



---

## Solução de Consulta nº 68 - Cosit

**Data** 10 de março de 2015

**Processo**

**Interessado**

**CNPJ/CPF**

### **ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RECEITA BRUTA. CPRB. ZONA FRANCA DE MANAUS. INCIDÊNCIA.**

Para fins do disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, a receita bruta da venda de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus compõe a base de cálculo da CPRB.

**Dispositivos Legais:** ADCT, art. 40; Decreto-Lei nº 288, de 1967, art. 4º; Lei nº 12.546, de 2011, arts. 7º, 8º e 9º; IN RFB nº 971, art. 170, §§ 1º e 2º.

### **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.

**Dispositivos Legais:** IN RFB nº 1.396, de 2013, art. 3º, § 2º, IV, e art 18, I e II.

## **Relatório**

A interessada, acima identificada, sociedade empresária de responsabilidade limitada, dirige-se a esta Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) para formular consulta acerca da interpretação e aplicação das normas relativas à 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. Citando o inciso II do art. 9º da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, indaga se incide CPRB nas operações de venda de produtos classificados no capítulo 64 da

tabela da Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM) para a Zona Franca de Manaus e para as Áreas de Livre Comércio (ALC), seja para consumo, industrialização ou revenda.

3. Para fundamentar sua consulta, menciona o art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADTC) e o art. 4º do Decreto-lei (DL) nº 288, de 28 de fevereiro de 1967 (fl. 02).

## Fundamentos

4. A consulente indaga sobre a incidência da CPRB em relação a receitas decorrentes de vendas para a Zona Franca de Manaus e para Áreas de Livre Comércio, vez que não incide CPRB em relação a receitas de exportação, conforme explicita o inciso II do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011:

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

(...)

*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. Como fundamento para sua consulta, a consulente cita o art. 40 do ADTC, que assim dispõe:

*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.*

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

5.1. Por sua vez, o art. 4º do DL nº 288, de 1967, também mencionado pela consulente, assim determina:

*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.*

6. A existência de contribuição previdenciária sobre a receita, em substituição à base de cálculo originariamente estabelecida pela Lei nº 8.212, de 1991 (a remuneração do trabalhador), não é novidade na legislação pátria. Exemplo clássico dessa substituição é a contribuição devida pelas agroindústrias e empregadores rurais sobre o valor da receita bruta, conforme estabelecido pela Lei nº 10.256, de 2001.

7. Igualmente, é há muito conhecida a imunidade das receitas decorrentes de exportação, instituída pelo inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal Brasileira de 1988.

*Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.*

(...)

*§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (§ 2º, caput, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001).*

*I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Inciso I acrescentado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11/12/2001).*

(...)

(grifou-se)

8. A Instrução Normativa RFB n.º 971, de 13 de novembro de 2009, reproduzindo o que já constava da Instrução Normativa SRP/MPS n.º 3, de 2005, reafirmou a impossibilidade de incidência das contribuições sociais previdenciárias sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, senão vejamos:

***IN RFB Nº 971/09***

*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.*

*§ 3º O disposto no caput não se aplica à contribuição devida ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.*

(grifou-se)

9. A RFB, por diversas vezes, foi consultada acerca da extensão dessa imunidade às hipóteses de comercialização com a Zona Franca de Manaus, diante de sua equiparação com exportação por força do art. 40 da ADCT c/c art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967.

10. O entendimento firmado foi no sentido de que a imunidade prevista pelo art. 149, § 2º da Constituição Federal não se estende às receitas decorrentes da venda a adquirente domiciliado na Zona Franca de Manaus.

11. De fato, como explicitado no art. 170 da IN n.º 971, de 2009, a contribuição deixa de incidir tão somente sobre as receitas decorrentes de exportação, assim entendida a saída de produto do território nacional, decorrente da venda direta a comprador no exterior.

12. Isso porque o Decreto-Lei n.º 288, de 28 de fevereiro de 1967, no seu art. 4º, torna equivalente à exportação brasileira para o estrangeiro a venda de mercadorias de origem nacional para a Zona Franca de Manaus para todos os efeitos fiscais **constantes da legislação em vigor à época de sua edição**.

***Decreto-Lei n.º 288/67***

*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.***

13. A legislação previdenciária infra-constitucional interpreta a expressão “constantes da legislação em vigor” no sentido de pretender expressamente excluir das hipóteses de equiparação as situações derivadas de imposições tributárias cujo fundamento legal não existia quando da publicação daquele referido ato legislativo.

14. Como afirmado, as contribuições previdenciárias devidas pelas empresas em geral são as incidentes sobre a remuneração paga aos segurados que lhe prestam serviços e estão previstas no art. 22 da Lei 8.212, de 1991. Já a substituição das contribuições previstas nos incisos I e II art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991 pelas incidentes sobre a receita bruta de venda de seus produtos passou a existir após a edição da Lei 10.256, de 9 de julho de 2001, incluindo o art. 22-A na Lei n.º 8.212, de 1991 e alterando seu art. 25 e o art. 25 da Lei n.º 8.870, de 1994. Da mesma forma, a substituição das contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei n.º 8.212, de 1991, passou a existir após a publicação da Medida Provisória n.º 540, de 02 de agosto de 2011, convertida na Lei n.º 12.546, de 14 de dezembro de 2011.

15. Em que pese a existência de jurisprudência do STF e do STJ firmada no sentido de que o disposto no art. 4º do Decreto-Lei n.º 288, de 1967, afastaria a incidência do PIS e da Cofins sobre a receita decorrente de produtos destinados à Zona Franca de Manaus, deve-se ressaltar que as decisões se restringiram não só às partes envolvidas nas lides, mas também, sobretudo, à realidade desses dois tributos.

16. Especificamente no âmbito das contribuições previdenciárias não existem decisões similares, tampouco norma expressa no sentido de estender o benefício fiscal à Zona Franca de Manaus. Por outro lado, historicamente, como se pode verificar pela regulamentação da hipótese de venda para a Zona Franca no caso da substituição prevista no art. 22-A da Lei n.º 8.212, de 1991, o entendimento consolidado perante a RFB foi no sentido de que a imunidade da exportação não se estende às receitas decorrentes da venda a adquirente domiciliado na Zona Franca de Manaus.

17. O entendimento adotado para o caso do art. 22-A da Lei n.º 8.212, de 1991 guarda perfeita identidade com as bases lógico-jurídicas do caso objeto desta consulta. Está-se diante de hipótese de substituição da base de cálculo da contribuição previdenciária pela receita bruta dos sujeitos passivos enquadrados, por meio de nova lei, editada após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 288, de 1967. Sendo assim, adequado que se dê ao caso o mesmo tratamento estabelecido pelo art. 170 da Instrução Normativa n.º 971, de 2009, entendendo-se que, para fins do disposto nos arts. 7º e 8º da Lei n.º 12.546, de 2011, a receita bruta da venda de

mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus compõe a base de cálculo da CPRB.

18. Acrescente-se que a hipótese de exceção à regra de incidência deve ser interpretada de forma restritiva. Em trecho de ementa de julgado do STF, inclusive dotado de repercussão geral, vê-se que a interpretação não deve ser a mais abrangente: “A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita” (RE 564413/SC. Julgamento: 12/08/2010. órgão julgador: Tribunal Pleno).

19. Diante da falta de previsão expressa da não incidência específica das contribuições previdenciárias para o caso de venda para empresas da Zona Franca de Manaus; da necessidade de interpretar restritivamente as imunidades; bem como, da existência de entendimento consolidado na RFB no sentido da não aplicação do art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, em hipótese tributária que guarda total similitude com o caso em pauta (substituição da base de cálculo por receita prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991), deve-se entender pela incidência da CPRB sobre a receita de venda para a Zona Franca de Manaus.

20. A consulente indaga, ainda, acerca do tratamento a ser dado em relação às vendas para Áreas de Livre Comércio (ALC). Entretanto, ao analisar a petição apresentada pela interessada, percebe-se que não há identificação dos dispositivos legais específicos que suscitam a alegada dúvida. A interessada deveria demonstrar os pontos da legislação em que há obscuridade, ambigüidade ou controvérsia, e, **fundamentadamente**, propugnar pela interpretação que entende correta.

21. Nessas circunstâncias, a presente consulta é ineficaz nesse ponto, conforme incisos I, II do art. 18 da IN RFB nº 1.396, de 2013 (sem destaques no original):

*Art. 3º A consulta deverá ser formulada por escrito, conforme os modelos constantes nos Anexos I a III a esta Instrução Normativa, dirigida à autoridade competente da Coordenação mencionada no caput do art. 7º e apresentada na unidade da RFB do domicílio tributário do consulente.*

(...)

*§ 2º A consulta deverá atender aos seguintes requisitos:*

(...)

*IV - indicação dos dispositivos da legislação tributária e aduaneira que ensejaram a apresentação da consulta, bem como dos fatos a que será aplicada a interpretação solicitada.*

(...)

*Art. 18. Não produz efeitos a consulta formulada:*

*I - com inobservância do disposto nos arts. 2º a 6º;*

*II - em tese, com referência a fato genérico, ou, ainda, que não identifique o dispositivo da legislação tributária e aduaneira sobre cuja aplicação haja dúvida;*

(...)

## Conclusão

22. Diante do exposto, soluciona-se a consulta respondendo à consulente que, em razão da falta de previsão expressa da não incidência específica das contribuições previdenciárias para o caso de venda para empresas da Zona Franca de Manaus; da necessidade de interpretar restritivamente as imunidades; bem como, da existência de entendimento consolidado na RFB no sentido da não aplicação do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/1967 em hipótese tributária que guarda total similitude com o caso em pauta (substituição da base de cálculo por receita prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991), para fins do disposto nos arts. 7º e 8º da Lei nº 12.546, de 2011, a receita bruta da venda de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus compõe a base de cálculo da CPRB.

À consideração superior.

Assinado digitalmente  
RACHEL DE LIMA FALCÃO RUNG  
Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil

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

Assinado digitalmente  
CARMEM DA SILVA ARAUJO  
Auditora-Fiscal da RFB – Chefe da Ditri

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