



# Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	17 – COSIT
DATA	6 de março de 2024
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

## Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

ZONA FRANCA DE MANAUS. FABRICANTE DE MOTOCICLETAS CLASSIFICADAS NA POSIÇÃO 87.11 DA TIPI, ESTABELECIDO NA ZFM. VENDA DIRETA PARA CONSUMIDORES FINAIS ESTABELECIDOS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. VALORES DEVIDOS NAS CONDIÇÕES DE CONTRIBUINTE E DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO DO COMERCIANTE VAREJISTA.

A pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus (ZFM) e fabricante de motocicletas classificadas na posição 87.11 da Tipi consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa, que realiza vendas diretas dos referidos veículos para consumidores finais estabelecidos nas outras Unidades da Federação, inclusive mediante operações efetuadas ao amparo do Convênio ICMS nº 51, de 15 de setembro de 2000:

a) se estiver sujeita à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep incidente sobre as receitas por ela auferidas em decorrência das referidas vendas, deve aplicar a alíquota prevista no **caput** ou nos incisos do parágrafo 4º do artigo 2º da Lei nº 10.637, de 2002, a ser determinada de acordo com o enquadramento do adquirente nos referidos dispositivos jurídicos; e

b) se estiver sujeita à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep deve aplicar a alíquota prevista no inciso I do artigo 8º da Lei nº 9.715, de 1998;

c) não está sujeita ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep na condição de substituta do comerciante varejista.

**Dispositivos Legais:** Lei nº 10.637, de 2002, artigo 2º, **caput** e § 4º, e artigo 8º, VII, 'b'; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, artigo 43; Lei nº 9.718, de 1998, artigo 4º, IV; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigos 493, 494, 498, 555 e 556.

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

ZONA FRANCA DE MANAUS. FABRICANTE DE MOTOCICLETAS CLASSIFICADAS NA POSIÇÃO 87.11 DA TIPI, ESTABELECIDO NA ZFM. VENDA DIRETA PARA CONSUMIDORES FINAIS ESTABELECIDOS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. VALORES DEVIDOS NAS CONDIÇÕES DE CONTRIBUINTE E DE SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO DO COMERCIANTE VAREJISTA.

A pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus (ZFM) e fabricante de motocicletas classificadas na posição 87.11 da Tipi consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa, que realiza vendas diretas dos referidos veículos para consumidores finais estabelecidos nas outras Unidades da Federação, inclusive mediante operações efetuadas ao amparo do Convênio ICMS nº 51, de 15 de setembro de 2000:

- a) se estiver sujeita à apuração não cumulativa da Cofins incidente sobre as receitas por ela auferidas em decorrência das referidas vendas, deve aplicar a alíquota prevista no **caput** ou nos incisos do parágrafo 5º do artigo 2º da Lei nº 10.833, de 2003, a ser determinada de acordo com o enquadramento do adquirente nos referidos dispositivos jurídicos; e
- b) se estiver sujeita à apuração cumulativa da Cofins deve aplicar a alíquota prevista no artigo 8º da Lei nº 9.718, de 1998;
- c) não está sujeita ao recolhimento da Cofins na condição de substituta do comerciante varejista.

**Dispositivos Legais:** Lei 10.833, de 2003, artigo 2º, § 5º, e artigo 10, VII, 'b'; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, artigo 43; Lei nº 9.718, de 1998, artigo 4º, IV; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigos 493, 494, 498, 555 e 556.

**Assunto: Obrigações Acessórias**

ZONA FRANCA DE MANAUS. FABRICANTE DE MOTOCICLETAS CLASSIFICADAS NA POSIÇÃO 87.11 DA TIPI, ESTABELECIDO NA ZFM. VENDA DIRETA PARA CONSUMIDORES FINAIS ESTABELECIDOS EM OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS.

A pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus (ZFM) e fabricante de motocicletas classificadas na posição 87.11 da Tipi consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa, que realiza vendas diretas dos referidos bens para consumidores finais estabelecidos nas outras Unidades da Federação, inclusive mediante operações efetuadas ao amparo do Convênio ICMS nº 51, de 15 de setembro de 2000, não está sujeita ao

cumprimento das obrigações acessórias previstas no artigo 498 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022.

**Dispositivos Legais:** Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, artigo 498.

## RELATÓRIO

Trata-se de consulta sobre a interpretação da legislação tributária federal, disciplinada pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, e formulada pela pessoa jurídica acima identificada, que declara ser uma sociedade empresária, estabelecida na Zona Franca de Manaus (ZFM), que tem como objeto social principal a fabricação de motocicletas (CNAE 30.91-1/01) e objetos sociais secundários, entre outras atividades, a fabricação de peças e acessórios para motocicletas (CNAE 30.91-1/02) e o comércio por atacado de motocicletas e motonetas (CNAE 45.41-2/01).

2. A consulente informa que, no exercício de suas atividades, fabrica e comercializa motocicletas classificadas no código 8711.50.00 da Nomenclatura Comum do Mercosul/Sistema Harmonizado (NCM/SH), cujos destinatários são concessionárias localizadas em Manaus e em todas as Unidades da Federação, que atuam como revendedoras das referidas motocicletas para consumidores finais.

3. Assinala que a mencionada operação está sujeita ao regime de substituição tributária interestadual do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), conforme previsto no Convênio ICMS nº 200, de 15 de dezembro de 2017, que atribui ao estabelecimento importador e ao estabelecimento industrial fabricante, no caso a consulente, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido na subsequente saída ou entrada com destino ao ativo imobilizado do estabelecimento destinatário.

4. Afirma que, a despeito das operações atualmente praticadas por ela com destino às concessionárias localizadas em todas as Unidades da Federação, pretende realizar vendas interestaduais de motocicletas classificadas no código 8711.50.00 da NCM/SH diretamente para consumidores finais.

5. Esclarece que *“trata-se de operação em que a Consulente fatura a saída da motocicleta diretamente para o adquirente consumidor final, neste caso, subvertendo-se a lógica da operação usual, em que a mercadoria sai do fabricante para revendedores (atacadistas e varejistas), para depois efetuar a venda a consumidor final”*.

6. Comenta que *“nesta específica situação, a nota fiscal é emitida pelo estabelecimento industrial (Consulente) como remetente e o consumidor final como adquirente. A transação envolve a participação da concessionária, a qual consta apenas como responsável pela entrega do veículo”*.

7. Alega que “*excepcionalmente, referida operação foi tratada pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (“CONFAZ”) como sujeita ao regime de substituição tributária (“ICMS-ST”), conforme prescreve a cláusula primeira, § 1º, inciso I, do Convênio ICMS nº 51, de 15 de setembro de 2000, quando da saída interestadual de veículos faturados diretamente para consumidor final*”.

8. Registra que, conforme disposto nos artigos 439 e 488 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019 (revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022), nas operações com motocicletas classificadas no código 87.11 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi), os fabricantes e os importadores localizados na ZFM ficam responsáveis, na condição de contribuinte substituto, pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelo comerciante varejista, inclusive nas operações efetuadas ao amparo do Convênio ICMS nº 51, de 2000, que dispõe sobre as operações com veículos automotores novos, efetuadas por meio de faturamento direto para o consumidor.

9. Expõe seu entendimento de que, considerando que ela (consulente) está estabelecida na ZFM e pretende realizar operações de venda interestadual de motocicletas classificadas no código 8711.50.00 da NCM/SH diretamente a consumidor final, nos termos do Convênio ICMS nº 51, de 2000:

a) a consulente é responsável, **na condição de substituta**, pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelo comerciante varejista, nos termos dos dispositivos legais citados no item 8 supra;

b) ao ser enquadrada como **substituta tributária**, a consulente ficaria sujeita às alíquotas de 0,65% e 3%, respectivamente da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, nos termos dos artigos 441 e do artigo 488, § 1º, da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019; e

c) a legislação federal permite interpretações distintas quanto ao tratamento dispensado à pessoa jurídica em questão **na condição de contribuinte** pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins.

10. Isso posto, indaga, em síntese:

a) **na condição de contribuinte**, quais seriam a forma de apuração e as alíquotas aplicáveis à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre as suas receitas próprias, decorrentes das vendas de motocicletas classificadas na posição 87.11 da Tipi diretamente para consumidores finais situados em outras Unidades da Federação, com entrega dos referidos veículos a seus adquirentes por intermédio de concessionárias, nos termos do Convênio ICMS nº 51, de 2000;

b) se, **na condição de substituto tributário**, está obrigada ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas auferidas por comerciantes varejistas, referentes a vendas de motocicletas classificadas na posição 87.11 da Tipi diretamente para consumidores finais situados em outras Unidades da Federação, com entrega dos referidos veículos a seus adquirentes por intermédio de concessionárias, nos termos do Convênio ICMS nº 51, de 2000. Em caso positivo, quais seriam a forma de apuração dessas contribuições e as alíquotas aplicáveis; e

c) na hipótese de sujeitar-se ao regime de substituição tributária da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previsto no artigo 439 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, se deverá prestar as informações previstas no artigo 443 do referido ato normativo. A consulente esclarece entender que as normas veiculadas pelo referido artigo 443 não seriam aplicáveis a essa hipótese, uma vez que a concessionária somente intermediaria a operação, sem auferir receitas decorrentes das vendas realizadas diretamente pelo fabricante a consumidores finais.

## FUNDAMENTOS

11. Preliminarmente, é oportuno esclarecer que o objetivo do instituto das consultas disciplinadas pela Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, 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 o correto cumprimento das obrigações tributárias, principais e acessórias, de forma a evitar sanções decorrentes do desatendimento das referidas obrigações. Constitui, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Fazenda Pública à aplicação da legislação tributária federal a fato determinado.

12. A consulta corretamente formulada produz efeitos legais, como a proibição de se instaurarem 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.

13. 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 nenhuma informação, interpretação, ação ou classificação fiscal procedida pelo consulente e não gera nenhum efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos, adequadamente, os fatos aos quais, em tese, a Solução de Consulta é aplicável.

14. Na presente consulta, a Interessada, pessoa jurídica estabelecida na ZFM, fabricante de motocicletas classificadas na posição 87.11 da Tipi, menciona operações em que ela vende os referidos veículos para consumidores finais situados em outras Unidades da Federação, e providencia que a entrega das motocicletas em questão a seus adquirentes seja realizada por intermédio de concessionárias, nos termos do Convênio ICMS nº 51, de 2000. Em seguida, indaga:

a) **na condição de contribuinte**, quais seriam a forma de apuração e as alíquotas aplicáveis à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre as suas receitas próprias, decorrentes das mencionadas operações;

b) se, **na condição de substituto tributário**, está obrigada ao pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas auferidas por comerciantes

varejistas, nas mencionadas operações. Em caso positivo, quais seriam a forma de apuração e as alíquotas aplicáveis; e

c) na hipótese de sujeitar-se ao regime de substituição tributária da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins previsto no artigo 439 da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019, se deverá prestar as informações previstas no artigo 443 do referido ato normativo.

15. Inicialmente, esclareça-se que a Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 2019 foi revogada pela Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, e que os artigos 439, 443 e 488 do antigo ato normativo correspondem, com algumas atualizações, aos artigos 493, 494, 498, 555 e 556 da nova instrução normativa. Dessa forma, a não ser que informado de outra forma, as questões serão respondidas tendo em vista a Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022.

16. Cumpre registrar que esta solução de consulta pressupõe que:

a) a fabricação de motocicletas classificadas na posição 87.11 da Tipi, descrita pela consulente, corresponde a projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus - Suframa; e

b) as operações descritas pela consulente consistem em vendas diretas de motocicletas classificadas na posição 87.11 da Tipi, do fabricante para consumidores finais, em que as concessionárias responsáveis pela entrega dos bens vendidos a seus adquirentes atuam como meros representantes do vendedor, sem participar da operação de compra e venda em questão.

16.1 Caso essas premissas estejam equivocadas, a consulente deverá apresentar nova consulta sobre a matéria, com descrição mais detalhada dos fatos aos quais a solução de consulta será aplicada.

17. Além disso, convém esclarecer que, no contexto desta solução de consulta, “consumidor final” é a pessoa que adquire a motocicleta classificada na posição 87.11 da Tipi para uso próprio, independentemente de estar caracterizada como pessoa física ou pessoa jurídica para fins de aplicação da legislação tributária.

18. As vendas de motocicletas classificadas na posição 87.11 da Tipi estão sujeitas à substituição tributária da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, conforme disposto no artigo 43 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, que estabelece:

*Art. 43. As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores dos veículos classificados nas posições 8432, 8433, 8701, 8702, 8703 e 8711, e nas subposições 8704.2 e 8704.3, da TIPI, relativamente às vendas que fizerem, ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, a contribuição para o PIS/PASEP e COFINS, devidas pelos comerciantes varejistas. (Vide Lei nº 10.637, de 2002)*

*Parágrafo único. Na hipótese de que trata este artigo, as contribuições serão calculadas sobre o preço de venda da pessoa jurídica fabricante.*

19. Dessa forma, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre as receitas decorrentes das operações sujeitas à referida substituição tributária devem ser apuradas de forma

cumulativa, nos termos do artigo 8º, VII, 'b', da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e do artigo 10, VII, 'b', da Lei 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que determinam:

*Lei nº 10.637, de 2002*

*Art. 8º Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º:*

*(...)*

*VII – as receitas decorrentes das operações:*

*(...)*

*b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;*

*(...)*

*Lei nº 10.833, de 2003*

*Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º:*

*(...)*

*II - as receitas decorrentes das operações:*

*(...)*

*b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;*

*(...)*

20. Recorde-se que o presente caso se refere a pessoa jurídica estabelecida na ZFM como fabricante de motocicletas classificadas na posição 87.11 da Tipi segundo plano aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa.

21. No caso de pessoa jurídica sujeita à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as alíquotas aplicáveis a essa apuração dependem da caracterização do adquirente dos veículos em questão, conforme se depreende da leitura do artigo 2º, **caput** e § 4º, da Lei nº 10.637, de 2002, e do artigo 2º, **caput** e § 5º, da Lei nº 10.833, de 2003, que determinam:

*Lei nº 10.637, de 2002*

*Art. 2º Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).*

*(...)*

*§ 4º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que*

*fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo, às alíquotas de: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*I - 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento), no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*a) na Zona Franca de Manaus; e (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*b) fora da Zona Franca de Manaus, que apure a Contribuição para o PIS/PASEP no regime de não-cumulatividade; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*II - 1,3% (um inteiro e três décimos por cento), no caso de venda efetuada a: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*a) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*b) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da Contribuição para o PIS/PASEP; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*c) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus e que seja optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições – SIMPLES; e (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*d) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal. (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*(...)*

*Lei nº 10.833, de 2003*

*Art. 2º Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1º, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).*

*(...)*

*§ 5º Excetua-se do disposto no caput deste artigo a receita bruta auferida por pessoa jurídica industrial estabelecida na Zona Franca de Manaus, decorrente da venda de produção própria, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, que fica sujeita, ressalvado o disposto nos §§ 1º a 4º deste artigo, às alíquotas de: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*I - 3% (três por cento), no caso de venda efetuada a pessoa jurídica estabelecida: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*a) na Zona Franca de Manaus; e (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*b) fora da Zona Franca de Manaus, que apure a COFINS no regime de não-cumulatividade; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*II - 6% (seis por cento), no caso de venda efetuada a: (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*a) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro presumido; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*b) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus, que apure o imposto de renda com base no lucro real e que tenha sua receita, total ou parcialmente, excluída do regime de incidência não-cumulativa da COFINS; (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*c) pessoa jurídica estabelecida fora da Zona Franca de Manaus e que seja optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições - SIMPLES; e (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*d) órgãos da administração federal, estadual, distrital e municipal. (Incluído pela Lei nº 10.996, de 2004)*

*(...)*

22. Note-se que, na hipótese de adquirente caracterizado como pessoa física, aplicam-se as alíquotas previstas no artigo 2º, **caput**, da Lei nº 10.637, de 2002, e no artigo 2º, **caput**, da Lei nº 10.833, de 2003, ao passo que, na hipótese de adquirente caracterizado como pessoa jurídica, aplicam-se as alíquotas previstas no artigo 2º, § 4º, da Lei nº 10.637, de 2002, e no artigo 2º, § 5º, da Lei nº 10.833, de 2003.

23. No caso de pessoa jurídica sujeita à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, as alíquotas das vendas diretas serão aquelas estabelecidas no inciso I do artigo 8º da Lei nº 9.715, de 1998, e no artigo 8º da Lei nº 9.718, de 1998, respectivamente:

*Lei nº 9.715, de 1998*

*Art. 8º A contribuição será calculada mediante a aplicação, conforme o caso, das seguintes alíquotas:*

*I - zero vírgula sessenta e cinco por cento sobre o faturamento;*

*Lei nº 9.718, de 1998*

*Art. 8º Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.*

24. A Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, regulamenta o tema:

LIVRO VIII  
DA TRIBUTAÇÃO SOBRE MOTOCICLETAS  
TÍTULO I  
DA TRIBUTAÇÃO SOBRE OS FABRICANTES E IMPORTADORES DE MOTOCICLETAS  
CAPÍTULO I  
DA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE

*Art. 493. Os fabricantes e os importadores dos veículos classificados na posição 87.11 da Tipi devem apurar a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins, inclusive nas operações efetuadas ao amparo do Convênio ICMS nº 51, de 15 de setembro de 2000, na condição de contribuintes, no regime de apuração cumulativa, mediante a aplicação sobre a receita de venda dos referidos veículos, das alíquotas previstas no art. 128 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 43, caput Lei nº 9.715, de 1998, art. 8º, inciso I; Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º; Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º, inciso VII, "b"; e Lei nº 10.833, de 2003, e art. 10, inciso VII, "b").*

*Parágrafo único. Os valores das contribuições relativas à substituição tributária de que tratam os arts. 494 a 497 não integram a receita do fabricante ou do importador para efeito da determinação das contribuições de que trata o caput (Decreto nº 4.524, de 2002, art. 48, § 2º).*

## CAPÍTULO II DA CONDIÇÃO DE SUBSTITUTO

*Art. 494. Os fabricantes e os importadores dos veículos classificados na posição 87.11 da Tipi são responsáveis, na condição de substitutos, pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelos comerciantes varejistas, nos termos do art. 495 a 497, inclusive nas operações efetuadas ao amparo do Convênio ICMS nº 51, de 2000 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 43, caput).*

*§ 1º A substituição prevista neste artigo (Constituição Federal, art. 150, § 7º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 43, caput; e Decreto nº 4.524, de 2002, art. 5º, §§ 1º e 2º):*

*I - não exime o fabricante ou importador da obrigação do pagamento das contribuições na condição de contribuinte; e*

*II - não se aplica às vendas efetuadas a:*

*a) comerciante atacadista, hipótese em que as contribuições são devidas em cada uma das sucessivas operações de venda do produto; e*

*b) consumidor final.*

*§ 2º As receitas das vendas efetuadas nas hipóteses previstas no inciso II do § 1º podem estar sujeitas ao regime de apuração cumulativa ou não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins conforme o disposto no art. 145 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 43, caput; Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º, inciso VII, "b"; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso VII, "b").*

*(...)*

*Art. 498. Os valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins recolhidas no regime de substituição pelos fabricantes e importadores de veículos, na forma prevista no art. 494, devem ser informados, juntamente com as respectivas bases de cálculo, na correspondente nota fiscal de venda (Decreto nº 4.524, de 2002, art. 88).*

(...)

LIVRO X  
DA ZFM E DAS ALC

(...)

TÍTULO VIII  
DOS FABRICANTES DE MOTOCICLETAS

CAPÍTULO I  
DA INCIDÊNCIA NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE

*Art. 555. Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas auferidas por fabricante ou importador estabelecido na ZFM decorrentes da venda dos veículos classificados na posição 87.11 da Tipi, na condição de contribuinte (Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, inciso II, com redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019, art. 13; Despacho MF de 13 de novembro de 2017; e Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.743, de 2016).*

*§ 1º O disposto no caput não se aplica na hipótese de a venda ser efetuada (Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, inciso II, com redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019, art. 13; Despacho MF de 13 de novembro de 2017; e Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.743, de 2016):*

*I - a pessoa física; e*

*II - a pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.*

*§ 2º Nas hipóteses do § 1º, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins serão apuradas pelo fabricante ou importador estabelecido na ZFM de que trata o caput, na condição de contribuinte, na forma do art. 493 (Lei nº 9.715, de 1998, art. 8º, inciso I; Lei nº 9.718, de 1998, art. 8º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 43, caput; Lei nº 10.637, de 2002, art. 8º, inciso VII, "b"; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 10, inciso VII, "b").*

CAPÍTULO II  
DA INCIDÊNCIA NA CONDIÇÃO DE CONTRIBUINTE SUBSTITUTO

*Art. 556. A pessoa jurídica estabelecida na ZFM, fabricante ou importadora dos veículos classificados na posição 87.11 da Tipi, deve calcular a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita decorrente da venda desses veículos a comerciante varejista, na condição de substituto, na forma do art. 494 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 43, caput).*

25. Prosseguindo no exame das indagações da consultante, verifica-se que, ao determinar os montantes da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas de comerciantes varejistas, que são devidos pelos fabricantes de motocicletas classificadas na posição 87.11 da Tipi em decorrência da substituição tributária dessas contribuições, conforme previsto no artigo 43 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, o referido fabricante deve, em princípio,

utilizar a apuração cumulativa prevista no artigo 8º, VII, 'b', da Lei nº 10.637, de 2002, e no artigo 10, VII, 'b', da Lei 10.833, de 2003.

26. Ocorre, entretanto que o instituto da substituição tributária previsto nesses dispositivos legais pressupõe a existência de pelo menos dois fatos geradores: em um deles o fabricante percebe receitas em decorrência da venda de seus produtos para um comerciante, e no outro um comerciante varejista percebe receitas em decorrência da venda dos mesmos produtos para um consumidor final. Nessas circunstâncias, o fabricante atua como contribuinte em relação à Contribuição para o PIS/Pasep e à Cofins incidentes sobre suas próprias receitas, e como contribuinte substituto do comerciante varejista em relação às mencionadas contribuições incidentes sobre as receitas auferidas pelo comerciante varejista.

27. Ora, na hipótese específica de vendas de motocicletas classificadas na posição 87.11 da Tipi realizadas diretamente pelo fabricante para consumidores finais, sem a interveniência de comerciantes varejistas, existe apenas um fato gerador, que é a percepção de receita pelo fabricante que vende seus produtos diretamente para o consumidor final (fato gerador que tem como contribuinte o referido fabricante). Nessa hipótese, não existe um segundo fato gerador, que seria a venda do produto em questão pelo comerciante varejista que atua como elo intermediário entre o fabricante e o consumidor final na cadeia econômica das mencionadas motocicletas (fato gerador em que o fabricante seria contribuinte substituto do comerciante varejista).

28. Portanto, nessa hipótese específica, não há que se falar (i) em receitas auferidas por comerciantes varejistas, (ii) em Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre tais receitas (que não existem) ou (iii) em substituição do comerciante varejista pelo fabricante na responsabilidade de recolher as mencionadas contribuições incidentes sobre essas receitas (contribuições que não existem).

29. Dessa forma, a pessoa jurídica fabricante de motocicletas classificadas na posição 87.11 da Tipi e estabelecida na ZFM, que vende diretamente os referidos veículos para consumidores finais, sem a interveniência de comerciantes varejistas, não se enquadra na hipótese de substituição tributária prevista no artigo 43 da Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, e, conseqüentemente, nessa hipótese, que não há que se falar em Contribuição para o PIS/Pasep e Cofins devidos pela pessoa jurídica fabricante de motocicletas classificadas na posição 87.11 da Tipi e estabelecida na ZFM, a título de substituição tributária.

30. Aparentemente, parte das dúvidas da consultante decorre da suposição de que a inaplicabilidade da substituição tributária prevista no § 1º do artigo 494 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, não se aplicaria no caso de vendas com substituição na Zona Franca de Manaus, já que as ressalvas não constam expressamente do artigo 556. Confira-se:

*Art. 494. Os fabricantes e os importadores dos veículos classificados na posição 87.11 da Tipi são responsáveis, na condição de substitutos, pelo recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelos comerciantes varejistas, nos termos do art. 495 a 497, inclusive nas operações efetuadas ao amparo do*

*Convênio ICMS nº 51, de 2000 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 43, caput).*

*§ 1º A substituição prevista neste artigo (Constituição Federal, art. 150, § 7º; Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 43, caput; e Decreto nº 4.524, de 2002, art. 5º, §§ 1º e 2º):*

*I - não exime o fabricante ou importador da obrigação do pagamento das contribuições na condição de contribuinte; e*

*II - não se aplica às vendas efetuadas a:*

*a) comerciante atacadista, hipótese em que as contribuições são devidas em cada uma das sucessivas operações de venda do produto; e*

*b) consumidor final.*

*(...)*

*Art. 556. A pessoa jurídica estabelecida na ZFM, fabricante ou importadora dos veículos classificados na posição 87.11 da Tipi, deve calcular a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a receita decorrente da venda desses veículos a comerciante varejista, na condição de substituto, na forma do art. 494 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 43, caput).*

31. Conforme o texto acima, o artigo 556 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, deveria ser aplicado nos termos do artigo 494. Portanto, as hipóteses de inaplicabilidade da substituição, conquanto não estejam expressas no artigo 556, são aplicáveis por expressa referência ao artigo 494. Mesmo que não houvesse essa referência, a dedução lógica seria a aplicabilidade das exceções do artigo 494 ao artigo 556, pois que a mesma substituição tributária é discutida nos dois dispositivos. Solução diversa deveria estar expressa nos textos legais e regulamentadores.

32. Outro dispositivo que pode gerar dúvidas é o inciso I do § 1º do artigo 555 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022:

*Art. 555. Ficam reduzidas a 0% (zero por cento) as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre as receitas auferidas por fabricante ou importador estabelecido na ZFM decorrentes da venda dos veículos classificados na posição 87.11 da Tipi, na condição de contribuinte (Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, inciso II, com redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019, art. 13; Despacho MF de 13 de novembro de 2017; e Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.743, de 2016).*

*§ 1º O disposto no caput não se aplica na hipótese de a venda ser efetuada (Lei nº 10.522, de 2002, art. 19, inciso II, com redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019, art. 13; Despacho MF de 13 de novembro de 2017; e Parecer PGFN/CRJ/Nº 1.743, de 2016):*

*I - a pessoa física; e*

*II - a pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.*

33. O referido inciso foi acrescentado à instrução normativa em comento por força do Parecer SEI nº 2.843/2023/MF referendado pelo Despacho nº 294/2023/PGFN-MF, o qual, por força do artigo 19-A, **caput** e inciso III da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, tem força vinculante no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Nesse caso, a vinculação está circunscrita ao seguinte verbete:

*b) PIS/COFINS. Vendas envolvendo pessoas físicas na Zona Franca de Manaus (ZFM)*

*Resumo: Encontra-se pacificada no âmbito das duas turmas de direito público do STJ a não incidência do PIS/COFINS em operações envolvendo pessoa física em vendas de mercadorias destinadas à ZFM.*

*Precedentes: AgInt no REsp 1744673/AM, AgInt nos EDcl no AgInt no AREsp 1701883/AM, AgInt no AREsp 1601738/AM e AgInt no REsp 1881153/AM.*

34. Portanto, somente são albergadas pela alíquota zero as vendas que se destinam à Zona Franca de Manaus (inclui as vendas internas), e não as vendas para fora da ZFM.

35. Nas vendas diretas (a consumidor final) para fora da ZFM e efetuadas por pessoa jurídica domiciliada na ZFM sujeita ao regime de apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são aplicáveis as seguintes alíquotas:

a) adquirente pessoa física: 1,65% em relação à Contribuição para o PIS/Pasep; e 7,6% em relação à Cofins; ou

b) adquirente pessoa jurídica: alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep previstas no **caput** ou nos incisos do parágrafo 4º do artigo 2º da Lei nº 10.637, de 2002; e alíquotas da Cofins previstas no **caput** ou nos incisos do parágrafo 5º do artigo 2º da Lei nº 10.833, de 2003.

36. Nas vendas diretas (a consumidor final) para fora da ZFM efetuadas por pessoa jurídica domiciliada na ZFM sujeita ao regime de apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins são aplicáveis as alíquotas previstas no inciso I do artigo 8º da Lei nº 9.715, de 1998, e artigo 8º da Lei nº 9.718, de 1998, a saber, 0,65% e 3%, respectivamente.

37. Examinadas as indagações 'a' e 'b', resta examinar a pergunta 'c', que se refere às obrigações acessórias previstas no artigo 498 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, segundo o qual os valores das contribuições recolhidas no regime de substituição pelos fabricantes e importadores de veículos, na forma do artigo 494, devem ser informados, juntamente com as respectivas bases de cálculo, na correspondente nota fiscal de venda. Confira-se:

#### *Seção IV*

##### *Da Obrigação Acessória*

*Art. 498. Os valores da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins recolhidas no regime de substituição pelos fabricantes e importadores de veículos, na forma prevista no art. 494, devem ser informados, juntamente com as respectivas bases de cálculo, na correspondente nota fiscal de venda (Decreto nº 4.524, de 2002, art. 88).*

38. Conforme foi visto no item 29 supra, na hipótese em que o fabricante de motocicletas classificadas na posição 87.11 da Tipi vende os referidos veículos diretamente para consumidores finais, não há que se falar em responsabilidade do fabricante pelo pagamento da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins devidas pelo comerciante varejista, de modo que os montantes devidos pelo referido fabricante a título de substituição tributária dessas contribuições são iguais a zero.

39. Quando não há substituição tributária, entende-se, a contrário sensu, que não os valores recolhidos pelos fabricantes e importadores a título de substituição tributária não precisam ser informados.

## CONCLUSÃO

40. Diante do que foi exposto, soluciona-se a presente consulta respondendo à consulente que pessoa jurídica estabelecida na Zona Franca de Manaus (ZFM) e fabricante de motocicletas classificadas na posição 87.11 da Tipi consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Suframa, que realiza vendas diretas dos referidos veículos para consumidores finais estabelecidos em outras Unidades da Federação, inclusive mediante operações efetuadas ao amparo do Convênio ICMS nº 51, de 15 de setembro de 2000:

a) se estiver sujeita à apuração não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve aplicar a alíquota prevista, respectivamente, (i) no **caput** ou nos incisos do parágrafo 4º do artigo 2º da Lei nº 10.637, de 2002, e (ii) no **caput** ou nos incisos do parágrafo 5º do artigo 2º da Lei nº 10.833, de 2003, a ser determinada de acordo com o enquadramento do adquirente nos referidos dispositivos jurídicos;

b) se estiver sujeita à apuração cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins deve aplicar a alíquota prevista, respectivamente, (i) no inciso I do artigo 8º da Lei nº 9.715, de 1998, e (ii) no artigo 8º da Lei nº 9.718, de 1998;

c) não está sujeita ao recolhimento da Contribuição para o PIS/Pasep na condição de substituta do comerciante varejista; e

d) não está sujeita ao cumprimento das obrigações acessórias previstas no artigo 498 da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022.

*Assinatura digital*

ADEMAR DE CASTRO NETO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

*Assinatura digital*

CARLOS EDUARDO DE CARVALHO ROMÃO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

*Assinatura digital*

HELDER GERALDO MIRANDA DE OLIVEIRA  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Divisão de Tributação da SRRF06

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Cosit.

*Assinatura digital*

OTHONIEL LUCAS DE SOUSA JÚNIOR  
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 artigo 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

*Assinatura digital*

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