



**PARECER SEI Nº 116/2023/MF**

**DOCUMENTO PREPARATÓRIO, NOS TERMOS DO ART. 7º, §3º, DA LEI Nº 12.527, DE 18 DE NOVEMBRO DE 2011 (LEI DE ACESSO À INFORMAÇÃO). ACESSO RESTRITO ATÉ A TOMADA DE DECISÃO (ART. 20, PARÁGRAFO ÚNICO, DO DECRETO Nº 7.724, DE 16 DE MAIO DE 2012).**

IMUNIDADES. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PARA CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. CONTRIBUIÇÃO PARA FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS. Consulta da CRJ/PGFN a respeito do regime de substituição tributária previsto no artigo 65 da Lei n. 11.196/2005 diante da decisão da ADI nº 4.254/SP. Os benefícios fiscais da ZFM não anulam a tributação decorrente da substituição tributária prevista no art. 65 da Lei n. 11.196/2005 pois as receitas brutas das vendas realizadas na ZFM não são por eles alcançadas.

Processo SEI nº 10951.103796/2020-18

**1 O OBJETO DA CONSULTA**

1. A Coordenação-Geral de Representação Judicial da Fazenda Nacional (CRJ), por meio da Nota SEI nº 5/2021/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME (SIB568096), encaminhou inicialmente a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT) 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?;
- 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?

2. A leitura da referida Nota esclarece o objetivo da consulta, valendo transcrever os seguintes trechos (grifou-se):

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).  
(...)

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.  
(...)

16. Após a resposta da CAT/PGFN, esta CRJ/PGFN, mais especificamente a COJUD e a CAE, 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.

3. A Receita Federal do Brasil manifestou-se por meio da Nota Cosit/Sutri/RFB nº 248 (26824608) em razão de solicitação dessa CAT (Nota SEI nº 29/2021/CAT/PGACCAT/PGFN-ME 14406848), na qual alguns quesitos constantes da Nota SEI nº 5/2021/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME foram respondidos.

4. Diante dessa manifestação da Cosit, esta CAT, através do despacho 27508762, questionou a COJUD/CRJ/PGFN se subsistiriam quesitos a serem solucionados, motivo pelo qual a COJUD/CRJ/PGFN apresentou os seguintes pontos remanescentes a serem respondidos (item 23 da Nota SEI nº 20/2022/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME):

- a) em decorrência do julgamento da ADI nº 4254/SP, qual a alíquota 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;
- b) considerando a *ratio decidendi* do julgamento da ADI nº 4254/SP, qual a repercussão sobre o art. 64 da Lei nº 11.196, de 2005, e demais incisos do §1º art. 65 da citada lei, que adotam a mesma sistemática de substituição tributária; e
- c) se subsiste o entendimento sobre a venda interna descrito nas Soluções de Consulta nº 123 - COSIT, de 26 de março de 2019, e nº 250 - COSIT, de 12 de setembro de 2019.

5. Registre-se, desde logo, que, a despeito de a Nota SEI nº 5/2021/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME fazer referência a uma inicial "provocação de escritório de advocacia" para "esclarecer se a referida dispensa [constante do Ato Declaratório nº 4, de 2017] também abarcaria as situações de substituição

tributária", a presente consulta não está vinculada a qualquer requerimento/impugnação/pedido de esclarecimento de contribuinte ou escritório de advocacia, mesmo porque:

a) a Nota SEI nº 5/2021/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME informa que a CRJ/PGFN já respondeu negativamente à "provocação" do escritório de advocacia;

b) a consulta tem por objetivo uniformizar e eventualmente revisar as teses levadas a juízo pela PGFN, inserindo-se nas competências da Procuradoria-Geral Adjunta de Consultoria e Estratégia da Representação Judicial de planejar, coordenar e supervisionar as atividades de representação e a defesa judicial da Fazenda Nacional (art. 27, I, do Decreto n.º 9.745, de 2019);

c) os 6 (seis) questionamentos da CRJ são formulados "em abstrato" e têm por fundamento a Portaria PGFN Nº 1.005/2009, que trata de consultas internas no âmbito da PGFN;

d) a mencionada Nota foi classificada como "informação protegida pelo sigilo profissional", justamente por se tratar de ato interno que visa à definição de estratégia a ser utilizada judicialmente pela PGFN, o que evidencia o fato de não estar vinculada a possível resposta a provocação de determinado contribuinte;

e) a Lei Complementar n.º 73, de 1993, que "[i]nstitui a Lei Orgânica da Advocacia-Geral da União e dá outras providências", dispõe que a "Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional desempenha as atividades de consultoria e assessoramento jurídicos no âmbito do Ministério da Fazenda e seus órgãos autônomos e entes tutelados" (art. 13), não havendo previsão legal para que o exercício das atividades de consultoria e assessoramento jurídicos seja estendido a respostas a provocações de contribuintes; e

f) o **processo administrativo de consulta** "sobre dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fato determinado" está previsto no Decreto n.º 70.235, de 1972 (arts. 46 e ss.) e na Lei n.º 9.430, de 1996 (arts. 48 e ss.) e a competência para solucionar a consulta é da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, e não da PGFN.

6. Feitos esses esclarecimentos iniciais sobre seu objeto, passa-se à análise da consulta da CRJ.

## 2 NÃO EXTENSÃO DA IMUNIDADE, ISENÇÃO E NÃO INCIDÊNCIA AO SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO

7. Inicialmente, a consulta apresentava 6 questionamentos, sendo os 3 primeiros de caráter mais geral e os 3 últimos relativos ao art. 65 da Lei n.º 11.196, de 2005 e ao julgamento da ADI n.º 4254. Posteriormente, a consulta restringiu-se à solução de três quesitos remanescentes, observando-se que o primeiro desses quesitos (item "a" da Nota SEI nº 20/2022/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME) reforçou o item "f"; o quesito "b", por sua vez, está parcialmente relacionado ao item "e" da consulta inicial, embora trate especificamente da aplicação da *ratio decidendi* da Adin nº 4254 às hipóteses do artigo 64 e do §1º do artigo 65, que não são objeto dessa ação. E, finalmente, nota-se que o quesito remanescente "c" questiona se persistiria o entendimento a respeito da venda interna constante das Soluções de Consulta nº 123 - COSIT, de 26 de março de 2019, e nº 250 - COSIT, de 12 de setembro de 2019.

8. As questões de caráter mais geral dizem respeito à existência de influência do direito à imunidade sobre a tributação no regime de substituição tributária, sob uma ótica mais abrangente, sem se tratar especificamente de determinado tributo, legislação, regime de tributação ou qualquer outro dado que possa dar contornos mais específicos para análise de um caso concreto.

9. Destarte, sobre a extensão da imunidade a casos de substituição tributária, a própria consulta menciona a decisão proferida pelo STF no julgamento do RE 202.987/SP. Eis a ementa (grifou-se):

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. ENTIDADE DE ASSISTÊNCIA SOCIAL E EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. INAPLICABILIDADE ÀS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO SOBRE OPERAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS - ICM/ICMS. LANÇAMENTO FUNDADO NA RESPONSABILIDADE DO SERVIÇO SOCIAL INDUSTRIAL - SESI PELO RECOLHIMENTO DE TRIBUTO INCIDENTE SOBRE A VENDA

MERCADORIA ADQUIRIDA PELA ENTIDADE. PRODUTOR-VENDEDOR CONTRIBUINDO TRIBUTANDO. TRIBUTAÇÃO SUJEITA A DIFERIMENTO.

Recurso extraordinário interposto de acórdão que considerou válida a responsabilização tributária do Serviço Social da Indústria - SESI pelo recolhimento de ICMS devido em operação de circulação de mercadoria, sob o regime de diferimento.

Alegada violação do art. 150, IV, c da Constituição, que dispõe sobre a imunidade das entidades assistenciais sem fins lucrativos.

**A responsabilidade ou a substituição tributária não alteram as premissas centrais da tributação, cuja regra-matriz continua a incidir sobre a operação realizada pelo contribuinte. Portanto, a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto. Recurso extraordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.**

(RE 202987 / SP - SÃO PAULO Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA Julgamento: 30/06/2009 Publicação: 25/09/2009 Órgão julgador: Segunda Turma)

10. Destacam-se os seguintes trechos do voto do relator:

A questão de fundo está em se saber se a imunidade tributária se aplica às relações jurídicas formadas com fundamento na **responsabilidade tributária** ou na **substituição tributária**, que levam à sujeição passiva indireta.

(...)

A imunidade se traduz na conformação negativa da competência tributária. Nas áreas demarcadas pela imunidade - materiais, espaciais, temporais, quantitativas ou pessoais -, os entes federados ficam proibidos de instituir tributos.

Nos termos do art. 150, IV, c da Constituição, é vedado aos entes tributantes instituir impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei. A exoneração compreende somente o patrimônio, a renda e os serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas (cf. o respectivo § 4º).

As áreas que ficam excluídas da aptidão para instituir impostos, portanto, referem-se tão-somente às operações realizadas pela entidade imune. Quer dizer, o Estado não pode colocar o SESI como **contribuinte** de imposto que grave seu patrimônio, sua renda ou seus serviços, desde que iminentes às funções institucionais que lhe são atribuídas pela Constituição e pela legislação de regência.

A sujeição passiva tributária compreende os sujeitos passivos diretos, chamados pela legislação tributária de **contribuintes**, e os sujeitos passivos indiretos, que podem ser **substitutos tributários** ou **responsáveis tributários**. Nos termos

do art. 121, par. ún, I do Código Tributário Nacional, somente pode ser considerado contribuinte a pessoa que estiver em relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador. Como se extrai da leitura conjunta dos arts. 121, par. ún I e 128 do CTN, a legislação tributária justifica a sujeição passiva indireta em termos econômicos, derivada da circunstância de o terceiro que for chamado a responder pela obrigação tributária estar ligado, economicamente ou por outro tipo de liame causal, ao fato jurídico tributário.

Na hipótese versada nos autos, a operação tributada consistia na **venda de feijão, por contribuinte localizado no Estado de São Paulo, ao SESI**. A legislação vigente à época estabelecia que, em tais operações de circulação de mercadoria, a cobrança do tributo seria **diferida** para o momento da entrada do bem no estabelecimento varejista adquirente (cf. fls. 83 - por padrão, o ICM-ICMS incide no momento da saída da mercadoria do estabelecimento vendedor, e é por ele recolhido). No diferimento, a cobrança do tributo é postergada para uma etapa posterior do ciclo produtivo, sem, contudo, acarretar mudança do referencial fático da tributação. Em razão do uso da técnica de tributação referida, a entidade-recorrente foi apontada como **substituta** pelo pagamento do valor devido originalmente pelo **contribuinte**.

Seja na substituição, seja na responsabilidade tributária, não há o deslocamento da sujeição tributária passiva direta. Os substitutos e os responsáveis não são, nem passam a ser, contribuintes do tributo. Tanto a responsabilidade como a substituição pressupõem a existência, ou a probabilidade muito forte de vir a existir, a relação jurídica tributária que enlaça o contribuinte<sup>1</sup>. Em nenhum caso, portanto, o fato gerador relativo ao contribuinte deixa de existir ou é ignorado.

*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. Assim, o responsável ou o substituto respondem por obrigação própria, mas totalmente dependente da existência, ou possibilidade de existência, e da validade, da relação jurídica tributária pertinente ao contribuinte.

Entendo que a imunidade tributária não alcança a entidade na hipótese de ser ela eleita responsável ou substituta tributária. Em ambos os casos, a entidade não é contribuinte do tributo. Não são suas operações que se sujeitam à tributação. Os fatos jurídicos tributários se referem a outras pessoas, contribuintes, como o produtor-vendedor no caso dos autos. Se estas pessoas não gozarem da imunidade, descabe estender-lhes a salvaguarda constitucional.

Vale dizer, a eleição da entidade como sujeito passivo indireto não avança sobre qualquer das áreas constitucionalmente resguardadas pela Constituição contra a tributação, na medida em que o tributo incidirá sobre operações alheias e sujeitará diretamente pessoas estranhas à entidade beneficiada.

Não se trata, também, de investigar a pessoa que suporta a carga tributária para estabelecer o alcance da imunidade. No quadro aqui examinado, a busca pelo contribuinte de fato é irrelevante, já que existe um contribuinte de direito, que é o produtor-vendedor. Descabe estender-lhe o benefício, se ele não gozar da imunidade (cf. o RE 111.427, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 22.09.1989).

Anoto que a situação é muito parecida com o quadro enfrentado pela Administração Pública quando licita para adquirir bens e contratar serviços. A circunstância de as mercadorias serem vendidas, e os serviços, prestados ao Estado, não exonera as entidades privadas, atuantes no mercado e vocacionadas à obtenção de lucro, do dever fundamental de pagar tributos e, assim, contribuir para o sustentáculo financeiro dos entes federados.

Ao considerar a entidade-recorrente como substituta, o estado-recorrido não violou as normas que dispõem sobre a imunidade tributária.

11. Dos trechos acima transcritos pode-se extrair que:

1) "a imunidade se traduz na conformação negativa da competência tributária. Nas áreas demarcadas pela imunidade - materiais, espaciais, temporais, quantitativas ou pessoais -, os entes federados ficam proibidos de instituir tributos";

2) "Seja na substituição, seja na responsabilidade tributária, não há o deslocamento da sujeição tributária passiva direta. Os substitutos e os responsáveis não são, nem passam a ser, contribuintes do tributo. Tanto a responsabilidade como a substituição pressupõem a existência, ou a probabilidade muito forte de vir a existir a relação jurídica tributária que

enlaça o contribuinte. Em nenhum caso, portanto, o fato gerador relativo ao contribuinte deixa de existir ou é ignorado";

3) "*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. Assim, o responsável ou o substituto respondem por obrigação própria, mas totalmente dependente da existência, ou possibilidade de existência, e da validade, da relação jurídica tributária pertinente ao contribuinte"; e

4) "Não se trata, também, de investigar a pessoa que suporta a carga tributária para estabelecer o alcance da imunidade. No quadro aqui examinado, a busca pelo contribuinte de fato é irrelevante, já que existe um contribuinte de direito, que é o produtor-vendedor. Descabe estender-lhe o benefício, se ele não gozar da imunidade".

12. Diante disso, considerando apenas os elementos gerais mencionados na consulta inicial da CRJ, sem adentrar elementos específicos de eventuais casos concretos, é possível se afirmar que a **imunidade tributária alcança apenas o contribuinte, ou seja, aquele que "tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador" do tributo (art. 121. parágrafo único, I, do CTN).**

13. Por esse motivo, **eventual imunidade do substituto tributário** - assim considerado aquele sobre o qual não recai a sujeição tributária passiva direta, mas apenas o dever de garantir o recolhimento do valor devido por terceiros a título de tributo - **não afasta o dever de recolhimento do tributo devido pelo substituído.**

14. Essas conclusões, em tese, também podem ser aplicadas caso houvesse alteração de substituição tributária para a opção de tributação concentrada ou regime monofásico.

15. Da mesma forma, caso a situação não fosse de imunidade mas de não incidência ou isenção tributárias, essas também seriam aplicáveis apenas ao contribuinte/sujeito passivo direto do tributo, de modo que eventual isenção ou não incidência que alcance o substituído tributário (sujeito passivo direto ou contribuinte) tem como consequência, em regra, a inexistência de tributo a ser recolhido em seu nome pelo substituto tributário.

### **3 A INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS SOBRE A REVENDA DE VEÍCULOS NOVOS E AUTOPOR CONCESSIONÁRIAS LOCALIZADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS: O ART. 65 DA LEI N.º 11.196/2005**

16. Se as 3 primeiras questões suscitadas pela CRJ têm caráter mais genérico, as 3 últimas (itens "d" a "f"), assim como as três remanescentes (itens "a" a "c"), têm caráter mais específico, dizendo respeito à incidência de PIS e COFINS sobre a revenda de veículos novos e autopeças por concessionárias localizadas na Zona Franca de Manaus, o art. 65 da Lei n.º 11.196/2005 e o julgamento da ADI 4254.

17. Nesse aspecto, cumpre transcrever novamente as três questões remanescentes:

a) em decorrência do julgamento da ADI nº 4254/SP, qual a alíquota 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;

b) considerando a *ratio decidendi* do julgamento da ADI nº 4254/SP, qual a repercussão sobre o art. 64 da Lei nº 11.196, de 2005, e demais incisos do §1º art. 65 da citada lei, que adotam a mesma sistemática de substituição tributária; e

c) se subsiste o entendimento sobre a venda interna descrito nas Soluções de Consulta nº 123 - COSIT, de 26 de março de 2019, e nº 250 - COSIT, de 12 de setembro de 2019.

18. No que diz respeito à incidência de PIS e COFINS sobre veículos automóveis, tratores, ciclos e outros veículos terrestres, suas partes e acessórios (produtos classificados no código 87.02 da TIPI), a **Lei n.º 10.485, de 3 de julho de 2002, assim estabelece:**

**LEI N.º 10.485/2002**

Art. 1º **As pessoas jurídicas fabricantes e as importadoras de máquinas, implementos e veículos classificados nos códigos 73.09, 7310.29, 7612.90.12, 8424.81, 84.29, 8430.69.90, 84.32, 84.33, 84.34, 84.35, 84.36, 84.37, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05, 87.06 e 8716.20.00 da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relativamente à receita bruta decorrente de venda desses produtos, ficam sujeitas ao pagamento da contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins, às alíquotas de 2% (dois por cento) e 9,6% (nove inteiros e seis décimos por cento), respectivamente. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014)**

§ 1º O disposto no **caput**, relativamente aos produtos classificados no [Capítulo 84 da Tipi](#) aplica-se aos produtos autopropulsados ou não. [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#)

§ 2º A base de cálculo das contribuições de que trata este artigo fica reduzida:

I - em 30,2% (trinta inteiros e dois décimos por cento), no caso da venda de caminhões chassi com carga útil igual ou superior a 1.800 kg e caminhão monobloco com carga útil igual ou superior a 1.500 kg, classificados na posição 87.04 da TIPI, observadas as especificações estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal;

II - em 48,1% (quarenta e oito inteiros e um décimo por cento), no caso de venda de produtos classificados nos seguintes códigos da Tipi: 73.09, 7310.29.20, 7612.90.12, 8424.81, 84.29, 8430.69.90, 84.32, 84.33, 84.34, 84.35, 84.36, 84.37, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05, 8716.20.00 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados nos Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90). [\(Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014\)](#)

§ 3º O disposto neste artigo aplica-se, inclusive, às pessoas jurídicas a que se refere o [art. 17, § 5º, da Medida Provisória nº 2.189-49, de 23 de agosto de 2001](#).

19. Como se vê, as alíquotas de PIS e de COFINS incidentes sobre produtos classificados nos códigos 87.02 da TIPI são de 2% e 9,6%, respectivamente.

20. A **Lei n.º 11.196, de 21 de novembro de 2005**, tratou especificamente das alíquotas de PIS e de COFINS incidentes sobre **as vendas efetuadas por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM.**

21. No quadro abaixo, analisa-se o teor do art. 65 com enfoque na incidência de PIS e Cofins sobre a revenda de veículos novos e de autopeças por concessionárias localizadas na Zona Franca de Manaus. Confira-se:

LEI 11.196/2005	COMENTÁRIOS: Incidência de PIS e Cofins sobre a revenda de veículos novos e de autopeças por concessionárias localizadas na Zona Franca de Manaus



<p>Art. 65. Nas vendas efetuadas por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM dos produtos relacionados nos <a href="#">incisos I a VII do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003</a>, destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM, aplica-se o disposto no <a href="#">art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004</a>. <a href="#">(Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)</a></p>	<p>As vendas de produtos classificados no código 87.02 - <b>veículos automóveis, com motor de qualquer tipo, para o transporte de pessoas ou mercadorias (inclusive carros de corridas e ônibus elétricos)</b> - sujeitam-se, em regra, à incidência das alíquotas de PIS e COFINS previstas na Lei n.º 10.485/2002 (arts. 1º e 3º).</p> <p>N a s <b>vendas</b> efetuadas por produtor, fabricante ou importador de fora da ZFM <b>destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM incide alíquota zero.</b></p>
<p>§ 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: <a href="#">(Vide ADIN 4254)</a></p> <p>I - no <a href="#">art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004</a> ;</p> <p>II - na <a href="#">alínea b do inciso I do art. 1º e do art. 2º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000</a>, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;</p> <p>III - no <a href="#">art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002</a>, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; <a href="#">(Vide ADIN 4254)</a></p> <p>IV - no <a href="#">caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002</a>, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004; <a href="#">(Vide ADIN 4254)</a></p> <p>V - nos <a href="#">incisos I e II do caput do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002</a>, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;</p> <p>VI - <a href="#">(Revogado)</a> ; <a href="#">(Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)</a></p> <p>VII - <a href="#">(Revogado)</a> ; <a href="#">(Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)</a></p> <p>VIII – no art. 58-I da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003. <a href="#">(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)</a> <a href="#">(Produção de efeitos)</a></p> <p>VIII - <a href="#">(Revogado)</a>. <a href="#">(Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)</a></p>	<p>Já nas <b>revendas de veículos novos e de autopeças por concessionárias localizadas na Zona Franca de Manaus</b> ("pessoa jurídica adquirente") incidem as alíquotas ordinariamente previstas na Lei n.º 10.485/2002 sobre a venda desses produtos.</p> <p>Ou seja, desfaz-se o benefício da alíquota zero que incidia sobre as vendas de fora da ZFM destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM e passa a incidir a mesma alíquota prevista para as demais concessionárias do país.</p>

<p>§ 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.</p>	<p>A <b>pessoa jurídica adquirente</b> de que trata o § 1º é, no caso, a concessionária localizada na ZFM responsável pela revenda de veículos novos e de autopeças.</p> <p>O § 2º determina que o produtor, fabricante ou importador de fora da ZFM recolha o PIS e a COFINS devidos pela concessionária localizada na ZFM, que incidirá na revenda de veículos novos e de autopeças.</p>
<p>§ 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 <a href="#">Tipi</a>.</p>	<p>NÃO SE APLICA À REVENDA DE AUTOMÓVEIS.</p>
<p>§ 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: <a href="#">(Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)</a></p> <p>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; <a href="#">(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)</a></p> <p>II – a quantidade de unidades de produtos vendidos pelo produtor, fabricante ou importador, no caso dos incisos I e VII do § 1º deste artigo; <a href="#">(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)</a></p> <p><b>III – o preço de venda do produtor, fabricante ou importador, no caso dos demais incisos do § 1º deste artigo. <a href="#">(Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos)</a></b></p>	<p>Na revenda de veículos novos e de autopeças a alíquota incidirá sobre o preço da venda do produtor, fabricante ou importador.</p>

<p>§ 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.</p>	<p>A empresa localizada na ZFM que utilize o produto como insumo ou o incorpore ao seu ativo permanente (ou seja, quando não haja revenda), poderá abater o valor recolhido pelo substituto tributário (produtor, fabricante ou importador) do PIS e da COFINS incidentes sobre seu faturamento.</p> <p>De acordo com a Nota da Cosit anteriormente citada, <b>"[d]essa forma, a tributação é zerada quando há utilização dos bens previstos no § 1º do art. 65 nas atividades empresariais desenvolvidas na região incentivada."</b></p>
<p>§ 6º Não se aplicam as disposições dos §§ 2º, 4º e 5º deste artigo no caso de venda dos produtos referidos nos incisos <a href="#">IV e V do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003</a>, para montadoras de veículos.</p>	<p>Não se aplicam as regras de substituição tributária:</p> <p>a) no caso de vendas, para comerciante atacadista, varejista ou para consumidores, das autopeças relacionadas nos Anexos I e II da Lei 10.485/2002 (exs.: Tubos de borracha vulcanizada não endurecida, bombas volumétricas rotativas, compressores de ar, válvulas redutoras de pressão e válvulas solenóides, todos próprios para automóveis classificados no código 87.02);</p> <p>b) no caso de venda dos produtos classificados nas posições 40.11 (pneus novos de borracha) e 40.13 (câmaras-de-ar de borracha), da <a href="#">TIPI</a>.</p>
<p>§ 7º Para fins deste artigo, não se aplica o disposto na <a href="#">alínea b do inciso VII do art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002</a>, e na <a href="#">alínea b do inciso VII do art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003</a>.</p>	<p>A alínea "b" do inciso VII do art. 8º da Lei n.º 10.637/2002 e a alínea "b" do inciso VII do art. 10 da Lei n.º 10.833/2003 estabelecem que não se aplica o regime da não-cumulatividade do PIS e da COFINS nos casos de receitas decorrentes de operações sujeitas à substituição tributária.</p> <p>Portanto, a hipótese de substituição tributária prevista no § 2º do art. 65 da Lei n.º 11.196/2005 está sujeita ao regime da não-cumulatividade.</p>

<p>§ 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 <a href="#">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).</a></p>	<p>Extensão do disposto no art. 65 à(s):</p> <p>Área de Livre Comércio no Município de Tabatinga, no Estado do Amazonas;</p> <p>Área de livre Comércio de Guajará-Mirim, no Estado de Rondônia;</p> <p>Áreas de livre comércio nos municípios de Boa Vista e Bonfim, no Estado de Roraima;</p> <p>Área de livre comércio de importação e exportação dos Municípios de Macapá e Santana, no Estado do Amapá; e</p> <p>Áreas de livre comércio nos Municípios de Brasiléia e Cruzeiro do Sul, no Estado do Acre.</p>
---	--

22. Em resumo, para o que interessa à presente consulta, pode-se concluir que o art. 65 da Lei n.º 11.196/2005, no que diz respeito à incidência de PIS e Cofins sobre a revenda de veículos novos e de autopeças por concessionárias localizadas na Zona Franca de Manaus, estabeleceu o seguinte regime de tributação:

**CAPUT:** Nas vendas efetuados por produtor, fabricante ou importador de fora da ZFM destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM incide **alíquota zero**.

**§ 1º:** Nas revendas efetuadas pela pessoa jurídica adquirente (no caso, a concessionária localizada na ZFM) incidem as **alíquotas ordinariamente previstas** na Lei n.º 10.485/2002 sobre a venda desses produtos.

**§ 2º Substituição tributária:** O § 2º determina que o produtor, fabricante ou importador de fora da ZFM (substituto) recolha o PIS e a COFINS devidos pela concessionária localizada na ZFM (substituída) na hipótese de revenda de veículos novos e de autopeças.

**§ 5º Creditamento/recuperação, pelo substituído, do tributo recolhido pelo substituto:** a empresa localizada na ZFM que utilize o produto como insumo ou o incorpore ao seu ativo permanente (ou seja, quando não haja revenda), poderá abater o valor recolhido pelo substituto tributário (produtor, fabricante ou importador) do PIS e da COFINS incidentes sobre seu faturamento, "**zerando**" a **tributação quando há utilização dos bens previstos no § 1º do art. 65 nas atividades empresariais desenvolvidas na ZFM**.

23. A Nota Cosit/Sutri/RFB nº 248, de 21 de julho de 2022 (26824608), explica de maneira bem didática a lógica que orienta o regime de tributação previsto no art. 65 da Lei n.º 11.196/2005. Veja-se (grifou-se):

11. Entendemos que a substituição tributária prevista no art. 65 da Lei está de acordo com o arcabouço constitucional e legal de incentivos fiscais para a Zona Franca de Manaus.

12. **Em primeiro lugar, os produtos relacionados no § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, fazem parte de uma cadeia produtiva que normalmente está sujeita à incidência da**

Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins concentrada na produção ou importação. Embora o enquadramento no art. 65 pressuponha o consumo ou industrialização das mercadorias na ZFM, não há como se garantir que não haja apenas revenda dos produtos por pessoas jurídicas estabelecidas naquela região. Tal fato pode acarretar distorções econômicas que afetariam todo o país. Portanto, optou-se pelo sistema previsto no art. 65.

**13. A utilização dos produtos sujeitos à substituição tributária nas atividades econômicas da região é estimulada por meio da apuração de créditos pelas pessoas jurídicas que os utilizarem como insumos ou os incorporarem ao seu ativo imobilizado, conforme previsão do § 5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005. Dessa forma, a tributação é zerada quando há utilização dos bens previstos no § 1º do art. 65 nas atividades empresariais desenvolvidas na região incentivada.**

14. Por outro lado, a substituição tributária e a apuração de créditos previstas no art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, evitam que o erário seja prejudicado caso os produtos não se destinem à utilização em atividades produtivas e comerciais das pessoas jurídicas da ZFM.

15. Além disso, como já salientado em diversos documentos da RFB e da PGFN, a alíquota zero impede que haja apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelas pessoas jurídicas adquirentes, conforme vedação do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

16. Defendemos que a alíquota zero, no caso em análise, produz os mesmos efeitos que a não incidência, já que opera mutilando a regra de incidência em seu aspecto quantitativo. Dessa forma, **os dispositivos legais que preveem alíquota zero na venda de produtos nacionais para a industrialização e consumo na Zona Franca de Manaus cumpririam o requisito da equiparação à exportação em seus efeitos fiscais.**

17. Nesse sentido, enxergamos o art. 40 do ADCT como a recepção expressa de um tratamento tributário privilegiado para a ZFM:

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.

18. Esses incentivos fiscais são modelados por leis infraconstitucionais, seguindo os critérios vigentes à época da promulgação da Constituição Federal de 1988. Esses critérios incluem o Decreto-Lei nº 288, de 1967, e suas alterações posteriores, como o Decreto-Lei nº 340, de 1967:

Decreto-Lei nº 288, de 1967

CAPÍTULO II

Dos incentivos fiscais

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.

Decreto-Lei nº 340, de 1967

Art. 1º **Os favores previstos nos artigos 3º, 4º, 7º e 9º do Decreto-lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, não se aplicam às seguintes mercadorias de procedência nacional:** armas e munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas e automóveis de passageiros, compreendidos, respectivamente nos capítulos 93, 33, 24, 22 (posição 22.03, 22.05 a 22.07 e 22.09 incisos 2 a 7) e **87 (posição 87.02, incisos 1 e 2)**, da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, alterada pelo Decreto-lei nº 34, de 18 do novembro de 1966, quer destinadas à Zona Franca de Manaus, quer nela produzida ou dela oriunda. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 355, de 1968)

19. Perceba-se que a palavra “exportação” foi empregada em dois sentidos diferentes pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, (“exportação” para consumo ou industrialização na ZFM e exportação para o estrangeiro). A exportação para o estrangeiro é aquela que protegida pela imunidade das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, conforme o inciso II do § 2º do art. 149 da CF. Já a venda para consumo ou industrialização na ZFM é operação sujeita a incentivos fiscais que se equiparariam aos da exportação. Nesse contexto, o art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004, e o art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005 estão alinhados com o Decreto nº 288, de 1967.

20. De qualquer forma, se o benefício relativo à Zona Franca de Manaus for considerado uma imunidade, seria necessária a interpretação conforme a constituição do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005, de forma a se manterem vigentes os dispositivos que preveem a alíquota majorada na revenda dos produtos previstos no § 1º, a substituição tributária e o crédito previsto no § 5º. De qualquer forma, a imunidade se diferencia da isenção pela impossibilidade de apuração de créditos da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins pelo adquirente na forma do art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 3º, § 2º, II, da Lei nº 10.833, de 2003.

21. Quanto às vendas internas, há que se ressaltar, de início, que o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967 não é aplicável aos bens descritos no art. 37 desse Decreto-Lei e no art. 1º do Decreto-Lei nº 340, de 1967.

22. Os automóveis de passageiros, por exemplo, estão enquadrados no referido Decreto-Lei nº 340, de 1967, dado que a TIPI à época os classificava no código 87.02, esses veículos não estariam sujeitos à não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as vendas internas, já que estão fora da lista de produtos abrangidos por incentivos fiscais da ZFM (por outro lado, para esses veículos, continuam vigentes a alíquota zero nas vendas para consumo ou industrialização na ZFM, a alíquota majorada nas revendas, a substituição tributária, e os créditos para utilização como insumo ou ativo imobilizado).

23. Importante destacar que os veículos que não se enquadram como automóveis de passageiros (posição 87.02, incisos 1 e 2 da TIPI em vigor à época do Decreto-Lei nº 340, de 1967) continuam abrangidos pelo favor fiscal do art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, e com o desenho da alíquota zero instituído pelo art. 2º da Lei nº 10.996, de 2004 e art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005.

24. O art. 65 foi objeto da ADI n.º 4.254/SP, que impugnava os incisos III e V do § 1º, o § 2º, o inc. III do § 4º e os §§ 5º e 7º, tendo sido declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal apenas os incisos III e V do § 1º do art. 65 da Lei n. 11.196/2005, como se verá a seguir.

#### **4 ART. 65 DA LEI N.º 11.196/2005 E A DECISÃO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL NA ADI 4254/SP**

25. A ADI n.º 4.254/SP foi ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo - CNC para ver declarados inconstitucionais os incisos III e V do § 1º, o § 2º, o inc. III do § 4º e os §§ 5º e 7º do art. 65 da Lei n. 11.196/2005. Os pedidos foram julgados parcialmente procedentes. Eis a ementa do acórdão (original sem grifos):

ACÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PIS/COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE A REVENDE 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 ART. 65). ACÇÃO 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.**

[\(ADI 4254\)](#), Órgão julgador: Tribunal Pleno, Relatora Min. CÁRMEN LÚCIA, Julgamento 24/08/2020, Publicação: 17/09/2020)

26. Do voto da Relatora destacam-se os seguintes trechos:

#### **SOBRE O REGIME INSTITUÍDO PELA LEI N.º 10.485/2004: INEXISTÊNCIA DE REGIME MONOFÁSICO DE RECOLHIMENTO DO PIS E DA COFINS NAS OPERAÇÕES COM VEÍCULO AUTOPEÇAS**

11. Diferente do alegado pela autora, pela Lei n. 10.485/2002 não se instituiu o regime monofásico de recolhimento do PIS e da Cofins nas operações com veículos e autopeças, pois a tributação com alíquota zero nas operações dos concessionários evidencia a não aplicação dessa técnica de arrecadação, que exigiria incidência única na cadeia de circulação interna das mercadorias.

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, típica situação de substituição tributária para a frente (NICHELE, Rafael. “A Substituição Tributária na Contribuição ao PIS e à Cofins e o Regime Monofásico das Contribuições” in Curso Avançado de Substituição Tributária: modalidades e direitos dos contribuintes. São Paulo: IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas. 1. ed. 2010, p. 437-460).

Improcedente, portanto, a alegação da autora de que antes do art. 65 da lei impugnada não havia cobrança de PIS/Cofins sobre as operações realizadas pelas concessionárias situadas na Zona Franca de Manaus, pois, no regime da Lei n. 10.485/2002, que a autora insiste em afirmar ser aplicável às concessionárias mencionadas, não teria havido eliminação do fato

jurídico tributário, mas apenas o deslocamento para o ponto de partida da cadeia (fabricantes e importadores), do substituído para o substituto.

Assim, sob o aspecto do enquadramento como contribuintes, mostra-se descabida a alegação de que a Lei n. 11.196/2005 significaria retrocesso à situação tributária das concessionárias situadas na Zona Franca de Manaus.

(...)

**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.**

Na hipótese disciplinada pelo art. 1º da Lei n. 10.485/2002, 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 n. 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 do recolhimento 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 essa operação, pois, como visto, a equiparação dessa operação a uma exportação (art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967) atrai a incidência da imunidade prevista no inc. 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. 10.485/2002.**

15. Assim, pela sistemática instituída com o art. 65 da Lei n. 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.

Sob esse aspecto, tenho que os incs. III e V do § 1º do art. 65 da Lei n. 11.196/2005 configuram afronta ao princípio da isonomia tributária, previsto no inc. II do art. 150 da Constituição da República.

## **SOBRE A NÃO APLICAÇÃO DA IMUNIDADE AOS CASOS DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA**

12. Tampouco a imunidade decorrente da equiparação procedida pelo Decreto-Lei n. 288/1967 alteraria esse quadro.

A operação desonerada pelo Decreto-Lei n. 288/1967 c/c o art. 54 da Lei n. 5.025/1966 e, posteriormente, com o disposto no inc. I do § 2º do art. 149 da Constituição da República é aquela realizada pela empresa situada fora da Zona Franca de Manaus, que foi equiparada à empresa exportadora.

Por isso, **a extensão do incentivo concedido às empresas localizadas na Zona Franca de Manaus fica limitada à aquisição de mercadorias livres do recolhimento de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, não havendo fundamento jurídico válido para se considerar, como pretende a autora, as vendas internas realizadas por essas empresas tidas como importadoras como exportação, ou seja, voltadas ao exterior.**



Nesses termos, pela impossibilidade de tributar a operação considerada como de exportação, ou seja, tendo em vista a inexistência da condição justificadora da redução da alíquota do PIS e da Cofins para zero ocorrida na substituição tributária efetivada pela Lei n. 10.485/2002, a autoridade fiscal procedeu, 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.

13. Nem se alegue que a imunidade reconhecida às empresas consideradas como exportadoras impediria a qualificação como responsáveis ou substitutas tributárias, pois, como assentado pela Segunda Turma deste Supremo Tribunal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 202.987 (Relator o Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 30.6.2009, DJe 24.9.2009), “a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto”.

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.

27. Como se verifica da leitura dos trechos acima transcritos, o STF afastou expressamente a extensão da imunidade reconhecida às empresas consideradas como exportadoras nos casos em que atuam como responsáveis ou substitutas tributárias.

## **5 O IMPACTO DA DECISÃO PROFERIDA NA ADI 4254/SP**

28. Em resumo, conforme se depreende do voto da Relatora, na ADI 4254/SP o STF:

i) Analizou especificamente a situação tributária das concessionárias de veículos e autopeças localizadas na ZFM;

ii) Considerou que 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.

iii) Destacou que, na hipótese disciplinada pelo art. 1º da Lei n. 10.485/2002, os fabricantes e as importadoras situados fora da ZFM 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.

iv) Salientou que as alíquotas de 2% de PIS/Pasep e 9,6% de Cofins fixadas no dispositivo mencionado (art. 1º da Lei n. 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 do recolhimento para o ponto de partida da cadeia.

v) Entendeu que, nos casos em que 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 essa operação, pois a equiparação dessa operação a uma exportação (art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967) atrai a incidência da imunidade prevista no inc. I do § 2º do art. 149 da Constituição da República.

vi) Concluiu que, em um ciclo econômico que se distingue somente pelo encaminhamento

**do veículo para a Zona Franca de Manaus, deveria haver alíquota menor que as fixadas no art. 1º da Lei n. 10.485/2002.**

29. Ao assim proceder, o STF afetou significativamente a sistemática de tributação instituída pelo art. 65 da Lei n.º 11.196/2005, que tinha por pressuposto o reconhecimento do incentivo fiscal apenas nas vendas destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM. Nesses casos, incide alíquota zero na operação de venda de fora da ZFM para dentro da ZFM e os valores recolhidos pelo substituto tributário são utilizados na apuração de créditos pelas pessoas jurídicas que os utilizarem como insumos ou os incorporarem ao seu ativo imobilizado, conforme previsão do § 5º do art. 65. Como ressaltado pela Cosit/RFB:

**A utilização dos produtos sujeitos à substituição tributária nas atividades econômicas da região é estimulada por meio da apuração de créditos pelas pessoas jurídicas que os utilizarem como insumos ou os incorporarem ao seu ativo imobilizado, conforme previsão do § 5º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 2005. Dessa forma, a tributação é zerada quando há utilização dos bens previstos no § 1º do art. 65 nas atividades empresariais desenvolvidas na região incentivada.**

30. Nos casos de revenda desses produtos pela pessoa jurídica adquirente (no caso, a concessionária localizada na ZFM), o art. 65 da Lei n.º 11.196/2005 estabelece que incidem **asalíquotas ordinariamente previstas** na Lei n.º 10.485/2002 sobre a venda desses produtos. Pela lei, então, desaparece o benefício da alíquota zero, que seria aplicável apenas nas vendas destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM, atividade que se pretende incentivar.

31. Na sistemática estabelecida pelo art. 65, a operação de revenda dos produtos constantes do artigo 65, *caput*, da Lei n. 11.196/2005, por concessionária localizada na ZFM, ao invés do seu emprego na industrialização ou consumo, não goza de qualquer incentivo fiscal e deve observar o mesmo regime tributário estabelecido para os contribuintes que se encontram fora da ZFM. De fato, como bem salientado pela Cosit/RFB:

a) a imunidade prevista no § 2º do art. 149 da Constituição alcança apenas as receitas decorrentes de exportação para o estrangeiro;

b) o art. 4º do Decreto-Lei n.º 288/1967 considera a exportação de mercadorias de origem nacional **para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus**, "para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro"; e

c) o Decreto-Lei nº 340/1967 estabelece que "**[o]s 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: (...) 87 (posição 87.02, incisos 1 e 2)**".

32. Na ADI 4524/SP, o STF considerou, acertadamente, que "não há fundamento jurídico para se considerarem as vendas internas realizadas pelas empresas importadoras como exportação (para o exterior)". Contudo, parece se equivocar ao utilizar os seguintes fundamentos:

**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.**

Na hipótese disciplinada pelo art. 1º da Lei n. 10.485/2002, 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 n. 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 do recolhimento para o ponto de partida da cadeia.

33. Como visto, a alíquota zero de PIS e COFINS é aplicável apenas nos casos de vendas destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM. Apenas essa atividade é contemplada com incentivo fiscal. No caso de aquisição para revenda, o mero fato de o produto transitar pela ZFM não é suficiente para atrair o incentivo, de modo que o § 1º do art. 65 previu a incidência das mesmas alíquotas ordinariamente aplicáveis aos demais contribuintes (de fora da ZFM). E essa sistemática está em plena consonância com o disposto no art. 4º do DL 288/1967, que considera a exportação de mercadorias de origem nacional **para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus** "para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro"; e, mais ainda, com o Decreto-Lei nº 340/1967, que estabelece que os favores previstos no art. 4º do DL 288/1967 não se aplicam às mercadorias de procedência nacional da posição 87.02.

34. Ou seja, não há fundamento jurídico para estender a incidência da alíquota zero aos casos de vendas efetuadas por concessionária localizada na ZFM. Contudo, o STF parece ter desconsiderado o fato de que o incentivo fiscal previsto no art. 4º do DL 288/1967 é aplicável apenas nas vendas de mercadorias **para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus**.

35. Além disso, também se revela preocupante o STF ter considerado que "**[q]uando 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 essa operação, pois, como visto, a equiparação dessa operação a uma exportação (art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967) atrai a incidência da imunidade prevista no inc. I do § 2º do art. 149 da Constituição da República**".

36. De fato, a equiparação prevista no art. 4º do DL 288/1967:

a) não deve ser considerada como imunidade tributária, mas uma equiparação legal aos efeitos da imunidade;

b) aplica-se apenas nos casos de vendas destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM, o que não é o caso das concessionárias de veículos e autopeças localizadas na Zona Franca de Manaus; e

c) não se aplica às mercadorias de procedência nacional da posição 87.02 (automóveis de passageiros), conforme disposto no DL 340/1967.

37. Com base em premissas equivocadas, o STF declarou a inconstitucionalidade dos incisos III e V do § 1º do art. 65 da Lei n. 11.196/2005, por entender que seria "**[d]e 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. 10.485/2002**". Ou seja, o STF pressupôs que uma mercadoria que transita pela ZFM (destinada a revenda) deveria se beneficiar de incentivo aplicável apenas nos casos de vendas destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM.

38. O problema é que, ao declarar a inconstitucionalidade da aplicação das alíquotas ordinariamente previstas pela legislação tributária, o STF afirma que deveria ser aplicada "**alíquota menor**

**que as fixadas no art. 1º da Lei n. 10.485/2002",** mas não estabelece qualquer alíquota ou parâmetro. Desse modo, o STF retira do mundo jurídico as alíquotas previstas para as vendas dispostas nos incisos III e V do §1º do art. 65 da Lei n. 11.196/2005, sem que haja previsão legal para aplicação de qualquer outra alíquota. E esse é justamente um dos pontos questionados na consulta da CRJ/PGFN.

39. Destarte, com fundamento nos argumentos expostos, é possível se concluir que o art. 65 da Lei n.º 11.196/2005 estabelece a incidência de alíquota zero **nas vendas efetuadas por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM.** Nesses casos, o tributo legalmente previsto para incidir sobre a cadeia produtiva deve ser recolhido em sua integralidade pelo substituto tributário (produtor, fabricante ou importador), ainda que a empresa localizada na ZFM (substituída) possa ser beneficiada pela alíquota zero. É que a lei estabelece uma forma de creditamento que, na prática, "zera" a tributação da atividade incentivada. Desse modo, o fato de o substituto gozar de incentivo fiscal (alíquota zero) não afeta propriamente a substituição (já que o substituto recolherá o tributo devido em outra etapa da cadeia), já que existe mecanismo para "anulação dos efeitos" tributários sobre essa operação.

40. Já no caso de revenda do produto (ou seja, nos casos em que não forem destinados ao consumo ou industrialização na ZFM), o art. 65 previa a incidência das mesmas alíquotas ordinariamente aplicáveis aos demais contribuintes, tendo em vista que o favor fiscal (alíquota zero) seria aplicável apenas nas vendas destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM. Nesse caso, os valores seriam devidos pelo substituído (concessionária localizada na ZFM) e recolhidos pelo substituto tributário (produtor, fabricante ou importador), não havendo qualquer incentivo fiscal na cadeia produtiva.

41. Nesse aspecto, conforme foi afirmado no item 25 da Nota Cosit/Sutri/RFB nº 248, o regime disposto no artigo 65 da Lei n. 11.196/05, que estabelece a substituição tributária relativamente à tributação incidente sobre as receitas auferidas na operação de revenda consiste em *tratamento específico que excepciona a regra da não incidência* sem, porém, violar o regime de benefícios fiscais da ZFM, justamente por possuir regras de compensação, tal como essa que garante o crédito ao contribuinte que empregar os produtos adquiridos no consumo ou industrialização na ZFM.

42. Essa sistemática de tributação disciplinada no artigo 65 da Lei n. 11.196/2005 é semelhante à disposta no artigo 64 dessa lei, que trata da venda de álcool, e mesmo que não seja objeto da ADI 4524, é possível se afirmar que as conclusões expostas nos itens 39 a 41 também lhe são aplicáveis.

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.

## **6 RESPOSTA AOS QUESTIONAMENTOS DA NOTA SEI Nº 20/2022/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGME:**

44. Finalmente, de acordo com o que foi desenvolvido nesse parecer, sugerem-se as seguintes respostas aos quesitos "a", "b" e "c" da Nota SEI nº 20/2022/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME:

"a) em decorrência do julgamento da ADI nº 4254/SP, qual a alíquota 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?"

RESPOSTA:

A resposta a essa questão está abrangida pelas conclusões expostas no item 43 desse parecer, ou seja, considerando que apenas as hipóteses de substituição tributária descritas nos incisos

III e V do §1º do art. 65 da Lei n. 11.196/05 foram declaradas inconstitucionais no julgamento da ADI nº 4254, como não lhe são aplicáveis as alíquotas padrões previstas no art. 2º da Lei n. 10.637/2002 e no art. 2º da Lei n. 10.833/2003, **entende-se que a tributação nessas hipóteses depende de previsão em nova legislação, devendo ser inferior às alíquotas previstas na Lei n. 10.485/2002.** Cita-se em reforço a essa resposta o próprio entendimento esboçado pela Receita Federal no item 27 da Nota Cosit/Sutri/RFB nº 248;

"b) considerando a *ratio decidendi* do julgamento da ADI nº 4254/SP, qual a repercussão sobre o art. 64 da Lei nº 11.196, de 2005, e demais incisos do §1º art. 65 da citada lei, que adotam a mesma sistemática de substituição tributária?"

RESPOSTA:

Conforme foi explicado nos itens 32 e seguintes desse parecer, os fundamentos utilizados no julgamento da ADI n. 4254 foram equivocados ao considerar que também as operações de revenda, apenas por envolverem produtos que transitem pela ZFM, devem se beneficiar dos incentivos fiscais que são aplicáveis aos casos de vendas destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM. Sendo assim, em decorrência *daratio decidendi* do acórdão que julgou a ADI n. 4254, **não há que se identificar qualquer inconstitucionalidade ou ilegalidade na incidência da contribuição ao PIS e da Cofins sobre as receitas de revendas de outros produtos**, por força dos demais incisos do §1º do art. 65 da Lei n. 11.196/05, não declarados inconstitucionais, assim como, sobre as receitas brutas obtidas com a revenda de álcool, inclusive para fins carburantes, como disposto no artigo 64, §1º, da Lei n. 11.196/2005;

"c) se subsiste o entendimento sobre a venda interna descrito nas Soluções de Consulta nº 123 - COSIT, de 26 de março de 2019, e nº 250 – COSIT, de 12 de setembro de 2019."

RESPOSTA:

O entendimento a respeito da venda interna presente nessas soluções de Consulta Cosit está em conformidade com a aplicação do regime da substituição tributária previsto no artigo 65 da Lei n. 11.196/2005, já que ambos possuem o objetivo de se evitarem distorções econômicas que poderiam ser ocasionadas pela concessão de incentivos e benefícios fiscais a pessoas jurídicas estabelecidas na ZFM que participem apenas como revendedoras na cadeia produtiva, conforme foi explicado na Nota Cosit/Sutri/RFB nº 248, especificamente no seu item 12. O julgamento da ADI n. 4254 reforça ainda mais esse posicionamento, pois, em seus fundamentos, ele não afastou as operações internas da ZFM da tributação prevista no artigo 65 da Lei n. 11.196/05. De toda forma, é importante que eventual distinção de regime tributário aplicável às vendas internas e às revendas para fora da Zona Franca de Manaus, que se distinguem das hipóteses de aquisição de insumo ou de incorporação ao ativo permanente da empresa, sejam melhor disciplinadas por lei.

## 7 CONCLUSÕES

45. Diante do exposto, em relação aos questionamentos suscitados no item 23 ("a" até "c") da Nota SEI nº 20/2022/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME, sugerem-se as seguintes respostas em resumo:

a) considerando que apenas as hipóteses de substituição tributária descritas nos incisos III e V do §1º do art. 65 da Lei n. 11.196/05 foram declaradas inconstitucionais no julgamento da ADI nº 4254, como não são aplicáveis a esses casos as alíquotas padrões previstas no art. 2º da Lei n. 10.637/2002 e no art. 2º da Lei n. 10.833/2003, **entende-se que a tributação nessas hipóteses depende de previsão em nova legislação, respeitado o limite de alíquota previsto na Lei n. 10.485/2002;**

b) **não há qualquer inconstitucionalidade** na incidência da contribuição ao PIS e da Cofins sobre as receitas brutas de revendas de outros produtos por força dos demais incisos do §1º do art. 65 da Lei n. 11.196/05, assim como, sobre as receitas brutas obtidas com a revenda de álcool, inclusive para fins carburantes, conforme disposto no artigo 64, §1º, da Lei n. 11.196/2005;

c) o entendimento a respeito da venda interna presente nessas soluções de Consulta Cosit está em conformidade com a aplicação do regime da substituição tributária previsto no artigo 65 da Lei n. 11.196/2005, já que ambos possuem o objetivo de se evitarem distorções

econômicas que poderiam ser ocasionadas pela concessão de incentivos e benefícios fiscais a pessoas jurídicas estabelecidas na ZFM que participem apenas como revendedoras na cadeia produtiva. Ainda assim, é importante que eventual distinção de regime tributário aplicável às vendas internas e às vendas para fora da Zona Franca de Manaus, que se distinguem das hipóteses de aquisição de insumo ou de incorporação ao ativo permanente da empresa, sejam melhor disciplinadas por lei.

Este é o entendimento que submeto à consideração superior <sup>[1]</sup>.

PRISCILA MARIA FERNANDES CAMPOS DE SOUZA

Procuradora da Fazenda Nacional

1. De acordo com o Parecer SEI nº 11651/2022/ME.
2. Submeto a apreciação do Coordenador-Geral de Assuntos Tributários Substituto.

ÊNIO ALEXANDRE GOMES BEZERRA

Coordenador de Assuntos Tributários Substituto

1. De acordo com o Parecer SEI nº 11651/2022/ME.
2. Submeto a apreciação do Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Administrativo.

RILDO JOSÉ DE SOUZA

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários Substituto

1. Aprovo o Parecer SEI nº 11651/2022/ME.
2. Encaminhe-se o processo à Coordenação-Geral da Representação Judicial da Fazenda Nacional (CRJ), em resposta à Nota SEI nº 5/2021/COJUD/CRJ/PGAJUD/PGFN-ME (SEI nº 13568096).

MOISÉS DE SOUSA CARVALHO PEREIRA

Procurador-Geral Adjunto Tributário

[1] LISTA DE CONSULTA. 1.2 IMUNIDADES. 5.1.7 SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 8.2.2.6 CONTRIBUIÇÃO PARA O PROGRAMA DE INTEGRAÇÃO SOCIAL - PIS. 8.2.2.8 CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS.



Documento assinado eletronicamente por **Priscila Maria Fernandes Campos de Souza, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 16/03/2023, às 11:42, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Ênio Alexandre Gomes Bezerra da Silva, Coordenador(a) Substituto(a)**, em 16/03/2023, às 11:45, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).

---



Documento assinado eletronicamente por **Rildo José de Souza, Coordenador(a)-Geral Substituto(a)**, em 16/03/2023, às 12:45, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).

---



Documento assinado eletronicamente por **Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 16/03/2023, às 12:48, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).

---



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](https://sei.economia.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0), informando o código verificador **32183142** e o código CRC **0EFF5AEC**.

---