que as fixadas na Lei n. 10.485/2002, sob pena de afronta ao princípio da isonomia tributária, previsto no inc. II do art. 150 da Constituição da República: com a sistemática instituída pelo art. 65 da Lei n. 11.196/2005 a utilização das mesmas alíquotas agrava a situação tributária nas transações com as concessionárias-revendedoras situadas na Zona Franca de Manaus.

6. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade dos incs. III e V do § 1º do art. 65 da Lei n. 11.196/2005.

[STF, ADI nº 4.254, Relatora: Ministra CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 24/8/2020, processo eletrônico Dje nº 229, divulg. 16/9/2020, public. 17/9/2020].

16. Como referido pela peticionante, o julgamento da ADI nº 4.254/SP possui efeito vinculante para a Administração Pública Federal (art. 28 da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999). O alcance da decisão proferida pelo Pretório Excelso foi posteriormente delimitado pelo Parecer SEI nº 298/2023/MF,¹ exarado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), com o objetivo de *“formalizar a orientação da [...] PGFN quanto à dispensa de contestação e recursos nos processos judiciais que versem sobre o tema, bem como delimitar a extensão e o alcance do julgado, a fim de permitir que a orientação da Corte Suprema seja corretamente observada pela Receita Federal do Brasil - RFB.”* (negritou-se).

16.1. Por ser bastante elucidativo, transcrevem-se trechos pertinentes do aludido Parecer para elucidação do presente feito (grifos do original):

Parecer SEI nº 298/2023/MF

II

Conteúdo do julgado

¹ https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/representacao-judicial/documentos-portaria-502/Parecer_SEI_298_2023_COJUD.pdf (consultado em 13 jun. 2023)

3. Na ADI nº 4254/SP, ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo - CNC, discutiu-se a validade do regime de substituição tributária previsto no art. **art. (sic) 65, caput, § 1º, III e V, § 2º, § 4º, III, § 5º e § 7º, da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005.**

4. Conforme os citados dispositivos, o produtor, fabricante ou importador sediado fora da Zona Franca de Manaus (ZFM) deve recolher PIS/PASEP e COFINS (na condição de substituto tributário) incidente nas operações de revenda realizadas por pessoas jurídicas sediadas na ZFM.

5. Para a parte autora, as vendas realizadas por empresas sediadas na Zona Franca de Manaus (ZFM) não seriam aptas a ensejar a incidência de PIS/PASEP e COFINS em qualquer hipótese. Apontou-se violação aos seguintes dispositivos constitucionais: art. 3º, II, 150, II, 151, I, e 149, §2º, I.

6. A defesa da União pontuou o entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal no sentido de que as questões envolvendo benefícios fiscais relativos a vendas destinadas à ZFM não têm estatura constitucional, inserindo-se na liberdade de conformação do legislador infraconstitucional. Argumentou-se ainda que a sistemática dotada pela Lei nº 11.196, de 2005, garante uniformidade de tratamento da cadeia produtiva em todo o território nacional, de maneira que a tributação total do produto fosse a mesma em caso de vendas para a ZFM ou para outra localidade do país.

7. Na sessão virtual plenária finalizada em **24/8/2020**, o STF, ao apreciar a ADI nº 4254/SP, julgou **parcialmente procedente** o pedido formulado, em acórdão assim ementado:

EMENTA: (...)

8. Não houve modulação dos efeitos da decisão, que transitou em julgado.

9. A questão jurídica decidida encontra-se pacificada. Cabe à PGFN, então, identificar o conteúdo e os limites de aplicação da tese jurídica acolhida pelo STF (*ratio decidendi*), para que seja, doravante, adequadamente observada pelos órgãos da Administração Tributária.

10. Conforme o art. 65, caput, da Lei nº 11.196, de 2005, estão reduzidas a zero as alíquotas de PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita de vendas de mercadorias destinadas à ZFM por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM. Por sua vez, incide a tributação nas operações de revenda realizadas pelas empresas sediadas na ZFM (§1º), sendo que o dever de recolher o tributo nessa última operação é atribuído ao produtor, fabricante ou importador sediado fora da ZFM, na condição de substituto tributário (§2º). Trata-se de uma substituição tributária para frente[1].

11. O voto relator (Min. Carmem Lúcia) conclui que a sistemática de substituição tributária estabelecido na Lei nº 11.196, de 2005, é válida, sobretudo porque resguarda o benefício fiscal de que desfruta o produtor, fabricante ou importador sediado **fora** da ZFM (art. 149, §2º, I, da CF, c/c art. 40 do ADCT, c/c art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967[2]).

12. A propósito da substituição tributária, citou-se o RE 202.987, segundo o qual, “*responsabilidade e substituição tributária versam normas voltadas a garantir a máxima efetividade do crédito tributário, mediante a eleição de outros sujeitos passivos para garantir o recolhimento do valor devido a título de tributo*”.

13. Como a tributação incide na segunda operação e não na primeira, havendo apenas a “*modificação do momento em que deverá ser recolhido o tributo pela antecipação para o início do ciclo econômico*”, entendeu-se não haver inconstitucionalidade nesse ponto.

14. Considerou-se, contudo, que a utilização das alíquotas previstas na Lei nº 10.485, de 2002 (art. 65, §1º, III e V), configura afronta ao princípio da isonomia tributária:

Na hipótese disciplinada pelo art. 1º da Lei nº 10.48/2002 (*sic*), os fabricantes e as importadoras situados fora da Zona Franca de Manaus ficam responsáveis pelo recolhimento das contribuições devidas em todo o ciclo econômico (até o consumidor final), ou seja, essas empresas-substitutas não se responsabilizam apenas pela incidência sobre as operações por elas praticadas, sendo também juridicamente responsáveis pelo recolhimento das contribuições incidentes nas operações subsequentes.

Nesses termos, as alíquotas de 2% de PIS/Pasep e 9,6% de Cofins fixadas no dispositivo mencionado (art. 1º da Lei nº 10.485/2002) resultam da composição de todas as

alíquotas incidentes sobre o ciclo econômico tributado, inclusive aquela que recai sobre a operação das revendedoras-concessionárias, que ficou reduzida a zero pelo deslocamento para o ponto de partida da cadeia.

Quando a empresa fabricante ou importadora do veículo vender para a Zona Franca de Manaus, não incidirá qualquer alíquota referente ao PIS/Pasep e à Cofins sobre a operação, pois, como visto, a equiparação dessa operação a uma exportação (art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967) atraia a incidência da imunidade prevista no in. I do §2º do art. 149 da Constituição da República.

De se supor, portanto, que houvesse, em um ciclo econômico que se distingue somente pelo encaminhamento do veículo para a Zona Franca de Manaus, alíquota menor que as fixadas no art. 1º da Lei n. 10485/2002.

15. Assim, pela sistemática instituída com o art. 65 da Lei nº 11.196/2005, a utilização das mesmas alíquotas evidencia agravamento da situação tributária nas transações com as concessionárias-revendedoras situadas na Zona Franca de Manaus.

15. Ou seja, a cadeia produtiva em que a uma das operações se aplica alíquota zero não poderia sofrer a mesma tributação da cadeia produtiva em que não há o benefício fiscal. Nesse sentido, declarou-se a inconstitucionalidade dos incisos III e V do §1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005.

16. Importante ressaltar que a Ministra Relatora restringiu o alcance de seus fundamentos às operações relacionadas aos incisos III e V do §1º do art. 65 da lei nº 11.196, de 2005:

(...) O que aqui se põe em questão é tão somente a situação tributária das concessionárias de veículos e autopeças localizadas na Zona Franca de Manaus.

A utilização, para cálculo do Pis/Pasep e da Cofins devidos pelas concessionárias adquirentes dos produtos relacionados no art. 65 da Lei n. 11.196/2005, das mesmas alíquotas previstas na Lei n. 10.485/2002 evidencia o agravamento injustificado da situação tributária daquelas revendedoras.

17. O voto vista (Ministro Luiz Fux) confirmou o entendimento do voto relator, ao tempo em que considerou que a lacuna legislativa decorrente da declaração de inconstitucionalidade deveria ser suprida pela regra geral “*estabelecida nas normas que regulam a atividade dos contribuintes que não compõem nenhum regime especial de PIS e COFINS*”:

Neste aspecto, a lacuna normativa poderia ensejar a ausência de tributação nas operações de saída efetuadas pelo revendedor sediado na ZFM. Se assim o for, toda a construção que reconheceu como válido o sistema de alíquota zero para revenda pelo produtor, fabricante ou importador sediado fora da ZFM e a possibilidade deste elo da cadeia produtiva funcionar como substituto tributário cai por terra. Simplesmente porque não haverá tributação a se efetivar na saída realizada pelo vendedor substituído.

(...)

Com base nessas premissas, entendo que as alíquotas de PIS e COFINS para o regime especial de tributação estabelecido pela Lei 11.196/2005 foram declaradas nulas por incompatibilidade constitucional, conseqüentemente a tributação passará a se operar pela regra geral, qual seja, aquela estabelecida nas normas que regulam a atividade dos contribuintes que não compõem nenhum regime especial de PIS e COFINS. Refiro-me às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, ambas em seus arts. 2º, definem a alíquota de 1,65% para contribuição ao PIS e de 7,6% para a COFINS.

18. Ocorre que há expressa vedação legal à aplicação das alíquotas definidas no caput do art. 2º das Leis nº 10.637, de 2002, e 10.833, de 2003, aos produtos relacionados nos respectivos §§1º[3] (de idêntico conteúdo), sendo que a sistemática de substituição tributária definida no art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, se refere exatamente às vendas “*dos produtos relacionados nos incisos I a VII do §1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003*”.

19. Além disso, dentre os incisos declarados inconstitucionais, há alíquotas[4] idênticas àquelas sugeridas no voto do Ministro Fux, esbarrando, portanto, no entendimento firmado pelo tribunal de que a alíquota aplicada deve ser sempre menor que aquela de uma operação que não envolve a ZFM.

III

**Substituição Tributária
Sistemática vigente após a ADI 4254/SP**

20. Conforme legislação ora vigente, nas vendas realizadas à Zona Franca de Manaus (ZFM) por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM aplica-se a alíquota zero de PIS/PASEP e COFINS (art. 65, caput, da Lei nº 11.196, de 2005). O mesmo produtor, fabricante ou importador fica obrigado a recolher, na condição de substituto, o tributo devido pelo adquirente na operação de revenda (art. 65, §2º, da Lei nº 11.196, de 2005). Se o bem for utilizado como insumo ou incorporado ao ativo permanente da empresa sediada na ZFM, é possível abater o tributo recolhido pelo substituto tributário (art. 65, §5º, da Lei nº 11.196, de 2005[5]).

21. Considerando a declaração de inconstitucionalidade dos incisos III e V do §1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, e a impossibilidade de aplicação das alíquotas da Lei nº 10.485, de 2002, sobrevém a questão da alíquota a ser aplicada à operação.

22. O tema foi reportado à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT), com as considerações dessa COJUD/CRJ/PGFN sobre o não aproveitamento do voto vista do Ministro Fux para esse fim.

23. Em resposta, a CAT emitiu a seguinte manifestação (Parecer SEI nº 116/2023/MF):

43. Por fim, relativamente à alíquota tributária que deve ser adotada pela Receita Federal do Brasil em relação aos substitutos tributários a que se refere o §1º, incisos III e V, do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, diante do julgamento da ADI nº 4254, há necessidade de previsão das novas alíquotas aplicáveis e que tenham percentuais inferiores aos da Lei n. 10.485/2002, para que seja obedecida a decisão do STF. Isso porque, conforme foi afirmado no item 27 da Nota Cosit/Sutri/RFB nº 248, como as alíquotas padrões dispostas no art. 2º da Lei n. 10.637/2002 e no art. 2º da Lei n. 10.833/2003 não são aplicáveis aos produtos a que fazem referência esses incisos do §1º, do art. 65 da Lei n. 11.196/2005, por força do disposto nos artigos 2º, §1º, III, das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, há necessidade de previsão das novas alíquotas aplicáveis e que tenham percentuais inferiores aos da Lei n. 10.485/2002, cumprindo-se a decisão do STF.

24. Diante do cenário de ausência de alíquota aplicável e até que sobrevenha lei a suprir a lacuna legislativa, não é possível a tributação da operação de revenda dos produtos descritos nos incisos III e V do §1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005.

IV

Conclusão e encaminhamentos

25. Ante o exposto, propõe-se a inclusão do tema objeto do presente parecer na lista de dispensa de contestação e recursos desta Procuradoria-Geral, com fulcro no art. 19, V, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002[6], c/c o art. 2º, IV, da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016 [7], nos termos seguintes:

1.31 – PIS/COFINS**z) Zona Franca de Manaus (ZFM). Substituição tributária. Art. 65 da Lei 11.196, de 2005.**

Resumo: O STF, julgando a ADI 4254/SP, declarou a inconstitucionalidade dos incisos III e V do §1º do art. 65 da Lei 11.196, de 2005.

A ADI 4254/SP analisou a validade do regime de substituição tributária definido no art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, segundo o qual o produtor, fabricante ou importador está obrigado a recolher, na condição de substituto tributário, o tributo devido na operação de revenda pela empresa sediada na Zona Franca de Manaus. Conforme o julgado, a substituição tributária é válida, não sendo possível, contudo, a utilização das alíquotas da Lei nº 10.485, de 2002 (referenciadas nos dispositivos julgados inconstitucionais).

Observação 1: Não houve modulação dos efeitos da decisão.

Observação 2: O voto relator restringiu o alcance de seus fundamentos às operações relacionadas aos incisos III e V do §1º do art. 65 da lei nº 11.196, de 2005

Observação 3: A Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) considerou que a tributação nessas hipóteses depende de previsão em nova legislação, respeitado o limite de alíquota previsto na Lei n. 10.485/2002 (Parecer SEI nº 116/2023/MF).

Observação 4: Até que sobrevenha lei a suprir a lacuna legislativa, não é possível a tributação da operação de revenda dos produtos descritos nos incisos III e V do §1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005.

Precedente: ADI 4254/SP

Referência: Parecer SEI nº 298/2023/MF

Data de inclusão: XX/XX/2023

17. Em resumo, consoante o Parecer SEI nº 293/2023/MF:

17.1. a ADI nº 4.254/SP analisou a validade do regime de substituição tributária definido no art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, segundo o qual o produtor, fabricante ou importador está obrigado a recolher, na condição de substituto tributário, o tributo devido na operação de revenda pela empresa sediada na ZFM. **Conforme o julgado, a substituição tributária é válida, não sendo possível, contudo, a utilização das alíquotas da Lei nº 10.485, de 2002 (referenciadas nos dispositivos julgados inconstitucionais);**

17.2. não houve modulação de efeitos da decisão, tendo como início da vigência em 25 de setembro de 2020, data do trânsito em julgado;²

17.3. o voto relator restringiu o alcance de seus fundamentos às operações relacionadas aos incisos III e V do §1º do art. 65 da lei nº 11.196, de 2005;

17.4. a tributação nessas hipóteses depende de previsão em nova legislação, e que tenham percentuais inferiores previstos na Lei nº 10.485, de 2002; e

17.5. até que sobrevenha lei a suprir a lacuna legislativa, não é possível a tributação da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep na operação de revenda dos produtos descritos nos incisos III e V do §1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005.

18. De outra banda, quanto à ALC administrada pela Suframa citada pela consulente em seu terceiro questionamento, adota-se como premissa que se trata de uma das ALC referidas pelo § 8º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005 (grifou-se):

Lei nº 11.196, de 2005

Art. 65. (...)

(...)

§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).

² <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15344528302&ext=.pdf> (consultado em 14 jun. 2023)

18.1. A elas, considerando-se a vigência estatuída pela alínea “f” do inciso I do art. 33 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009,³ tem-se que, a partir de 1º de janeiro de 2009, o regramento de incidência das contribuições definido pelo art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, relacionado à ZFM, **é aplicado na hipótese das vendas destinadas ao consumo e à industrialização nas ALC** de que tratam a Lei nº 7.965, de 1989, a Lei nº 8.210, de 1991, a Lei nº 8.256, de 1991, o art. 11 da Lei nº 8.387, de 1991, e a Lei nº 8.857, de 1994, **quando efetuadas por fabricante ou importador estabelecido fora dessas ALC.**

18.2. Todavia, por força do que dispõe o § 4º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004, as disposições do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004 (e, por conseguinte, do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005), não são aplicadas às vendas de mercadorias que tenham como destinatárias pessoas jurídicas atacadistas e varejistas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecidas nas Áreas de Livre Comércio. Transcrevem-se os dispositivos (grifou-se):

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.

(...)

§ 3º As disposições deste artigo aplicam-se às vendas de mercadorias 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)

§ 4º **Não se aplica o disposto neste artigo** às vendas de mercadorias que tenham como destinatárias pessoas jurídicas atacadistas e varejistas, sujeitas ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, estabelecidas nas Áreas de Livre Comércio referidas no § 3º. (Incluído pela Lei nº 12.350, de 2010)

(...)

18.3. Ou seja, o § 4º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, supra, veda⁴ o referido benefício nos casos em que as mercadorias são vendidas a pessoas jurídicas atacadistas ou varejistas sujeitas ao regime não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins (cf. Solução de Consulta Cosit nº 624, de 26 de dezembro de 2017, e nº 119, de 2018).

19. Assim sendo, nas vendas efetuadas por pessoa jurídica, **na condição de contribuinte substituto**, para ALC para posterior revenda, ao amparo do § 8º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, e dos §§ 3º e 4º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004 (revendedoras adquirentes não sujeitas ao regime de apuração não cumulativo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins), há falta da definição da

³ Lei nº 11.945, de 2009: Art. 33. Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos: I - a partir de 1º de janeiro de 2009, em relação ao disposto: (...) f) no art. 20, relativamente ao § 6º do art. 64 e ao § 8º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005; (...)

⁴ A partir da vigência do art. 59 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2020.

alíquota a ser aplicada, lacuna normativa essa a ensejar, atualmente, a ausência de tributação na operação de revenda.

20. Por fim, ressalta-se que os dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2021, que dispõem sobre a matéria objeto da presente consulta deverão ser atualizados para contemplar a delimitação realizada no Parecer SEI nº 293/2023/MF, o qual é vinculante para esta Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

CONCLUSÃO

21. Por todo o exposto, conclui-se e responde-se à consulente que:

21.1. o STF, ao julgar a ADI nº 4.254/SP, analisou a validade do regime de substituição tributária definido no art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, segundo o qual o produtor, fabricante ou importador está obrigado a recolher, na condição de substituto tributário, o tributo devido na operação de revenda pela empresa sediada na Zona Franca de Manaus. Conforme o julgado, a substituição tributária é válida, não sendo possível, contudo, a utilização das alíquotas da Lei nº 10.485, de 2002 (referenciadas nos dispositivos julgados inconstitucionais);

21.2. dessa forma, há falta de definição da alíquota a ser aplicada (desde o trânsito em julgado da referida ADI em 25 de setembro de 2020, na medida em que não houve modulação de efeitos), lacuna normativa essa a ensejar, atualmente, a ausência da tributação da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep na operação de revenda das mercadorias pelas concessionárias adquirentes dos produtos relacionados nos incisos III e V do § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005;

21.3. o tratamento tributário a ser dispensado às ALC, referidas pelo § 8º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, é dependente do regime de apuração ao qual está submetido a revendedora adquirente. Deste modo, nas vendas efetuadas por pessoa jurídica, na condição de contribuinte substituto, para ALC para posterior revenda, ao amparo do § 8º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, e dos §§ 3º e 4º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004 (revendedoras adquirentes não sujeitas ao regime de apuração não cumulativo da Cofins e da Contribuição para o PIS/Pasep), há falta da definição da alíquota a ser aplicada, lacuna normativa essa a ensejar, atualmente, a ausência de tributação na operação de revenda.

Assinado digitalmente

FABIO BIGARELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinado digitalmente

RAUL KLEBER GOMES DE SOUZA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe da Direi

De acordo. Ao Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit) para aprovação.

Assinado digitalmente

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador da Cotri

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à interessada.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVERA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral da Cosit