



Solução de Consulta nº 42 - Cosit

Data 2 de dezembro de 2013

Processo

Interessado

CNPJ/CPF

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

CPRB. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SUBSTITUTIVA. RECEITA BRUTA. BASE DE CÁLCULO. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA.

As receitas de vendas a empresas comerciais exportadoras integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011.

Dispositivos Legais: CTN, art. 108; Lei nº 12.546, de 2011, art. 9º, II, “a”; IN RFB nº 971, de 2009, art. 170, § 1º e 2º e art. 171, I; Parecer PGFN/CAT nº 1.724, de 2012.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

PROCESSO DE CONSULTA. INEFICÁCIA PARCIAL.

É ineficaz a consulta formulada na parte em que não identifique o dispositivo da legislação tributária sobre cuja aplicação haja dúvida ou quando o fato estiver disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: IN RFB nº 740, de 2007 (revogada), art. 3º, § 1º, inc. IV e art. 15, inc. II e VII; e IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 3º, § 2º, inc. IV, e art. 18, inc. II e VII.

Relatório

A interessada, acima identificada, formula consulta a esta Superintendência sobre a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011 (em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991).

2. Relata que seu ramo de atividade é a fabricação de máquinas e aparelhos de refrigeração e ventilação para uso industrial e comercial, peças e acessórios e, após mencionar

a Lei nº 12.546, de 2011, expressa o entendimento de que as receitas de exportação estariam excluídas da base de cálculo da CPRB. Prossegue questionando se não apenas as exportações diretas mas também as receitas de vendas a comercial exportadora também poderiam ser excluídas da base de cálculo da mencionada contribuição.

3. Por fim, faz, em síntese, os seguintes questionamentos:

- a) Se as exportações indiretas também estariam excluídas da base de cálculo da CPRB; e
- b) Qual o tratamento a ser dado às exportações de produtos que não estão entre os listados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011.

Fundamentos

4. A receita bruta de exportações foi excluída da base de cálculo da CPRB desde sua instituição. Transcreve-se a atual redação do art. 9º, inciso II, “a”, da Lei nº 12.546, de 2011 (sem destaques no original):

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º desta Lei:

...

II - exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta: (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)

a) de exportações; e (Incluída pela Lei nº 12.844, de 2013)

...

5. Referido dispositivo (na redação atual e nas anteriores) faz referência apenas à “receita bruta de exportações”, sem mencionar vendas para empresas comerciais exportadoras, sejam elas “comuns”, sejam *trading companies* disciplinadas pelo Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972.

6. Seria preciso analisar se esta omissão legislativa quanto às vendas a empresas comerciais exportadoras constitui um silêncio voluntário ou involuntário do legislador. Para resolver essa questão, pode-se buscar uma resposta na comparação com situações semelhantes, para tentar aplicar aqui, por analogia, as soluções lá adotadas, conforme determina o art. 108, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.

7. Para se submeter duas situações à analogia, é necessário que exista uma afinidade¹, uma semelhança. Por semelhança, entenda-se que as duas situações de fato que se pretende comparar devem concordar em alguns aspectos, mas não em todos, caso em que seriam iguais, dispensando a necessidade de recorrer à analogia. Caso os elementos de fato propriamente decisivos para o tratamento jurídico tenham uma semelhança relevante, merecerão o mesmo tratamento jurídico.

¹ PERELMAN, Chaïm; OLDEBRECHTS-TYTECA, Lucie. *Tratado da argumentação*. São Paulo: Martins Fontes, 1996. p. 429 *et passim*.

8. Na lição de Carlos MAXIMILIANO² (sem destaques no original):

Deste modo, o Direito Positivo regula, ora direta, ora indiretamente, todas as relações sociais presentes e futuras, visadas, ou não, pelos elaboradores dos Códigos. O elemento supletório de maior valor é a analogia, que desenvolve o espírito das disposições existentes e o aplica a relações semelhantes na essência.

(...)

Funda-se a analogia (...) no princípio de verdadeira justiça, de igualdade jurídica, o qual exige que as espécies semelhantes sejam reguladas por normas semelhantes (...).

9. Para a aplicação da analogia na situação em comento, é necessário que haja semelhança em pelo menos dois aspectos fulcrais: a **incidência de tributo sobre a receita** e o **silêncio da lei sobre o tratamento dado às receitas de vendas a empresa comercial exportadora**.

10. Em determinadas situações é possível a aplicação da analogia para a CPRB tomando por base as contribuições para o PIS/Pasep e Cofins, pois estes tributos incidem sobre a receita bruta. Entretanto, para o caso em estudo, sua utilização revela-se inapropriada, pois, ao contrário do que ocorre com a CPRB, há disposições expressas acerca da não incidência do PIS/Pasep e da Cofins sobre receitas decorrentes das operações de vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação (art. 5º, III, da Lei nº 10.637, de 2002, e art. 6º, III, da Lei nº 10.833, de 2003).

11. Há, todavia, um tributo que possui vários pontos de contato com a CPRB, qual seja, a contribuição social devida pelo produtor rural de que trata o art. 171 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009 (sem destaque no original):

Da Base de Cálculo das Contribuições do Produtor Rural

Art. 171. A base de cálculo das contribuições sociais devidas pelo produtor rural é:

I - o valor da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção e dos subprodutos e resíduos, se houver;

(...)

12. São diversas as semelhanças entre a CPRB e a contribuição social devida pelo produtor rural, o que justifica sua utilização na aplicação da analogia. Dentre elas, destacam-se:

- a) são contribuições previdenciárias;
- b) incidem sobre a receita;
- c) foram instituídas em substituição a determinadas contribuições patronais previstas no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991;

² Hermenêutica e aplicação do direito. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 170 e seguintes.

- d) as respectivas leis são omissas quanto ao tratamento a ser dado para a receita de vendas a empresas comerciais exportadoras.

13. Em razão das similitudes apontadas, é preciso examinar o tratamento dado às receitas de exportações em relação à contribuição previdenciária devida na comercialização da produção rural. Para tanto, é possível recorrer ao Parecer PGFN/CAT nº 1.724, de 31 de agosto de 2012, e ao art. 170 da IN RFB nº 971, de 2009.

13.1. O referido Parecer (disponível em dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/17242012) considerou que **a receita de venda para empresa comercial exportadora constituía operação de compra e venda no mercado interno, e não de exportação**, e portanto não seria alcançada pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal (sem destaques no original):

32. Por exemplo, a natureza das operações realizadas no Brasil entre as tradings e os produtores rurais é, em termos fiscais, de compra e venda no mercado interno, razão pela qual não são favorecidas pela imunidade da contribuição do produtor rural pessoa física. Pela sistemática de arrecadação, no momento em que ocorre a venda da produção à empresa jurídica sediada no País, esta se torna diretamente responsável pelo recolhimento das contribuições devidas pelo produtor rural pessoa física e pelo segurado especial. Quando a empresa adquire produção rural de produtores rurais pessoas físicas e de segurados especiais fica automaticamente sub-rogada na obrigação de efetuar o devido desconto e proceder ao recolhimento no prazo e na forma legal, conforme preceitua o art 30 da Lei nº 8.212, de 24/07/1991.

....

13.2 No mesmo sentido, o art. 170 da IN RFB nº 971, de 2009, encontra-se redigido de forma inequívoca (sem destaques no original):

Art. 170. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.

...

13.3. Como é possível observar do artigo transcrito, **a RFB adotou o entendimento segundo o qual a receita da venda a empresa comercial exportadora (ainda que disciplinada pelo Decreto-lei nº 1.248, de 1972, e com o fim específico de exportação) não está alcançada pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, e sofre incidência da contribuição social devida pelo produtor rural.**

14. Ora, em ambos os casos (contribuição social devida pelo produtor rural e CPRB), trata-se de contribuição previdenciária sobre receita bruta em substituição à

contribuição patronal incidente sobre a folha – um mesmo fundamento jurídico comum, uma mesma *ratio iuris*. Então, pelos mesmos motivos expostos no que diz respeito à contribuição previdenciária devida na comercialização da produção rural, é forçoso concluir que **a receita de venda para empresas comerciais exportadoras não está excluída da incidência da CPRB objeto da consulta**. E que, portanto, ao não contemplar a venda para comerciais exportadoras, o silêncio legislativo do art. 9º, inciso II, da Lei nº 12.546, de 2011, constitui não uma lacuna (omissão involuntária do legislador), mas uma decisão política, de não instituir uma isenção para esse tipo de situação.

15. A consulente também indaga sobre o tratamento dado às exportações de produtos que não estão entre os listados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 2011. Entretanto, o faz sem demonstrar os pontos da legislação onde haveria obscuridade, ambiguidade ou controvérsia, e sem **fundamentadamente** propugnar pela interpretação que entenderia correta. Além disso, a matéria encontra-se suficientemente disciplinada no art. 9º da referida Lei (sem destaques no original):

Art. 9º Para fins do disposto nos arts. 7o e 8o desta Lei: (Vide Medida Provisória nº 563, de 2012) (Vigência) (Regulamento)

(...)

*§ 1o No caso de empresas que se dedicam a **outras atividades além das previstas nos arts. 7º e 8º**, até 31 de dezembro de 2014, o cálculo da contribuição obedecerá: (Incluído pela Lei nº 12.715)*

I - ao disposto no caput desses artigos quanto à parcela da receita bruta correspondente às atividades neles referidas; e (Incluído pela Lei nº 12.715)

*II - ao disposto no art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, reduzindo-se o valor da contribuição dos incisos I e III do caput do referido artigo ao percentual resultante da razão entre a **receita bruta de atividades não relacionadas aos serviços de que tratam o caput do art. 7o e o § 3o do art. 8o ou à fabricação dos produtos de que trata o caput do art. 8o e a receita bruta total**. (Redação dada pela Lei nº 12.794, de 2013)*

...

*§ 9º As empresas para as quais a substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de pagamento pela contribuição sobre a receita bruta estiver vinculada ao seu enquadramento no CNAE **deverão considerar apenas o CNAE relativo a sua atividade principal**, assim considerada aquela de maior receita auferida ou esperada, **não lhes sendo aplicado o disposto no § 1º**. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)*

15.1. Por estas razões, a presente consulta é ineficaz neste ponto, por força do art. 18, incisos II e VII, da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013.

Conclusão

16. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo ao consulente que as receitas de vendas a empresas comerciais exportadoras integram a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) de que tratam os arts. 7º a 9º da Lei nº 12.546, de 2011.

À consideração superior.

Assinado digitalmente
JOÃO ALBERTO SALES JÚNIOR
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se à Coordenação de Contribuições Previdenciárias,
Normas Gerais, Sistematização e Disseminação - Copen.

Assinado digitalmente
MARCO ANTÔNIO FERREIRA POSSETTI
Auditor-Fiscal da RFB - Chefe da Disit - 9ª RF

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral da Cosit.

Assinado digitalmente
MIRZA MENDES REIS
Auditora-Fiscal da RFB – Coordenadora da Copen

Ordem de Intimação

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 27
da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao consulente.

Assinado digitalmente
FERNANDO MOMBELLI
Auditor-Fiscal da RFB – Coordenador-Geral da Cosit