



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial
Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional
Coordenação de Consultoria Judicial

Nota SEI nº 5/2021/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME

SIGILO - Informação protegida pelo sigilo profissional. Lei 8.112/90, art. 116, VIII; Lei 8.906/94, art. 34, VII.

Imunidade e substituição tributária. Substituição tributária dos arts. 64 e 65 da Lei nº 11.196, de 2005. Questionamentos decorrentes e repercussões em relação à Zona Franca de Manaus. Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017, RE nº 202.987 e ADI nº 4254. Consulta à CAT/PGFN.

Processo SEI nº 10951.103796/2020-18

I

1. Em decorrência de divergência interpretativa entre órgãos e de questionamentos de empresas que alegam repercussão no âmbito concorrencial, submeto à CAT consulta relativa à Zona Franca de Manaus - ZFM que parece depender de prévio esclarecimento sobre a inteligência institucional do tema de forma mais ampla em relação à matéria. Precisamente, se uma hipótese de imunidade alcança eventual substituição tributária?

2. Independente da terminologia utilizada em relação à ZFM (isenção, não incidência ou imunidade), e para contextualizar antes da formulação dos questionamentos, depara-se esta CRJ/PGFN com o seguinte problema com repercussão em ações judiciais localizadas em pelo menos três órgãos jurisdicionais (Tribunais Regionais Federais da 1ª, 3ª e 4ª Regiões).

3. Tendo em vista a aprovação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 1743/2016 pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, fez-se publicar o Ato Declaratório nº 4, de 2017, por meio do qual ficou dispensada a apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos, desde que inexistisse 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 naquela mesma localidade.

4. O referido ato aponta como síntese da jurisprudência sobre a matéria os seguintes julgados: 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.

5. No ano de 2020, mediante provocação de escritório de advocacia, esta CRJ foi instada a esclarecer se a referida dispensa também abarcaria as situações de substituição tributária, apontando aquele

requerente atuação divergente das Procuradorias-Regionais da Fazenda Nacional da 1ª e 3ª Regiões. No caso em questão tratava-se da substituição prevista no §§ 2º e 4º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, substituição tributária essa bastante peculiar, como registrou a Nota SEI nº 62/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF que recomendou a Ação Declaratória de Constitucionalidade à AGU sem resposta até o momento:

Nota SEI nº 62/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF:

24. Outra especificidade nas vendas internas diz respeito à substituição tributária nas operações com produtos sujeitos à tributação concentrada. Os arts. 64 e 65 da Lei nº 11.196, de 2005[12], reduziram a zero as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre as vendas de produtos sujeitos à tributação concentrada para pessoas jurídicas situadas na Zona Franca de Manaus. Por outro lado, o vendedor fica obrigado a cobrar, na condição de substituto tributário, as contribuições que incidirão nas vendas a serem efetuadas pela pessoa jurídica adquirente.

25. Diferentemente do que ocorre em regra na substituição tributária, é possível ao contribuinte substituto descontar créditos relacionados às receitas decorrentes da venda. Já o contribuinte substituído, localizado na Zona Franca de Manaus, não poderá descontar créditos das aquisições, salvo se usá-las como insumo ou incorporá-las ao ativo.

[...]

52. Do exposto, conclui-se:

- a) o Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017, em deferência à jurisprudência consolidada, reconhece apenas a não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre a receita de vendas de mercadorias de origem nacional destinada à Zona Franca de Manaus;
- b) independentemente disso, é certo que a não incidência de que trata a jurisprudência não constitui isenção; assim, continua inaplicável a exceção da parte final do art. 3º, §2º, II, das Leis nº 10.637, de 2002, e nº 10.833, de 2003, de modo que não é possível ao adquirente, ainda que a operação de saída seja tributada, apurar créditos vinculados à operação de entrada; por isso, ao menos por ora, rejeita-se a sugestão de propositura de ação declaratória de constitucionalidade do art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, e do art. 5º-A da Lei nº 10.637, de 2002;
- c) em relação ao §4º do art. 2º da Lei nº 10.673, de 2002, e ao §5º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 2003, que estabelecem expressamente a incidência de alíquota de 0,65% e 3% sobre a receita de vendas internas, e aos arts. 64 e 65 da Lei nº 11.196, de 2005, que criam hipótese de substituição tributária para vendas no território da Zona Franca, é cabível e recomendável a propositura de ação declaratória de constitucionalidade;
- d) não estão abrangidas pelo Ato Declaratório PGFN nº 4, de 2017, as mercadorias referidas no art. 1º do Decreto-Lei nº 340, de 1967, e no art. 37 do Decreto-Lei nº 288, de 1967;
- e) por ora, rejeita-se a sugestão de ajuizamento de ação declaratória de constitucionalidade do art. 14, §1º, do art. 14-A da Lei nº 10.865, de 2004, do art. 8º da Lei nº 11.051, de 2004 e do art. 50 da Lei nº 11.196, de 2005, uma vez que a matéria não foi pacificada nos tribunais e está em acompanhamento especial nacional;
- f) como não houve negativa de vigência, rejeita-se também a sugestão de ação declaratória de constitucionalidade dos arts. 22 e 23 da Lei nº 13.043, de 2014, que permitem a apuração de crédito sobre a receita de exportação de determinados bens para o exterior, e do art. 9, II, a, da Lei nº 12.546, de 2011, que permite a exclusão das receitas de exportação da base de cálculo da contribuição previdenciária sobre a receita bruta;

6. Esta CRJ/PGFN respondeu negativamente, tendo em conta que a substituição tributária não havia sido enfrentada na jurisprudência que amparou o referido Ato Declaratório. Ademais, dentre as exceções da referida dispensa constava a venda para fora da ZFM e numa substituição tributária para frente como a do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, em tese não seria possível antever que todo o restante da cadeia ocorreria exclusivamente dentro da ZFM. E, ainda quanto ao ponto, o conhecimento empírico permite

afirmar que não é isso que ocorre sendo em muitos casos a ZFM mera passagem para o resto do território nacional (destaque-se ainda a substituição do art. 64 do mesmo diploma em relação à qual ainda não foram localizadas ações judiciais).

7. Essa inteligência pela impossibilidade de influência ou correlação direta, automática ou imediata das hipóteses de imunidade tributária à relação jurídico-tributária de substituição, outrora assentada no RE nº 202.987 (em caso inclusive também de substituição tributária para frente), foi muito recentemente reafirmada na ADI nº 4254.

8. Na referida ação que examinou justamente a Lei nº 11.196, de 2005, foram declaradas inconstitucionais apenas as alíquotas nas operações de revenda pelos adquirentes que se encontram na ZFM por ofensa à isonomia, não havendo declaração de inconstitucionalidade do § 2º do referido artigo que especificamente versa sobre a substituição tributária:

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. dissociação da substituição das hipóteses de imunidade deferidas ao contribuinte 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.

9. Embora a preocupação do escritório de advocacia seja com os efeitos deletérios na concorrência de falta de uniformização da Administração Tributária, especificamente em relação à ZFM, ponderou em videoconferência que a ADI nº 4254 partiria de pressuposto equivocado de ocorrência futura de hipótese de incidência tributária, quando na verdade se teria uma exceção constitucional ao campo tributário (imunidade ou equiparação a tal). Em acréscimo e em arrazoado por escrito sublinha a Solução de Consulta COSIT nº 250/2019 que corroboraria sua inteligência de que a imunidade albergaria a substituição tributária, resolvendo-se, sempre, a venda para fora da ZFM como desvio de finalidade (a despeito de a conclusão da referida ser no sentido de cobrar do responsável pelo desvio o que foi cobrado e recolhido pelo substituto).

10. O referido raciocínio parte de uma análise em retrospectiva tomando a jurisprudência do STJ, que se assentou pela extensão ou equiparação da imunidade às vendas internas na ZFM, não consolidada à época da edição da Lei nº 11.196, de 2005, e mesmo em suas alterações em 2008. E a ser considerado válido, difícil se desvencilhar de sua aplicação a quaisquer casos de imunidade expressos na Constituição ou reconhecidos judicialmente.

11. Com o propósito de evitar contradições por parte da Administração Tributária e especificamente no caso da CRJ/PGFN uniformizar e eventualmente revisar suas teses levadas a juízo, fato é que para além da substituição tributária prevista na Lei nº 11.196, de 2005, as questões suscitadas são importantes não apenas em relação à imunidade senão ainda com reflexos no que toca às hipóteses de não incidência e de isenção tributárias.

12. Ainda em relação à substituição tributária do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, e sobretudo em decorrência da ADI nº 4254, esta CRJ/PGFN já se depara com questionamento em grau de Apelação no âmbito do TRF-4ª Região, superando o eventual óbice à substituição tributária, sobre as alíquotas aplicáveis ao substituto tributário.

13. A ensejar uma pronta orientação da Administração Tributária, o problema foi objeto de troca de e-mails com a PRFN-4ª Região, no qual a CAEJ assim expôs as implicações e dúvidas:

Depois de ler novamente e com a máxima atenção o acórdão da ADI 4254, qualificando as minhas conclusões apenas como as de uma colega que está em processo de estudo do caso:

(i) na minha percepção inicial, construiu-se o entendimento, tanto da Ministra Carmem Lúcia, quanto do Ministro Fux, no sentido de que haveria incidência tributária nas vendas realizadas, seja dentro ou fora da ZFM, pelas empresas sediadas na ZFM, revendedoras e concessionárias, que adquiriram das empresas importadoras ou vendedoras, sediadas fora da ZFM, autopeças e veículos. A Ministra Carmem não faz distinção entre as vendas "para fora" e "para dentro" da ZFM.

O que chama a atenção, tendo em conta a jurisprudência do STJ, segundo a qual não haveria incidência tributária nas operações realizadas entre vendedora e compradora, ambas sediadas na ZFM.

Segundo a Ministra Carmem Lúcia:

"A fixação de alíquota zero comprova haver operação futura ou presumida com incidência tributária mediante modificação do momento em que deverá ser recolhido o tributo pela antecipação para o início do ciclo econômico..."

" (...) com a Lei n. 11.196/2005, ao reajustamento da alíquota incidente sobre a operação de venda das concessionárias localizadas na Zona Franca de Manaus, transferindo para as fabricantes/importadoras no início da cadeia econômica a responsabilidade pelo recolhimento dessas contribuições".

"Assim, o acolhimento da pretensão da autora de ver desonerada, com a manutenção da alíquota zero, a receita decorrente da venda, na Zona Franca de Manaus, de veículos e autopeças pelas concessionárias importadoras resultaria em afronta ao princípio da isonomia tributária, pelo qual é vedada a instituição de tratamento diferente para os contribuintes em igual situação."

Segundo o Ministro Fux:

"Lado outro, quando a empresa adquirente, sediada na ZFM, promovesse a revenda da mercadoria adquirida haveria, em tese, a incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, nos moldes do que ocorre em operações usuais em que não estão envolvidas empresas com sede na Zona Franca. Todavia, a legislação prevê que o tributo devido nesta saída realizada pelo revendedor sediado na ZFM será objeto de substituição tributária. Ou seja, o produtor, fabricante ou importador que inicialmente vendeu a mercadoria deverá arcar com o tributo devido pelo revendedor."

(ii) de novo ressaltando que falo enquanto colega e minha opinião não é uma opinião técnica, pois não tenho competência institucional para tanto, com a indicação feita em mais de uma passagem pelo Ministro Fux, acredito ser possível construir uma linha argumentativa sobre os fundamentos do voto dele e a necessidade de "retorno" às alíquotas ordinárias:

item da ementa do voto:

"9. Aplicação ao caso das alíquotas ordinárias de PIS e de COFINS previstas para os contribuintes que não se encontram em regimes especiais de tributação: art. 2º da Lei 10.637/2002 e art. 2º da Lei 10.833/2003."

"Com base nessas premissas, entendo que se 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 a contribuição ao PIS e de 7,6% para a COFINS."

"Reconheço, outrossim, que a partir da declaração de inconstitucionalidade dos incisos III e V do § 1º do art. 65 da Lei 11.196/2005, as alíquotas a serem utilizadas para as operações questionadas nestes autos sejam aquelas ordinariamente aplicáveis aos demais contribuintes das contribuições ao PIS e à COFINS."

Por fim, tal como já aventado pelo Dr. Manoel e eu, a consulta sobre a alíquota a ser utilizada precisaria seguir para a CAT, por meio da COJUD, tendo em vista abranger interpretação de julgado e definição de questão técnica tributária, para tanto segue copiado o **Dr. Sandro Leonardo**, imaginando que as ponderações deste email possam colaborar de algum modo.

14. Assim, diante da ausência de respostas dentro do prazo assinalado, pode ser o caso de os colegas da PRFN/4 entenderem ser mais estratégico e eficiente levar ao desembargador a informação de que a PGFN, internamente, está construindo a definição quanto à alíquota a ser utilizada.

15. Nesses termos, e com amparo nos breves apontamentos supra, (i) não sendo possível a aplicação do § 9º do art. 19-A da Lei nº 10.522, de 2002, (ii) haver necessidade de uniformização da orientação institucional com repercussões na representação judicial, e, (iii) especificamente em relação às alíquotas do substituto tributário após o julgamento da ADI nº 4254, a resposta não decorrer de questão analisada pelo julgado e repercutir na conduta da Administração Tributária, não sendo recomendável que se infira apenas de *obiter dictum* de alguns votos do julgado, submete-se à CAT/PGFN os seguintes questionamentos:

a) uma hipótese de imunidade alcança eventual substituição tributária? Se possível, ainda que exemplificativamente, especificar casos de substituição;

- b) quais seriam as alterações nas conclusões caso se tratasse ou houvesse alteração de substituição tributária para a opção de tributação concentrada ou regime monofásico? [\[1\]](#);
- c) em relação aos itens anteriores, alguma consideração caso não se tratasse de imunidade mas de não incidência ou isenção tributárias;
- d) no contexto da Lei nº 11.196, de 2005, mas independente do julgamento da ADI nº 4254, haveria razões para que a imunidade/isenção da ZFM alcançasse a específica substituição tributária do art. 65 do referido diploma?;
- e) em relação ao item anterior, alguma consideração relevante em relação ao art. 64 da Lei nº 11.196, de 2005?; e
- f) em decorrência do julgamento da ADI nº 4254 qual a alíquota tributária deve ser adotada pela Receita Federal do Brasil em relação ao substituto tributário a que se refere o art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005?

16. Após a resposta da CAT/PGFN, esta CRJ/PGFN, mais especificamente a COJUD e a CAEJ, revisitará suas teses e adotará as providências cabíveis em relações a demandas em curso, ou com trânsito em julgado, bem como CASTJ e CASTF avaliarão especificamente suas estratégias em relação à ZFM, ante o julgamento da ADI nº 4254.

17. Portanto, tendo em vista as atribuições regimentais da CAT/PGFN e registrando que: (i) a Portaria PGFN Nº 1.005/2009 dispensa as Coordenações-Gerais de, ao formularem consultas internas, apresentarem proposta de solução e (ii) o sigilo da presente Nota poderá ser revogado de comum acordo entre a CRJ a CAT/PGFN, uma vez respondida a consulta ora formulada, sugere-se o encaminhamento da presente consulta neste expediente e o outro a ela vinculado de nº 00745.006561/2019-27 com o ateste de força executória da SGCT/AGU.

18. Por fim, propõe-se ampla divulgação à Carreira acerca da existência da presente consulta.

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 08 de fevereiro de 2021.

Documento assinado eletronicamente

SANDRO LEONARDO SOARES

Coordenador de Consultoria Judicial

Aprovo. Encaminhe-se à CAT/PGFN, por intermédio de sua Adjuntoria, e divulgue-se às unidades da PGFN por Mensagem Eletrônica.

Documento assinado eletronicamente

ADRIANA GOMES DE PAULA ROCHA

Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial

[1] A despeito da alteração das refinarias de petróleo de substitutas para contribuintes diretas com a extinção pela MP 1991-5, de 2000, do regime previsto na Lei nº 9.718, de 1998, e também do contido no art. 37 do Decreto-Lei nº 288, de 1967, há demandas sobre a questão envolvendo as refinarias.



Documento assinado eletronicamente por **Sandro Leonardo Soares, Coordenador(a)**, em 08/02/2021, às 19:23, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



Documento assinado eletronicamente por **Adriana Gomes de Paula Rocha, Procurador(a)-Geral Adjunto(a) da PGAJUD**, em 09/02/2021, às 17:33, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no art. 6º, § 1º, do [Decreto nº 8.539, de 8 de outubro de 2015](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **13568096** e o código CRC **8EF1495F**.