



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

176 – COSIT

DATA

24 de junho de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

NÃO CUMULATIVIDADE. ZONA FRANCA DE MANAUS. ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. AUTOPEÇAS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REVENDA DE MERCADORIAS. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE Nº 4.254/SP. LACUNA NORMATIVA.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 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). A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil encontra-se vinculada a esse entendimento.

Dessa forma, há falta de definição da alíquota a ser aplicada (desde o trânsito em julgado da referida Ação Direta de Inconstitucionalidade 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 Áreas de Livre Comércio, 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 Área de Livre Comércio 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.

Aplica-se a alíquota zero da Contribuição para o PIS/Pasep nas vendas para a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio quando as operações são efetuadas entre pessoas jurídicas. Quanto às vendas que se realizem no âmbito dessas regiões (vendas internas), há desoneração tanto para adquirentes pessoas jurídicas, quanto para adquirentes pessoas físicas.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 107, DE 6 DE JUNHO DE 2023, PUBLICADO NO D.O.U. DE 13 DE JUNHO DE 2023.

Dispositivos legais: Constituição Federal de 1988, art. 102, § 2º; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º; Lei nº 11.196, de 2005, art. 65; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 131, 151, 429 a 431; Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.254/SP; Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017; Despacho nº 294/2023/PGFN-MF.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

NÃO CUMULATIVIDADE. ZONA FRANCA DE MANAUS. ÁREA DE LIVRE COMÉRCIO. AUTOPEÇAS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REVENDA DE MERCADORIAS. AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE (ADI) Nº 4.254/SP. LACUNA NORMATIVA.

O Supremo Tribunal Federal, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 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). A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil encontra-se vinculada a esse entendimento.

Dessa forma, há falta de definição da alíquota a ser aplicada (desde o trânsito em julgado da referida Ação Direta de Inconstitucionalidade 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 Áreas de Livre Comércio, 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 Área de Livre Comércio 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.

Aplica-se a alíquota zero nas vendas para a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio quando as operações são efetuadas entre pessoas jurídicas. Quanto às vendas que se realizem no âmbito dessas regiões, há desoneração tanto para adquirentes pessoas jurídicas, quanto para adquirentes pessoas físicas.

SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 107, DE 6 DE JUNHO DE 2023, PUBLICADO NO D.O.U. DE 13 DE JUNHO DE 2023.

Dispositivos legais: Constituição Federal de 1988, art. 102, § 2º; Lei nº 10.996, de 2004, art. 2º; Lei nº 11.196, de 2005, art. 65; Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 2022, arts. 131, 151, 429 a 431; Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.254/SP; Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017; Despacho nº 294/2023/PGFN-MF.

Assunto: Normas de Administração Tributária

CONSULTA SOBRE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. REQUISITOS. INEFICÁCIA.

É ineficaz a consulta realizada com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil

Dispositivos legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021, art. 27, inciso XIV.

RELATÓRIO

A pessoa jurídica acima identificada protocolizou a presente consulta na forma da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, visando dirimir dúvidas, em tese, sobre a legislação tributária.

2. A consulente informa que é fabricante e importadora de autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002.

3. Afirma que realiza vendas dessas mercadorias para atacadistas, varejistas e consumidores finais, pessoas físicas e jurídicas, situados na Zona Franca de Manaus (ZFM) e nas Áreas de Livre Comércio (ALC), com as alíquotas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins reduzidas a zero, nos termos do art. 2º da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, e do art. 65, **caput**, da Lei nº 11.196, de 2005; bem como efetua a cobrança e recolhimento das referidas contribuições, na condição de substituta tributária, conforme o § 2º do art. 65, da Lei nº 11.196, de 2005, no caso de vendas para pessoas jurídicas revendedoras situadas naquelas localidades.

3.1. A consulente citou também dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019, a saber os arts. 129, 378 a 380, 482, inciso VII, e 483, que guardam equivalência normativa com os arts. 131, 429 a 431, 543, inciso III, e 545, da Instrução Normativa RFB nº 2.121, de 15 de dezembro de 2022, que revogou aquela norma.

4. Com o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.254/SP, no qual o Supremo Tribunal Federal (STF) declarou a inconstitucionalidade dos incisos III e V do § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, a consulente passou a ter dúvidas sobre a sistemática da tributação das operações descritas no item anterior.

5. Por fim, formulou os seguintes questionamentos, **in verbis**:

“1) A Consulente, na qualidade de fabricante e importadora de autopeças com sede no Município xxxxxxx, pode ou não usufruir da alíquota zero nas vendas realizadas para atacadistas, varejistas e consumidores finais, pessoas físicas e jurídicas, situados na Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio?”

2) A Consulente é contribuinte substituta do PIS e da COFINS em todas estas operações de venda para atacadistas, varejistas e consumidores finais, pessoas físicas e jurídicas, situados na Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio ou somente quando se trata de pessoa jurídica adquirente revendedora estabelecida nestes locais?

3) Em havendo a substituição tributária, a Consulente está sujeita às alíquotas de 1,65% (PIS) e de 7,6% (COFINS) para os últimos 5 anos, considerando que as alíquotas majoradas de 2,3% (PIS) e 10,8% (COFINS), aplicáveis até 23/08/2020, foram consideradas inconstitucionais com o julgamento da ADI nº 4254/2009?

4) Quais são todos os dispositivos legais aplicáveis à tributação destas operações de venda de autopeças de pessoa jurídica situada fora da Zona Franca de Manaus

(xxxxxxx) para atacadistas, varejistas e consumidores finais, pessoas físicas e jurídicas, situados na Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio?”

FUNDAMENTOS

6. Preliminarmente, salienta-se que o objetivo da consulta é dar segurança jurídica ao sujeito passivo que apresenta à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) 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 eventuais sanções. Constituindo, assim, instrumento à disposição do sujeito passivo para lhe possibilitar acesso à interpretação dada pela Administração Tributária Federal.

7. A consulta, corretamente formulada, configura orientação oficial e produz efeitos legais, como a proibição de se instaurar procedimentos fiscais contra a interessada 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 sua solução.

8. Seu âmbito de aplicação é restrito à solução de questões acerca da legislação tributária federal que possuam natureza interpretativa. Desse modo, **não se presta a confirmar ou infirmar determinada situação jurídico-tributária do consulente, ficando sob sua inteira responsabilidade a verificação dos contornos da situação fática e a correta aplicação do entendimento proferido em solução da consulta.**

9. Assim, as dúvidas da requerente serão analisadas à luz do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 09 de dezembro de 2021, bem como da legislação de regência dos tributos sob análise.

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

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

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

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

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

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

(...)

Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 83, de 2014)

13. Quanto à incidência não cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as vendas para a ZFM, a Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004, estatuiu que:

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

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

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

(...)

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

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

14. Posteriormente, a Lei nº 11.196, de 2005, publicada no DOU de 22 de novembro de 2005, estabeleceu regramento específico para cobrança da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins em operações com produtos sujeitos à concentração tributária envolvendo a ZFM:

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

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

I - no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; II - na alínea b do inciso I do art. 1º e do art. 2º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; IV - no caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; V - nos incisos I e II do caput do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

(...)

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

§ 3º O disposto no § 2º deste artigo não se aplica aos produtos farmacêuticos classificados nas posições 30.01, 30.03, 30.04, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2,

3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10, 3006.60.00, todos da Tipi.

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

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

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

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

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

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

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

(...)

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

15. A Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4254/SP declarou inconstitucionais os incisos III e IV do § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005. Conforme consta do Acórdão do julgamento em questão, sob relatoria da Ministra Cármen Lúcia, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF), por unanimidade dos Ministros, julgou "(...) parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade dos incs. III e V do § 1º do art. 65 da Lei n. 11.196, de 21.11.2005, nos termos do voto da Relatora. O Ministro Luiz Fux acompanhou a Relatora com ressalvas".

ADI nº 4.254/SP.

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. Não obstante tenha decidido pela necessária redução das referidas alíquotas, o STF reconheceu a legitimidade da tributação das operações de revenda das mercadorias, e do fato de a produtora, fabricante ou importadora, que vende para a adquirente sediada na ZFM, figurar como responsável tributário substituto. A RFB encontra-se vinculada a esse entendimento.

17. Sobre a declaração de inconstitucionalidade dos incisos III e IV do § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, a Coordenação-Geral de Tributação já se manifestou, por meio da Solução de Consulta Cosit nº 271, de 1º de novembro de 2023, cujo entendimento tem efeito vinculante no âmbito desta Secretaria, por força dos art. 31 e 33 da IN RFB nº 2.058, de 2022:

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.

(...)

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, 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

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,

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;

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).

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

18. Por fim, ressalta-se que os dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 2.121, 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 RFB.

19. Passa-se à análise dos questionamentos:

1) A Consulente, na qualidade de fabricante e importadora de autopeças com sede no Município xxxxxxx, pode ou não usufruir da alíquota zero nas vendas realizadas para atacadistas, varejistas e consumidores finais, pessoas físicas e jurídicas, situados na Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio?

2) A Consulente é contribuinte substituta do PIS e da COFINS em todas estas operações de venda para atacadistas, varejistas e consumidores finais, pessoas físicas e jurídicas, situados na Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio ou somente quando se trata de pessoa jurídica adquirente revendedora estabelecida nestes locais?

3) Em havendo a substituição tributária, a Consulente está sujeita às alíquotas de 1,65% (PIS) e de 7,6% (COFINS) para os últimos 5 anos, considerando que as alíquotas majoradas de 2,3% (PIS) e 10,8% (COFINS), aplicáveis até 23/08/2020, foram consideradas inconstitucionais com o julgamento da ADI nº 4254/2009?

4) *Quais são todos os dispositivos legais aplicáveis à tributação destas operações de venda de autopeças de pessoa jurídica situada fora da Zona Franca de Manaus (xxxxxxx) para atacadistas, varejistas e consumidores finais, pessoas físicas e jurídicas, situados na Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio?*

20. De acordo com o caput e o § 8º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, c/c o art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, as vendas de autopeças destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM estão sujeitas à alíquota zero. Não há redução de alíquotas no caso de vendas de autopeças para pessoas jurídicas atacadistas e varejistas sujeitas ao regime de apuração não cumulativa estabelecidas nas ALC referidas no § 3º do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004. A substituição tributária prevista no § 2º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, não se aplica no caso de vendas de autopeças para montadoras de veículos.

21. A alíquota zero nas vendas para a ZFM e ALC efetuadas por pessoas jurídicas estabelecidas fora da ZFM aplica-se quando as operações tenham como destinatárias outras pessoas jurídicas. Quanto às vendas que se realizem no âmbito dessas regiões, há desoneração tanto para adquirentes pessoas jurídicas, quanto para adquirentes pessoas físicas.

22. Quanto às vendas no âmbito da ZFM, inclusive para pessoas físicas, esta RFB encontra-se vinculada ao Ato Declaratório PGFN nº 4/2017 (aprovado pelo Despacho do Ministro em 13 de novembro de 2017) e ao Despacho nº 294/2023/PGFN-MF (que aprovou o Parecer SEI nº 2843/2023/MF). Reproduzem-se os trechos de tais atos pertinentes às questões analisadas nesta solução de consulta:

Ato Declaratório nº 4, de 2017

(...) fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistir outro fundamento relevante: "nas ações judiciais que discutam, com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, a 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" JURISPRUDÊNCIA: ADI 2.348-9/DF, RE 539.590/PR e AgRg no RE 494.910/SC; AgInt no AREsp 944.269/AM, AgInt no AREsp 691.708/AM, AgInt no AREsp 874.887/AM, AgRg no Ag 1.292.410/AM, REsp 1.084.380/RS, REsp 982.666/SP, REsp 817777/RS e EDcl no REsp 831.426/RS.

Despacho nº 294/2023/PGFN-MF

(...)

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.

17. No caso específico de produtos sujeitos à substituição tributária da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, os fabricantes ou importadores deveriam recolher as contribuições como substitutos utilizando as alíquotas previstas no § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005. O STF, ao julgar a ADI 4254/SP, declarou a inconstitucionalidade dos incisos III e V do § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005. Até que sobrevenha nova lei a suprir a lacuna normativa, não há valor a ser recolhido pelo substituto tributário no caso de vendas de autopeças para a Zona Franca de Manaus e Áreas de Livre Comércio.

23. Por outro lado, deixa de ser aplicável o § 5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, já que não há valor a ser recolhido pelo substituto tributário:

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

(sublinhou-se)

24. Ressalte-se que não houve modulação de efeitos da decisão. Portanto, as alíquotas concentradas da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes na revenda de produtos sujeitos à substituição tributária que tenham sido vendidos para a ZFM deixaram de vigorar em 25 de setembro de 2020, data do trânsito em julgado.

25. O quarto questionamento é ineficaz de acordo com o inciso XIV do art. 27 da IN RFB nº 2.058, de 2021:

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

(...)

XIV - com o objetivo de obter a prestação de assessoria jurídica ou contábil-fiscal por parte da RFB.

CONCLUSÃO

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

26.1. o STF, ao julgar a Ação Direta de Inconstitucionalidade 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);

26.2. dessa forma, há falta de definição da alíquota a ser aplicada (desde o trânsito em julgado da referida Ação Direta de Inconstitucionalidade 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;

26.3. 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;

26.4 aplica-se a alíquota zero nas vendas para a ZFM e ALC quando as operações são efetuadas entre pessoas jurídicas. Quanto às vendas que se realizem no âmbito dessas regiões (vendas internas), há desoneração tanto para adquirentes pessoas jurídicas, quanto para adquirentes pessoas físicas.

Assinatura digital

ANTÔNIO MARCOS SERRAVALLE SANTOS
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 ao Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Receita Bruta e Produtos Industrializados (Cotri).

Assinatura digital

ANELISE FAUCZ KLETEMBERG
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Direi

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral da Coordenação-Geral de Tributação (Cosit).

Assinatura digital

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

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 2021.

Dê-se ciência à consulente.

Assinatura digital

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