



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>11274.720550/2021-88</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	2302-004.201 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	5 de novembro de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	COMPANHIA ALCOOLQUIMICA NACIONAL-ALCOOLQUIMICA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias**

Período de apuração: 01/01/2018 a 31/12/2018

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS SUBSTITUTIVAS DA AGROINDÚSTRIA.. NÃO EXIGÊNCIA SOBRE A RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS (ZFM). DECRETO-LEI N. 288, ART. 4º. IMUNIDADE CF, ART. 149, §2º, I.

As receitas provenientes da comercialização de produtos para a Zona Franca de Manaus (ZFM) são equiparadas as receitas de exportação por força de norma dada pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, que estabelece referida equiparação, razão pela qual sobre as vendas a adquirente domiciliado na Zona Franca de Manaus (vendas internas para ZFM) não se exigem as contribuições previdenciárias substitutivas da agroindústria. Intelecção combinada com os arts. 34, §5º, 40, 92, 92-A, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição Federal. Receitas de exportação são imunes à incidência da contribuição previdenciária substitutiva, a teor do art. 149, § 2º, I, da Constituição.

CONTRIBUIÇÃO AO SENAR. NATUREZA JURÍDICA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE INAPLICÁVEL.

A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, de modo que inaplicável a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição.

AGROINDÚSTRIA. BASE DE CÁLCULO. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL PRÓPRIA E/OU ADQUIRIDA DE TERCEIROS. EXCLUSÃO DO ICMS. ENTENDIMENTO JUDICIAL APLICÁVEL AO PIS, À COFINS E À CPRB.

Não cabe excluir o ICMS da receita bruta de comercialização da produção, base de cálculo das contribuições previdenciárias da agroindústria, à míngua de previsão normativa específica, ou de reconhecimentos dessa possibilidade por parte da administração tributária.

**CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA PELA AGROINDÚSTRIA. DEDUÇÃO DE DEVOLUÇÕES DE VENDAS. POSSIBILIDADE.**

Na hipótese de devolução ou cancelamento de venda, a empresa acaba estornando sua operação, que simplesmente não se efetiva. A análise da situação fática importa, necessariamente, em inoccorrência de venda e, conseqüentemente, em ausência de receita auferida, situação que descaracteriza a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento para a) excluir da base de cálculo das contribuições para a Previdência Social, incidentes sobre os valores de receita bruta de produtor rural agroindustrial, códigos de receita 4863 e 2158, as notas fiscais decorrentes de operações de vendas à Zona Franca de Manaus – ZFM (e-fl. 807) e das bases de cálculo das contribuições lançadas os valores referentes às devoluções de venda.

*Assinado Digitalmente*

**Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

## RELATÓRIO

Reproduzo trecho do Relatório constante da decisão de piso, que bem descreve a autuação (e-fls. 1027/1051):

Trata-se de Autos de Infração – AI lavrados contra o contribuinte em epígrafe, discriminados conforme segue:

- AI (formulário de autuação de fls. 2/10), no valor de R\$ 2.510.962,21, com valor consolidado em 22/7/2021, referente a contribuições para a Previdência Social, incidentes sobre os valores de receita bruta de produtor rural agroindustrial, códigos de receita 4863 e 2158, relativas às competências 01/2018 e de 03/2018 a 12/2018;

- AI (formulário de autuação de fls. 11/17), no valor de R\$ 352.737,83, consolidado em 22/7/2021, referente a contribuições para o Senar, incidentes sobre os valores de receita bruta de produtor rural agroindustrial, código de receita 2187, relativas às competências 01/2018 e de 03/2018 a 12/2018.

Relatório fiscal.

Acerca do lançamento, consta no relatório fiscal de fls. 18/24, conforme segue.

Por meio dos AI tratados no presente processo foram lançadas de ofício Contribuições devidas à Previdência Social e ao Senar incidentes sobre a receita bruta auferida por produtor rural agroindustrial não oferecida à tributação e não declarada em GFIP.

A empresa desenvolve atividade econômica agroindustrial e se auto enquadra na Classificação Nacional de Atividades Econômicas - CNAE: 1931-4/00 - Fabricação de álcool.

Relatório fiscal. Procedimento fiscal.

A fiscalização realizou procedimentos de auditoria na comercialização de produção rural, a partir da análise de documentos e informações apresentados e de informações arquivadas nos sistemas da Receita Federal, e, confrontando as informações, constatou haver diferença entre as contribuições previdenciárias apuradas e as declaradas, resultando no lançamento das correspondentes contribuições devidas, mas não declaradas.

A fiscalização, em análise das notas fiscais, identificou receitas (bases de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção própria e/ou da adquirida de terceiros), relacionadas no “anexo” “ca”, nas seguintes operações, CFOP:

- 5101 e 6101 - Venda de produção do estabelecimento; - 5102 e 6102 - Venda de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros; - 5116 - Venda de produção do estabelecimento originada de encomenda para entrega futura; - 6251 - Venda de energia elétrica para distribuição ou comercialização; - 6501 - Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação; - 5651 - Venda de combustível ou lubrificante, de produção do estabelecimento, destinados à industrialização subsequente; - 5652 e 6652 - Venda de combustível ou lubrificante, de produção do estabelecimento, destinados à comercialização; - 5655 e 6655 - Venda de combustível ou lubrificante, adquiridos ou recebidos de

terceiros, destinados à comercialização; - 5656 - Venda de combustível ou lubrificante, adquiridos ou recebidos de terceiros, destinados a consumidor ou usuário final.

Intimada, a empresa as relacionou como receitas bases de cálculo, exceto as vendas que não são de sua própria produção, os CFOP: 5102, 6102, 5655, 6655 e 5656, conforme respostas em anexo (“doc” “bd” e “be”) e identificou também receitas bases de cálculo da contribuição para o Senar incidente sobre comercialização/exportação da produção, relacionadas em “anexo” “cb”.

A fiscalização, em análise da contabilidade, identificou contas e registros contábeis relacionados à comercialização de produtos e mercadorias próprios e/ou de terceiros, nas seguintes contas, conforme razão das contas, em anexo (“doc” “d”):

- Vendas de açúcar: 31101001 - Cristal; e 31101002 - Demerara; - Vendas de álcool:

31102001 - Hidratado; 31102002 - Anidro; 31102003 - Neutro; 31102004 - Hidratado outros fins; e 31102005 - Anidro outros fins; - Vendas de aguardente: 31103001; - Vendas de subprodutos:

31104001; - Vendas de energia elétrica: 31107001; - Revenda de álcool: 32102002 - Anidro; e 32102005 - Anidro outros fins; - Receitas diversas: 53201004 - Vendas de resíduos; e 53201013 - Receitas com óleo diesel.

Intimada, a empresa as relacionou como contas que representam lançamentos de fatos geradores de contribuição previdenciária, exceto as contas: 32102002, 32102005, 53201004 e 53201013, conforme resposta em anexo (“doc” “bc”).

A empresa, intimada, relacionou as deduções, e as respectivas contas que as registram, de ICMS, Pis, Cofins e devoluções de vendas, que considera descontos da sua base de cálculo, em anexo (“doc” “bd”).

A fiscalização considerou e deduziu da receita bruta apurada o ICMS e o IPI integrantes do valor bruto, acrescidos ao valor dos produtos e destacados nas notas fiscais consideradas, relacionados em “anexo” “ca”. Não foram consideradas e deduzidas das bases de cálculo as devoluções de vendas ou vendas canceladas, considerando que não há previsão legal, as quais também não foram suficientemente demonstradas pela empresa.

As bases de cálculo e as correspondentes contribuições previdenciárias sobre a comercialização de produção rural, apuradas nas notas fiscais, foram confrontadas com as declaradas, quando, então, ficou constatado que as GFIP's e DCTF's informadas não declaram integralmente todas as correspondentes contribuições previdenciárias devidas, demonstradas em “anexo” “a”.

Foram consideradas e deduzidas das contribuições apuradas e devidas, as correspondentes contribuições declaradas como devidas em documento constitutivo de crédito previdenciário, GFIP / DCTF, inclusive as declaradas, mas

não recolhidas. O sujeito passivo não comprovou contribuições suficientes e passíveis a apropriar e a deduzir as contribuições lançadas.

Integram o relatório fiscal, os demonstrativos elaborados pela fiscalização (fls. 26/258), contendo: a - Demonstrativo da base apurada e contribuição devida; b - Relação e identificação das GFIP's / DCTF's informadas; c -Relação das notas fiscais de comercialização de produtos e mercadorias.

O lançamento foi impugnado e os autos foram encaminhados à DRJ. Os membros da 8ª TURMA/DRJ06, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a impugnação, mantendo integralmente o crédito tributário lançado de ofício.

Cientificada do acórdão, a recorrente apresentou recurso voluntário tempestivo (e-fls. 1060/1077), alegando, em breve síntese:

a) No que concerne à comercialização com cliente estabelecido na Zona Franca de Manaus, a recorrente expôs em sua defesa que, a base de cálculo instada pelo Ilmo. Auditor Fiscal está composta de operações de Vendas para empresas com sede na Zona Franca de Manaus, que tem tratamento Tributário disciplinado no Decreto Lei 288/67. Porquanto, em se tratando de exportação tal qual para o estrangeiro, aplica-se a imunidade do art. 149, § 2º, I da Constituição Federal;

b) Nas operações de venda de resíduos, faz-se necessária ser aduzido que não há produção agroindustrial nem própria nem de terceiros, porquanto não deve ser tributado. Sendo o produto da agroindústria, tão somente aqueles resultantes da produção agroindustrial e não apenas de uma atividade rural, secundária, não pode fazer, a contraprestação da venda de bagaço (um resíduo da fase rural e não um produto agroindustrial), parte da base de cálculo da CSRB;

c) Sem qualquer sombra de dúvidas o ICMS e o PIS e a COFINS não são receitas, porquanto devem ser retiradas da base de cálculo da Contribuição Social RAAE e SENAR. Aliás, esse tema é consolidado em jurisprudência vinculante do Superior Tribunal de Justiça. No STF, contudo, há julgado sobre contribuição social sobre a receita bruta, de adesão facultativa de outros setores da economia, totalmente diferentes da agroindústria, de adesão obrigatória, ainda não transitado em julgado, porquanto inaplicável aqui. Assim, tal qual o ICMS deve ser retirado da base de cálculo do PIS e COFINS, devem estes e aquele serem retirados da contribuição social da agroindústria (RAAE e SENAR);

d) Quanto as notas fiscais objeto de devolução de venda não traz o acórdão ora impugnado respeitosamente qualquer razão para a tributação que merece consideração, com todo o respeito, merecendo modificação;

e) Por fim, quanto ao SENAR inquestionável que as contribuições sociais, por determinação constitucional, não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação. Assim sendo, como se está tratando de contribuição de agroindústria canaveira, havendo substituição legal e conceitual, conclui-se pela natureza jurídica de contribuição social da Contribuição SENAR, abrangida pela imunidade

(CF, art. 149, § 2º, I) sobre as receitas decorrentes de exportação dos produtos manufaturados originários da cana de açúcar, como de fato aqui ocorrera consoante NFs e REs anexados.

É o relatório.

## VOTO

Conselheira **Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**, Relatora.

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

### 1 COMERCIALIZAÇÃO COM CLIENTE ESTABELECIDO NA ZONA FRANCA DE MANAUS

A recorrente sustenta que não integra a base de cálculo das receitas decorrentes de operações de vendas à Zona Franca de Manaus – ZFM. Para tanto juntou aos autos (em sede de impugnação) demonstrativo denominado “Zona Franca de Manaus” (e-fl. 807) e cópias de notas fiscais de venda emitidas por ele, cujo destinatário seria adquirente com estabelecimento sede situado sede na Zona Franca de Manaus (R\$ 425.071,14) e alega que por força do disposto no Decreto Lei n. 288/1967, artigo 4º se trata de exportação e que se aplicaria ao caso a imunidade do artigo 149, § 2º, inciso I, da CF de 1988.

Pois bem.

No que tange à base de cálculo das contribuições previdenciárias relativos à cota patronal (código receita DARF 4863) e GILRAT (código receita DARF 2158), entendo que devem ser excluídas as receitas decorrentes de vendas para Zona Franca de Manaus.

Ao contrário da compreensão adotada pela decisão de piso, em uma interpretação sistemática, o art. 4º do Decreto-Lei n. 288/67 é plenamente aplicável no contexto das contribuições previdenciárias sobre a comercialização da produção criada pela Lei n. 10.256/01, ainda que essa tenha sido, por hipótese, criada posteriormente, embora seja de índole substitutiva.

O art. 40 do ADCT preservou a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio, recepcionando o Decreto-Lei n. 288/67, e este prevê expressamente que a exportação de mercadorias de origem nacional para a Zona Franca de Manaus (venda interna para a ZFM) será, para todos os efeitos fiscais, equivalente a uma exportação brasileira para o exterior.

A premissa adota pela decisão de piso, no sentido de que “o Decreto-Lei nº 288/1967 é norma que trata de isenção, que expressamente afasta sua aplicação a tributos não existentes à época de sua publicação”, mostra-se equivocada. Isso porque, o STF, quando de julgamento de ADI n. 310, envolvendo incidência de ICMS, consignou o entendimento segundo o

qual o art. 40 do ADCT conferiu vigência e caráter de imunidade ao art. 4º do Decreto-Lei n. 288/67, concluindo persistir vigente a equiparação (às exportações) procedida pelo mencionado dispositivo.

Inclusive, foi essa a compreensão adotada pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, no recente acórdão n. 9202-011.787, de Relatoria do Conselheiro Leonam Rocha Medeiros, cujas razões de decidir ali expostas, adoto como fundamento do presente voto

De início, cabe citar alguns importantes dispositivos ao debate.

Veja-se o que dispõe o inciso I do §2º do art. 149 da Constituição Federal:

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: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)grifei Na sequência, tem-se a destacar o disposto nos arts. 40, 92 e 92-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

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

(...)Art. 92. São acrescidos dez anos ao prazo fixado no art. 40 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)Art. 92-A. São acrescidos 50 (cinquenta) anos ao prazo fixado pelo art. 92 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 83, de 2014)Além disto, cite-se o art. 34, §5º, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias:

Art. 34, §5º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §3º e § 4º.

Veja-se, ainda, o que reza o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, antes da alteração promovida pela Lei nº 14.183, de 2021, considerando que os fatos geradores são anteriores:

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. (Vide Decreto-Lei nº 340, de 1967) (Vide Lei Complementar nº 4, de 1969)

grifei Sem pretender efeito interpretativo ou retroativo, cabe informar que a atual redação do art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, na redação da Lei nº 14.183, de 2021, estabelece que a exportação de mercadorias de origem nacional (venda no mercado interno) para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus será, para todos os efeitos fiscais constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro, exceto a exportação ou reexportação de petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo para a Zona Franca de Manaus. A conferir:

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, exceto a exportação ou reexportação de petróleo, lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo para a Zona Franca de Manaus. (Redação dada pela Lei nº 14.183, de 2021)A Fazenda Nacional ao recorrer pretende, ao fim e ao cabo, afastar a equiparação da venda interna para a Zona Franca de Manaus como se fosse uma exportação de produtos brasileiros.

Sustenta não se aplicar o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, antes da alteração dada pela Lei nº 14.183, de 2021, haja vista que – para fins de contribuições previdenciárias sobre a comercialização da produção criada pela Lei nº 10.256, de 2001 –, a norma isentiva que cria a equiparação na forma do art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, em redação anterior a promovida pela Lei nº 14.183, de 2021, não pode ser aplicável para os fatos geradores em litígio, vez que a outorga de isenção deve ser restritiva (CTN, art. 111, II), ademais não pode ser extensiva aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão (CTN, art. 177, II), também não deve alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal (CTN, art. 110), e, por último, nos termos do § 6º do art. 150 da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993, uma isenção só pode ser concedida mediante lei específica.

Muito bem. Não assiste razão ao recorrente (Fazenda Nacional). Explico.

Por força dos arts. 40, 92 e 92-A do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT), o art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, antes da alteração promovida pela Lei nº 14.183, de 2021, torna-se plenamente aplicável no contexto das contribuições previdenciárias sobre a comercialização da produção criada pela Lei nº 10.256, de 2001, ainda que essa tenha sido, por hipótese, criada posteriormente, embora seja de índole substitutiva. A interpretação sistemática não aponta qualquer violação de preceitos do Código Tributário Nacional, considerando a superposição das normas de índole constitucional emanada do ADCT.

É assente que o art. 40 do ADCT preservou a Zona Franca de Manaus como área de livre comércio recepcionando o Decreto-Lei nº 288, de 1967, e este prevê expressamente que a exportação de mercadorias de origem nacional para a Zona Franca de Manaus (venda interna para a ZFM) será, para todos os efeitos fiscais, equivalente a uma exportação brasileira para o exterior.

A meu ver, a norma do art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, cria uma regra peculiar ao equiparar a situação de venda interna para a Zona Franca de Manaus como uma exportação brasileira e, neste caso, importa lembrar que a matriz constitucional prevê a não incidência de contribuições previdenciárias sobre receitas decorrentes das operações de exportação de mercadorias para o exterior (art. 149, § 2º, I, da Constituição).

Claramente, o sentido constitucional e legal para o benefício fiscal em foco foi promover o desenvolvimento da Região Norte e neutralizar as disparidades entre as diversas regiões do país, além de tornar a produção nacional mais competitiva em relação aos produtos estrangeiros, de modo que visando a Zona Franca de Manaus ser uma área de livre comércio não haverá a incidência da contribuição na venda interna para lá destinada, sendo acertado o acórdão recorrido.

Além disso, como bem destacou o acórdão recorrido, em entendimento próprio emanado do Supremo Tribunal Federal (STF), a Excelsa Corte compreendeu que o benefício é, na verdade, uma verdadeira imunidade.

Isso porque, o STF, quando de julgamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 310, envolvendo incidência de ICMS, consignou o entendimento segundo o qual o art. 40 do ADCT conferiu vigência e caráter de imunidade ao art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967, concluindo persistir vigente a equiparação procedida pelo mencionado dispositivo. É de se ver a ementa:

**EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONVÊNIOS SOBRE ICMS NS. 01, 02 E 06 DE 1990: REVOGAÇÃO DE BENEFÍCIOS FISCAIS INSTITUÍDOS ANTES DO ADVENTO DA ORDEM CONSTITUCIONAL DE 1998, ENVOLVENDO BENS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS.**

1. Não se há cogitar de inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas, na espécie vertente: a questão está na definição do alcance do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a saber, se esta norma de vigência temporária teria permitido a recepção do elenco pré-constitucional de incentivos à Zona Franca de Manaus, ainda que incompatíveis com o sistema constitucional do ICMS instituído desde 1988, no qual se insere a competência das unidades federativas para, mediante convênio, dispor sobre isenção e incentivos fiscais do novo tributo (art. 155, § 2º, inciso XII, letra 'g', da Constituição da República).

2. O quadro normativo pré-constitucional de incentivo fiscal à Zona Franca de Manaus constitucionalizou-se pelo art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, adquirindo, por força dessa regra transitória, natureza de imunidade

tributária, persistindo vigente a equiparação procedida pelo art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, cujo propósito foi atrair a não incidência do imposto sobre circulação de mercadorias estipulada no art. 23, inc. II, § 7º, da Carta pretérita, desonerando, assim, a saída de mercadorias do território nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus.

3. A determinação expressa de manutenção do conjunto de incentivos fiscais referentes à Zona Franca de Manaus, extraídos, obviamente, da legislação préconstitucional, exige a não incidência do ICMS sobre as operações de saída de mercadorias para aquela área de livre comércio, sob pena de se proceder a uma redução do quadro fiscal expressamente mantido por dispositivo constitucional específico e transitório.

4. Ação direta de inconstitucionalidade julgada procedente.

(ADI 310, Relatora CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 19-02-2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-174 DIVULG 08-09-2014 PUBLIC 09-09-2014)(grifei)No caso o ICMS e alguns convênios também foram criados posteriormente ao art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967. Dessarte, a venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivale, para efeitos fiscais, à exportação de produto brasileiro para o exterior.

Logo, na forma do art. 4º do Decreto-Lei nº 228/67 combinado com o art. 40, 92 e 92-A do ADCT, as vendas de produtos destinados à Zona Franca de Manaus estão equiparadas às exportações, que não são tributáveis por força da imunidade dada no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição, motivo pelo qual não devem incidir as contribuições do art. 22-A da Lei nº 8.212.

Dessa forma, é acertado excluir da incidência das contribuições previstas nos incisos I e II do art. 22-A da Lei nº 8.212 as receitas decorrentes das vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus (ZFM).

Observe-se, ainda, que, dentro de uma mesma lógica normativa, ainda que não seja norma aplicável para as contribuições previdenciárias, o art. 506 do Decreto nº 6.759, de 2009 (regulamento aduaneiro)<sup>1</sup>, afirma que se uma mercadoria é vendida para a Zona Franca de Manaus (ZFM), tal venda é equivalente a uma exportação, ou seja, uma venda para o exterior:

Art. 506. A remessa de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou posterior exportação, será, para efeitos fiscais, equivalente a uma exportação brasileira para o exterior (DecretoLei nº 288, de 1967, art. 4º).

Cumprido notar que a 3ª Turma desta CSRF entende no mesmo sentido, o que se deduz quando se verifica a forma como analisou o creditamento do PIS/Pasep e COFINS sobre a receita de vendas de mercadoria para a Zona Franca de Manaus (ZFM), inclusive consta assenta na Súmula CARF nº 153:

Súmula CARF nº 153:

As receitas decorrentes das vendas de produtos efetuadas para estabelecimentos situados na Zona Franca de Manaus equiparam-se às receitas de exportação, não se sujeitando, portanto, à incidência das contribuições para o PIS/Pasep e para a COFINS.

Acórdãos Precedentes: 9303-006.313, 9303-007.739, 9303-007.437, 3401-003.271 e 9303-007.880.

Outrossim, o STJ já decidiu pela não incidência tributário-previdenciária na venda para a Zona Franca de Manaus ao analisar caso análogo relativo à tratativa da aproximada em lógica Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB), nestes termos:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE RECEITA BRUTA - CPRB. VENDAS EFETUADAS PARA ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIPARAÇÃO À EXPORTAÇÃO BRASILEIRA PARA O ESTRANGEIRO. ART. 9º, INC. II, "A", DA LEI 12.546/2011. APLICABILIDADE.

AGRAVO INTERNO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. Ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção desta Corte firmaram o entendimento de que, para efeitos fiscais, a venda de mercadorias para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus equivale à venda efetivada para empresas estabelecidas no exterior, razão pela qual a contribuinte faz jus ao benefício instituído pelo art. 8º c/c o art. 9º, II, "a", da Lei 12.546/2011.

Precedentes: AgInt no REsp 1920255/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/02/2022, DJe 15/03/2022; e REsp 1579967/RS, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/09/2020, DJe 09/10/2020.

2. Agravo interno da Fazenda Nacional a que se nega provimento.

(AgInt no REsp n. 1.825.264/SC, relator Ministro Manoel Erhardt - Desembargador Convocado do TRF5, Primeira Turma, julgado em 20/6/2022, DJe de 23/6/2022).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ART. 535 DO CPC/1973.

VIOLAÇÃO. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE RECEITA BRUTA - CPRB. OPERAÇÕES DE VENDAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIVALÊNCIA À EXPORTAÇÃO. ISENÇÃO.

1. Não se conhece da alegação de violação do art. 535 do CPC/1973 quando as razões recursais apontam, genericamente, a causa de pedir, sem demonstração específica dos vícios de integração de que padeceria o acórdão embargado.

Incidência, por analogia, da Súmula 284 do STF.

2. A Lei n. 12.546/2011 dispôs que, "até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho

de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na TIPI, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo desta Lei" (art. 8º); e que, "para fins do disposto nos arts. 7º e 8º, exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta de exportações" (art. 9º, II).

3. Por força do art. 4º do DL n. 288/1967, "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".

4. As vendas de mercadorias para a Zona Franca de Manaus, na linha de pacífico entendimento jurisprudencial deste Tribunal Superior, são alcançadas pela regra do art. 9º, II, da Lei n. 12.546/2011.

5. Hipótese em que o acórdão recorrido está em conformidade com o entendimento jurisprudencial deste Tribunal Superior.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, desprovido.

(REsp n. 1.579.967/RS, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 8/9/2020, DJe de 9/10/2020).

(grifei)A legislação da CPRB (Lei nº 12.546) é diversa da legislação que instituiu a contribuição previdenciária substitutiva incidente sobre a comercialização da produção (Lei nº 10.256 e Lei nº 8.212), porém guarda lógica normativa semelhante e, igualmente, foi criada após a publicação do art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 1967.

Adicionalmente, o Ato Declaratório PGFN nº 04, de 16/11/2017, autoriza a dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e a desistência dos já interpostos "nas ações judiciais que discutam, com base no art. 4º do Decreto-Lei nº 288, de 28 de fevereiro de 1967, a incidência do PIS e/ou da COFINS sobre receita decorrente de venda de mercadoria de origem nacional destinadas a pessoas jurídicas sediadas na Zona Franca de Manaus, ainda que a pessoa jurídica vendedora também esteja sediada na mesma localidade".

Novamente, apesar de se tratar de outra espécie tributária, demonstra, a título de compreensão adequada e correta da norma geral tributária, que as vendas para a Zona Franca de Manaus, em qualquer situação tributária, devem ser entendidas de forma equiparada como uma exportação para todos os fins tributários e aplicação de benefício fiscal.

Adicionalmente, importante conhecer a inteligência do PARECER SEI Nº 9814/2022/ME, da lavra da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, na qual se colhe os excertos que tratam da CPRB e não da contribuição substitutiva do produtor rural, mas que vai ter uma mesma lógica, face as razões de decidir, especialmente quanto ao art. 4º do Decreto-Lei nº 288:

1. Trata-se da análise de tema para inclusão na lista de dispensa de contestação e recursos da PGFN referente à incidência da Contribuição Previdenciária sobre a

Receita Bruta (CPRB) sobre a receita de vendas destinadas à Zona Franca de Manaus (ZFM).

2. O tema foi reportado pela Coordenação-Geral de atuação junto ao Supremo Tribunal Federal (CASTF), que apontou a existência de dispensa de interposição de Recurso Extraordinário (Nota SEI nº 64/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF) e a pacificação do tema no âmbito do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

3. Vale a transcrição dos dispositivos relacionados:

Decreto-Lei nº 288, de 1967:

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.

(...)4. A defesa da Fazenda Nacional pautava-se na interpretação estrita do art. 9º, II, "a", da Lei nº 12.546/2011, tendo em vista os princípios da solidariedade e da universalidade que regem as contribuições à seguridade social, especialmente as contribuições previdenciárias. Os arts. 150, §6º, da CF, 111, 175, I, e 176 do CTN, igualmente fundamentavam a impossibilidade de se aplicar a equiparação do art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67 à hipótese.

5. O tema encontra-se pacificado no âmbito das duas turmas de direito público do STJ, conforme se verifica dos seguintes precedentes:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ZONA FRANCA DE MANAUS. ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO. EQUIPARAÇÃO À EXPORTAÇÃO. ART. 4º DO DECRETO-LEI 288/1967.

(...)4. "A jurisprudência do STJ entende que 'o art. 4º do DL n.

288/1967 atribuiu às operações da Zona Franca de Manaus, quanto a todos os tributos que direta ou indiretamente atingem exportações de mercadorias nacionais para essa região, regime igual ao que se aplica nos casos de exportações brasileiras para o exterior' (cf.

Informativo de jurisprudência do STJ 155, REsp 144.785/PR, Rel. Min. Paulo Medina, DJ 16/12/2002), havendo, portanto, o benefício da isenção das referidas contribuições, inclusive no caso de empresas sediadas na própria Zona Franca de Manaus" (REsp 1.718.890/AM, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 2.8.2018). 5. Agravo Interno não provido. (AgInt no REsp 1920255/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/02/2022, DJe 15/03/2022)(...)(...)7. Das transcrições destacadas, verifica-se que o STJ emprega para a CPRB o mesmo entendimento por ele firmado quanto à não incidência do PIS e da COFINS nas vendas destinadas à ZFM, valendo-se dos precedentes que analisavam esses últimos tributos na fundamentação dos acórdãos.

8. Para o STJ, “o conteúdo do art. 4º do Dec.Lei 288/67, foi o de atribuir às operações da Zona Franca de Manaus, quanto a todos os tributos que direta ou indiretamente atingem exportações de mercadorias nacionais para essa região, regime igual ao que se aplica nos casos de exportações brasileiras para o exterior” (REsp 144.785/PR).

9. Nessa linha de inteligência, parece-nos irremediável concluir pela não incidência da CPRB inclusive nas vendas internas e naquelas envolvendo pessoas físicas, mesmo não se tendo encontrado precedentes que analisassem essas situações específicas, considerando a jurisprudência da corte formatada para o PIS e a COFINS (vendas internas - REsp 1276540/AM, AgInt no AREsp 944.269/AM, AgInt no AREsp 691.708/AM, AgInt no AREsp 874.887/AM; pessoas físicas - AgInt nos EDcl no AgInt no AREsp 1701883/AM, AgInt no AREsp 1601738/AM, REsp 1718890, AgInt no REsp 1744673/AM, AgInt no REsp 1881153/AM).

10. O STF entende que a matéria é infraconstitucional (RE 1098236), estando os Procuradores da Fazenda Nacional dispensados da interposição de Recurso Extraordinário desde a Nota SEI nº 64/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF.

(...)III 12. Diante da aplicação irrestrita da jurisprudência formatada para o PIS e a COFINS e do alcance dado pela corte ao art. 4º do Decreto-Lei nº 288/67, para o STJ, não é devida a incidência da CPRB nas vendas à ZFM, aí incluídas as vendas internas e aquelas envolvendo pessoas físicas.

(...)Neste sentido, interpretando sistematicamente a legislação, assim como compreendendo que a Corte Cidadã na uniformização de jurisprudência assentou premissa no sentido de que “Para o STJ, ‘o conteúdo do art. 4º do Dec.Lei 288/67, foi o de atribuir às operações da Zona Franca de Manaus, quanto a todos os tributos que direta ou indiretamente atingem exportações de mercadorias nacionais para essa região, regime igual ao que se aplica nos casos de exportações brasileiras para o exterior’ (REsp 144.785/PR)” (PARECER SEI Nº 9814/2022/ME – PGFN), então não há a tributação por contribuições previdenciárias substitutivas sobre a parcela da receita bruta relativa à venda para contribuintes situados na Zona Franca de Manaus (ZFM), equiparando-se a operação interna para a ZFM como exportação para fins fiscais.

A inteligência do PARECER SEI Nº 9814/2022/ME – PGFN –, oportuniza segurança jurídica para os embates tributários ao buscar encaminhar uma orientação de acordo com a ratio decidendi da Corte Superior, o que afasta decisões criticáveis e oportuniza reflexões como a ponderada em coletânea técnica que assevera:

De fato, a patologia do sistema jurídico brasileiro é perceptível pela profusão de provimentos judiciais e administrativos com interpretações completamente aleatórias, muitas vezes contrárias aos precedentes anteriormente formados pelos Tribunais Superiores. Ou até mesmo, os membros dos Tribunais de Superposição contrariam os precedentes da própria Corte que compõem. O efeito ainda é mais destrutivo nas demandas tributárias diante da repartição de competências prevista na Constituição Federal.<sup>2</sup> Em contexto idêntico ao do caso

em apreço, para não ficar apenas na CPRB, tem-se caso concreto de contribuição previdenciária substitutiva sobre comercialização da Agroindústria (poderia ser também a do produtor rural), no qual o Tribunal Regional Federal da 4ª Região assentou o seguinte:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVISTA NO ART. 22A, INCISOS I E II, DA LEI 8.212/90. RECEITA DAS VENDAS PARA A ZONA FRANCA DE MANAUS E ÁREAS DE LIVRE COMÉRCIO. RECEITAS EQUIPARADAS À EXPORTAÇÃO.

1. A venda de mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus, para todos os efeitos fiscais, equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro.

2. Não há preceito legal que equipare à receita de exportação as receitas obtidas com as vendas efetuadas para Tabatinga, Guajará-Mirim, Brasiléia, Epitaciolândia, Cruzeiro do Sul, Macapá e Santana.

3. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I da CF/1988 abrange apenas as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre receitas decorrentes de exportação. Tratando-se a contribuição ao SENAR de contribuição de interesse de categoria profissional, não se enquadra na hipótese legal de incidência da norma isentiva.

(TRF4 5024683-48.2021.4.04.7205, PRIMEIRA TURMA, Relator ANDREI PITTEN VELLOSO, juntado aos autos em 21/06/2024).

Assim, devem ser excluídas da base de cálculo das contribuições para a Previdência Social, incidentes sobre os valores de receita bruta de produtor rural agroindustrial, códigos de receita 4863 e 2158, as notas fiscais decorrentes de operações de vendas à Zona Franca de Manaus – ZFM (e-fl. 807).

## 2 SENAR – EXPORTAÇÕES

Não obstante, tal conclusão não abarca as contribuições devidas às terceiras entidades – SENAR. A natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, de modo que inaplicável a imunidade a que se refere o inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição.

O art. 149, § 2º, I, da CF/88 afirma expressamente que somente estão acobertados pelo manto da imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação as contribuições sociais e as contribuições de intervenção no domínio econômico. Neste sentido, importante transcrever a mencionada norma constitucional:

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.

(...)§ 2 As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Como se vê, o caput do art. 149 apresenta três espécies de contribuições (contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas) e logo em seguida seu §2º disciplina que não incidirão sobre as receitas de exportação apenas duas espécies de contribuições (contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico), resta evidente que o interesse do constituinte foi de não afastar a incidência das contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas sobre as receitas de exportação.

A contribuição ao SENAR (Serviço Nacional de Aprendizagem) foi criada pela Lei nº 8.315/91, cujo art. 1º dispõe o seguinte:

Art. 1º É criado o Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (Senar), com o objetivo de organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais.

Parágrafo único. Os programas de formação profissional rural do Senar poderão ofertar vagas aos usuários do Sistema Nacional de Atendimento Socioeducativo (Sinase) nas condições a serem dispostas em instrumentos de cooperação celebrados entre os operadores do Senar e os gestores dos Sistemas de Atendimento Socioeducativo locais

Da leitura do dispositivo acima, resta evidente que a natureza jurídica das contribuições destinadas ao SENAR é de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas, haja vista que se presta, precipuamente, a atender a categoria dos trabalhadores rurais.

Neste ponto, adoto como razões de decidir o voto proferido pela Conselheira Ana Cecília Lustosa Cruz em acórdão proferido por esta 2ª Turma da CSRF (Acórdão n. 9202-006.595, julgado em 20/03/2018), com o fim de demonstrar que a contribuição ao SENAR não possui características de CIDE nem de contribuição social:

Para a caracterização das contribuições ao SENAR como contribuição de intervenção no domínio econômico seria necessário entender elas possuem caráter extrafiscal como nítidos instrumentos de planejamento, corrigindo as distorções e abusos de seguimentos descompassados, e não somente carreando recursos para os cofres públicos.

A mencionada intervenção ocorre com a regulação das atividades econômicas as quais se atrelam, geralmente relativas às disposições constitucionais da Ordem Econômica e Financeira, art. 170, I a IX, e seguintes da Constituição Federal, consoante os princípios abaixo colacionados:

I soberania nacional; II propriedade privada; III função social da propriedade; IV livre concorrência; V defesa do consumidor; VI defesa do meio ambiente; VI defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)VII redução das desigualdades regionais e sociais; VIII busca do pleno emprego; IX tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.

IX tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

De fato, existem atividades econômicas que precisam sofrer a intervenção do Estado, a fim de que sobre elas se promova um fim fiscalizatório, regulando seu fluxo produtivo para a melhoria do setor beneficiado, não sendo essa a finalidade precípua das contribuições ao SENAR, cujo objetivo é organizar, administrar e executar em todo o território nacional o ensino da formação profissional rural e a promoção social do trabalhador rural, em centros instalados e mantidos pela instituição ou sob forma de cooperação, dirigida aos trabalhadores rurais, servindo como fomento da atividade, por meio da educação.

Cabe acrescentar que o fato gerador da contribuição debatida é a comercialização da produção rural e ocorre com a venda ou a consignação da produção rural; a base de cálculo é a receita bruta proveniente da comercialização de tal produção, o que destoa das demais contribuições destinadas ao Sistema S (SESI, SENAI...), as quais incidem sobre as folhas de salários.

Extrai-se, assim, que a contribuição ao SENAR, sendo esta desenvolvida para o atendimento de interesses de um grupo de pessoas (formação profissional e promoção social do trabalhador rural), inclusive financiada pela mesma categoria, possui natureza de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas, em sua essência jurídica, destinada a proporcionar maior desenvolvimento à atuação de categoria específica.

Ao meu ver, as contribuições de intervenção no domínio econômico são mais abrangentes, no aspecto da sua destinação, que as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas, pois aquelas fomentam determinado setor com o fim de incentivar e instigar o mercado, de forma pragmática, principalmente em momentos de crise, contribuindo na regulação da ordem econômica e refletindo políticas do governo que afetam toda a sociedade, e estas têm sua aplicação adstrita ao financiamento das respectivas categorias profissionais ou econômicas, em áreas específicas, apenas para o seu fomento.

No que tange à distinção entre as contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas e as contribuições sociais, entendo que estas contribuições também possuem maior abrangência, ao se destinarem ao

financiamento social (bem-estar e justiça social), de um modo geral, e não voltado ao interesse de determinadas categorias.

Além disso, outra distinção salutar reside no fato de que os recursos o produto das contribuições sociais gerais que ingressam aos cofres públicos decorrentes da sua arrecadação mantêm o caráter público e serão aplicados conforme sua vinculação (as verbas arrecadadas são mantidas em poder do Estado para sua aplicação finalística), enquanto os produtos das contribuições que ingressam aos cofres do SENAR perdem o caráter de recurso público, como já decidiu o STF (AG .REG. NA AÇÃO CÍVEL ORIGINÁRIA 1.953).

Feitas essas colocações, entendo que; embora reflexamente as contribuições ao SENAR beneficiem a sociedade, no âmbito da educação e assistência aos trabalhadores rurais, bem como causem efeitos na economia, tendo em vista que a educação é pilar relevante no desenvolvimento de um país; em sua essência jurídica tal contribuição se presta, precipuamente, a atender uma categoria econômica específica, qual seja a dos trabalhadores rurais.

Sendo o referido tributo uma contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica, a norma imunizante não poderá ser aplicada, havendo incidência da contribuição sobre as receitas decorrentes da exportação.

Portanto, deve ser mantido o lançamento relativo ao SENAR.

### 3 OPERAÇÕES DE VENDAS DE RESÍDUOS

Quanto às operações de venda de resíduos, defende que não há produção agroindustrial nem própria nem de terceiros, porquanto não deve ser tributado. Sendo o produto da agroindústria, tão somente aqueles resultantes da produção agroindustrial e não apenas de uma atividade rural, secundária, não pode fazer, a contraprestação da venda de bagaço (um resíduo da fase rural e não um produto agroindustrial), parte da base de cálculo da Contribuição.

Não obstante, nesse particular, concordo com a decisão de piso.

A legislação de regência (art. 22-A da Lei n. 8.212/91), para delimitar a hipótese de incidência, utilizou a expressão “*receita bruta proveniente da comercialização da produção*”. Portanto, não há no texto legal qualquer elemento que corrobore a interpretação da recorrente no sentido de que receitas auferidas com a comercialização de produtos que não constituem a sua atividade principal não estejam abrangidos na hipótese de incidência das contribuições em comento. Inequivocamente, as sobras, resíduos, insumos não utilizados no processo produtivo são produtos inerentes à atividade agroindustrial.

Ademais, o fato de os §§ 2º e 3º do artigo 22-A da Lei nº 8.212/1991 excluírem expressamente do conceito de receita bruta auferida com a comercialização da produção agroindustrial (para fins de aplicação das contribuições substitutivas tratadas nesse mesmo artigo) as receitas auferidas com serviços prestados a terceiros, não deixa dúvidas que no caso da

substituição aplicável ao produtor rural agroindustrial, todas as demais receitas brutas compõem a base de cálculo das contribuições lançadas.

Pelo exposto, não tem razão o contribuinte quando alega que a comercialização de resíduos não deve compor a base de cálculo das contribuições.

#### 4 NOTAS FISCAIS OBJETO DE DEVOLUÇÃO DE VENDAS

A recorrente repisa que não há razão para a tributação das notas fiscais objeto de devolução de venda. Trouxe, em sede de impugnação, os documentos de e-fls. 867/897 constando o balancete e as notas fiscais “devolvidas”.

Pois bem.

Na hipótese de devolução de venda, a empresa acaba estornando sua operação, que simplesmente não se efetiva. Assim, a análise da situação fática importa, necessariamente, em inoocorrência de venda e, conseqüentemente, em ausência de receita auferida, situação que descaracteriza a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.

A devolução de uma mercadoria cuja venda já tenha sido tributada quando da saída do produto da empresa, traduz-se, na prática, em "estorno de venda", pois a receita anteriormente gerada foi cancelada pela devolução correspondente. No caso dos autos, o balancete (e-fls. 867/876) demonstram com clareza tal situação.

Tal compreensão alinha-se aos julgados abaixo relacionados deste *Eg.* Conselho:

Acórdão n. 2402-003.213

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA DEVIDA PELA AGROINDÚSTRIA. DEDUÇÃO DE DEVOLUÇÕES DE VENDAS. POSSIBILIDADE. Na hipótese de devolução ou cancelamento de venda, a empresa acaba estornando sua operação, que simplesmente não se efetiva. A análise da situação fática importa, necessariamente, em inoocorrência de venda e, conseqüentemente, em ausência de receita auferida, situação que descaracteriza a ocorrência do fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta.

Acórdão n. 2202-004.818

DEVOLUÇÃO DE VENDAS. EXCLUSÃO DA RECEITA BRUTA. AGROINDÚSTRIA. No cômputo da base de cálculo das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta da agroindústria devem ser excluídas as devoluções de vendas.

Acórdão n. 2402-012.852

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OPERAÇÃO DE VENDA COMPROVADAMENTE CANCELADA. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO. Tendo o contribuinte comprovado o cancelamento total ou parcial de nota fiscal perante a administração tributária

estadual do seu domicílio, mediante o cumprimento dos requisitos estabelecidos pela autoridade fazendária, deve ser afastada a tributação das contribuições previdenciárias sobre tais notas, considerando o período de apuração do lançamento, sob pena de se tributar valores que sequer ingressaram como receita do contribuinte

Pelo exposto, devem ser excluídas das bases de cálculo das contribuições lançadas os valores referentes às devoluções de venda (conforme apontado às e-fls. 867/895).

## 5 ICMS E PIS/COFINS

A recorrente defende que os valores incidentes sobre o faturamento relativos a Pis/Cofins, bem como o ICMS, devem ser excluídos da base de cálculo das contribuições lançadas.

Não obstante, entendo que não assiste razão à recorrente.

Nesse particular, adoto as razões de decidir expostas pelo Conselheiro Relator Leonam Rocha de Medeiros, acolhidas por unanimidade, no Ac n. 2202-010.365, mediante a reprodução do seguinte trecho:

inexiste previsão legal ou declaração de inconstitucionalidade com efeito vinculante próprio para permitir a exclusão do ICMS, do ISS e do PIS/COFINS da base de cálculo das contribuições lançadas incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção própria e adquirida de terceiros do regime do art. 22A da Lei n.º 8.212, aplicável no caso das Agroindústrias.

Adicionalmente, cabe esclarecer que em seu recurso o contribuinte pretende equiparar o instituto da CPRB, esse previsto nos artigos 7.º e 8.º da Lei n.º 12.456, inicialmente como regime optativo, com o regime do lançamento pautado no art. 22A da Lei n.º 8.212, o qual, inclusive, é de regime obrigatório não facultativo. Os institutos não são os mesmos, a despeito de serem equivalentes em sua lógica, considerando que ambos tratam de contribuição previdenciária incidente sobre a receita bruta, em caráter substitutivo ao recolhimento sobre a folha de salários. Esse comentário é importante para esclarecer que no caso da CPRB, caso o instituto fosse o mesmo, o STF já teria firmado tese de que “É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB” (RE 1.187.264, Tema 1048 da Repercussão Geral da Suprema Corte, que tratou de decidir leading case com a descrição:

“Recurso extraordinário em que se discute, à luz do artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição Federal, se o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS integra a base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB”).

O ponto é que, atualmente, no contexto do lançamento dos autos e a nível de discussão no contencioso administrativo fiscal, pautado por mero controle de

legalidade, sem enfrentamento de teses constitucionais, não há base legal ou declaração de inconstitucionalidade com efeito vinculante próprio para permitir a exclusão do ICMS, do ISS e do PIS/COFINS da base de cálculo das contribuições lançadas no caso concreto incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção própria e adquirida de terceiros do regime tributário obrigatório do art. 22A da Lei n.º 8.212, aplicável no caso das Agroindústrias. Ainda que o regime do art. 22A da Lei n.º 8.212 seja de índole vinculante (diferente da CPRB, Lei 12.456, de aspecto facultativo, bem considerado pelo STF no Tema 1048), não se pode estender os efeitos da chamada “tese do século” (Tema 69/STF – RE 574.706) para o caso dos autos. O eventual debate seria de âmbito constitucional. Infraconstitucionalmente, lado outro, reforço que não há permissão legal para a exclusão.

Ora, por ausência de previsão normativa, não se exclui os tributos ICMS, ISS, PIS/COFINS da base de cálculo da receita bruta do regime do art. 22A da Lei nº 8.212, com redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001, que corresponde ao valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, incluindo aquela decorrente da revenda de mercadorias. É inaplicável o Tema 69 (RE 574.706) da Repercussão Geral do STF por distinção da tese, a qual, aliás, se aplica no caso da exclusão do ICMS para a base de cálculo das contribuições do PIS/COFINS e apenas a partir de 15/03/2017, por força de modulação. Ainda que o regime do art. 22A seja obrigatório tratando de receita bruta da comercialização da produção, diferentemente da CPRB da Lei nº 12.456 com regras próprias e facultativas ao contribuinte por ser regime optativo, instituto com o qual não deve se confundir a normativa do art. 22A(cogente), e mesmo que possa ser sustentado haver uma lógica sistemática em relação ao cômputo da base de cálculo do regime do art. 22A com o regime de apuração do PIS/COFINS(em ambos, de certo modo, receita/faturamento), inexistente disposição legal ou pronunciamento do STF para validar a exclusão do ICMS da base de cálculo composta pelas receitas brutas da comercialização da produção (faturamento) para os fins do regime do art. 22A, não competindo ao contencioso administrativo fiscal adotar posição conflituosa com a legislação infraconstitucional não autorizativa da exclusão. Não se pode tecnicamente pretender equiparar os institutos da CPRB da Lei nº 12.456 com o regime do art. 22A por serem distintos em sua normatividade, inclusive quanto a facultatividade do primeiro e a obrigatoriedade do segundo, ademais, considerando que o recorrente pretende a equiparação, o STF para a CPRB, no RE 1.187.264, Tema 1.048 da Repercussão Geral, firmou que “É constitucional a inclusão do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB”. De qualquer sorte, não deve se confundir os institutos e não compete ao contencioso administrativo fiscal, quanto ao regime do art. 22A, decidir pela exclusão de tributos sem amparo legal.

Veja-se que sobre a inclusão, na base de cálculo das contribuições lançadas, de valores de ICMS, ISS e PIS/COFINS, vale destacar que a base de cálculo apurada corresponde àquela definida pela legislação previdenciária, qual seja, a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural própria e da produção adquirida de terceiros, a saber:

Lei nº 8.212/1991:

Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei nº 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

§ 5º O disposto no inciso I do art. 3º da Lei nº 8.315, de 23 de dezembro de 1991, não se aplica ao empregador de que trata este artigo, que contribuirá com o adicional de zero vírgula vinte e cinco por cento da receita bruta proveniente da comercialização da produção, destinado ao Serviço Nacional de Aprendizagem Rural (SENAR). (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

Regulamento da Previdência Social (RPS), aprovado pelo Decreto nº 3.048, de 1999:

Art.201-A. A contribuição devida pela agroindústria, definida como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas no inciso I do art. 201 e art. 202, é de:(Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; e(Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 64 a 70, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)§ 1º Para os fins deste artigo, entende-se por receita bruta o valor total da receita proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não. (Incluído pelo Decreto nº 4.032, de 2001)Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009:

Art. 57. As bases de cálculo das contribuições sociais previdenciárias da empresa e do equiparado são as seguintes:

IV - o valor bruto da receita da comercialização da produção rural própria, se produtor rural pessoa jurídica ou da comercialização da produção própria, ou da produção própria e da adquirida de terceiros, se agroindústria;

Art. 166. O fato gerador das contribuições sociais ocorre na comercialização:

III - da produção própria ou da adquirida de terceiros, industrializada ou não, pela agroindústria, exceto quanto às sociedades cooperativas e às agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e a de avicultura, a partir de 1º de novembro de 2001.

Art. 173. A partir de 1º de novembro de 2001, a base de cálculo das contribuições devidas pela agroindústria é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, exceto para as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura e para as sociedades cooperativas.

Portanto, não há previsão legal para a exclusão do valor de tributos, que eventualmente componham a receita bruta da comercialização da produção, da base de cálculo.

Por fim, impende destacar que, em juízo de retratação, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) alterou a tese fixada no Tema 994 dos recursos repetitivos, mencionada pelo recorrente, que passou a vigorar com a seguinte redação: "*é constitucional a inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na base de cálculo da Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB)*".

O motivo, conforme destacado pela Ministra Carmen Lúcia, foi que, em 2021, o Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar o já mencionado Tema 1.048 da repercussão geral, fixou tese vinculante em sentido contrário, para permitir essa incorporação. Desde então, esse entendimento também passou a ser adotado pelas turmas de direito público do STJ.

Destaco que o racional encontra-se em conformidade com a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais deste Eg. Conselho Administrativo. É ver:

Ac n. 9202-011.051

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2009 a 31/12/2011 IMPOSSIBILIDADE DE EXCLUSÃO DO IPI E DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES DA AGROINDÚSTRIA.

Não cabe excluir o IPI e o ICMS da receita bruta de comercialização da produção, base de cálculo das contribuições previdenciárias da agroindústria, à míngua de previsão normativa específica, ou de reconhecimentos dessa possibilidade por parte da administração tributária.

Assim, não procedem as alegações do contribuinte no sentido de que deveriam ser excluídos dos montantes de base de cálculo apurado em cada competência os valores de Pis, Cofins, ICMS.

## 6 CONCLUSÃO

Pelo exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e dar-lhe parcial provimento para a) excluir da base de cálculo das contribuições para a Previdência Social, incidentes sobre os valores de receita bruta de produtor rural agroindustrial, códigos de receita 4863 e 2158, as notas fiscais decorrentes de operações de vendas à Zona Franca de Manaus – ZFM (e-fl. 807) e das bases de cálculo das contribuições lançadas os valores referentes às devoluções de venda.

*Assinado Digitalmente*

**Angélica Carolina Oliveira Duarte Toledo**