



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 14098.000198/2008-60
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2403-002.238 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária
Sessão de 15 de agosto de 2013
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrente USINAS ITAMARATI S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2006

ZONA FRANCA DE MANAUS. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, I, DA CF.

As receitas provenientes da comercialização de produtos para a Zona Franca de Manaus são equiparadas a receitas de exportações por força do art. 4º do Decreto-Lei nº. 288/67, razão pela qual são imunes à incidência da contribuição previdenciária nos termos do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

TRADING COMPANIES. EXPORTAÇÃO INDIRETA. IMUNIDADE. ART. 149.

Se a empresa entrega sua produção rural por meio de *trading companies*, que providenciam sua exportação, incide a norma imunizante do inciso I, §2º do art. 149 da CF.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, 1) por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para afastar a tributação sobre vendas para a Zona Franca de Manaus e exportação via *Trading Companies*, vencidos os conselheiros Paulo Maurício Pinheiro Monteiro e Carlos Alberto Mees Stringari na questão da imunidade da exportação por meio de *trading*.. 2) Por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso na questão da tributação incidente sobre vendas no mercado interno face a pedido de desistência.

Carlos Alberto Mees Stringari - Presidente

Marcelo Magalhães Peixoto - Relator

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Freitas de Souza Costa, Ivacir Julio de Souza, Maria Anselma Coscrato dos Santos, Marcelo Magalhães Peixoto e Paulo Maurício Pinheiro Monteiro.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face de Acórdão proferido pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande - MS, que entendeu por manter a autuação constante do DEBCAD n. 37.184.069-4 (Terceiros – SENAR), inicialmente no valor de R\$ 5.270.764,00, consolidado em 04/09/2008, referente ao período de 01/09/2003 a 31/12/2006.

Os fatos foram narrados no relatório fiscal, fls. 36/39:

*2. A empresa sob Ação Fiscal, constituída em 12/1980, é uma **agroindústria** que se enquadra na relação do art. 2º, caput, DL 1146/70 e tem por objetivo principal a produção, comercialização, exportação e importação de álcool, açúcar e derivados desses e secundariamente, a exploração e comercialização de cana-de-açúcar e culturas intercalares compatíveis e demais atividades agrícolas, prestação de serviços relacionados com as atividades citadas, geração, transmissão e comercialização de excedentes de energia elétrica.*

(...)

4. Constitui Fato Gerador do presente crédito previdenciários (Não declaradas em GFIP-GUIA DE RECOLHIMENTO DO FGTS E INFORMAÇÕES A PREVIDÊNCIA SOCIAL no período de 09/03 a 12/06):

4.1. Levantamento CP – valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, realizadas no mercado interno. A discriminação da base de cálculo consta do RL – Relatório de Lançamento.

(...)

5. Os valores tributáveis foram extraídos dos arquivos fornecidos pela empresa em meio magnéticos, referidos no item 3, sendo neste caso, considerados os valores brutos das notas fiscais de saída, confrontadas com os lançamentos contábeis e com os Livros de registro de saída de mercadorias e serviços.

As notas fiscais de saída foram selecionadas em virtude da natureza de operação e C.F.O.P. – Códigos de Operações Fiscais realizadas com o mercado interno, abaixo relacionados:

(...)

7. As alíquotas aplicadas para cálculo da contribuição previdenciária encontram-se descritas detalhadamente no relatório intitulado “Discriminativo Analítico do Débito – DAD”. Em anexo, tais quais:

SENAR: 0,25%

(...)

DA IMPUGNAÇÃO

Inconformada com o lançamento, a empresa contestou o presente Auto de Infração por meio do instrumento de fls. 44/74.

DA DECISÃO DA DRJ

Após analisar os argumentos da Recorrente, 3ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande/MS, prolatou o Acórdão n. 04-19.386, fls. 573/588, mantendo o lançamento, conforme ementa que abaixo segue transcrita, *verbis*:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS
PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 01/09/2003 a 31/12/2006

*APRECIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE E
ILEGALIDADE.*

Não cabe a esta instância julgadora apreciar argumentos de inconstitucionalidade e ilegalidade de norma por ser matéria reservada ao Poder Judiciário.

DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS

É vedada a extensão administrativa dos efeitos de decisões judiciais contrárias à orientação estabelecida para a administração direta e autárquica em atos de caráter normativo ordinário.

VALIDADE DO MPF

O Mandado de Procedimento Fiscal é mero instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais, não implicando nulidade do lançamento as eventuais falhas na emissão de trâmite desse instrumento.

VALIDADE DO LANÇAMENTO FISCAL.

A fiscalização lavrará notificação fiscal débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento.

RESPONSABILIDADE

Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

*IMUNIDADE. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO.
MERCADO EXTERNO.*

A imunidade constitucional sobre receitas decorrentes de exportação alcança somente as operações diretas com o mercado externo.

ZONA FRANCA DE MANAUS

Quanto às contribuições sociais, a imunidade prevista pelo art. 149, parágrafo 2º da Constituição Federal não se estende às receitas decorrentes da venda a adquirente domiciliado na Zona Franca de Manaus.

SENAR

É devida a contribuição do empregador, pessoa jurídica, que se dedique à produção rural, para o Serviço Nacional Rural, calculada sobre a receita bruta proveniente da venda de produtos rurais.

DILAÇÃO PROBATÓRIA

Em regra, a prova documental deve ser apresentada juntamente com a impugnação, sob pena de preclusão, com exceção, apenas das hipóteses do parágrafo 4º, do art. 16, do Decreto n. 70.235/1972.

Considera-se não formulado o pedido de perícia que não nomear perito e indicar os seus motivos e os quesitos requeridos.

COMUNICAÇÃO PROCESSUAL

A comunicação processual será feita na forma pessoal, ou por via postal ou telegráfica, com prova de recebimento no domicílio tributário do sujeito passivo.

*MP 449/2008, CONVERTIDA NA LEI N. 11.941.2009 –
APLICAÇÃO DA MULTA MAIS BENÉFICA*

A análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido***DO RECURSO**

Inconformado, o contribuinte interpôs, tempestivamente, Recurso Voluntário de fls. 595/629, requerendo a reforma do Acórdão, com os seguintes argumentos, em suma:

- O TIAF data de 19/05/2005, no entanto, no seu corpo, consta que foi emitido em 30/04/2008 e a fiscalização somente foi encerrada em 17/09/2008, 120 dias após o início do prazo, ou seja, o dobro da sua validade;

- Não havia necessidade de constituição do crédito tributário do período de 09/2003 a 12/2006 de eventuais diferenças de contribuições, uma vez que em janeiro de 2008, antes mesmo de iniciada a fiscalização, a empresa havia apresentado GFIPs retificadoras contemplando todas as incidências previdenciárias dos períodos apontados na fiscalização e que no entanto, por erro de procedimento interno, na elaboração de GFIP para recolhimento de FGTS em regime de parcelamento e recolhimentos de empregados desligados cujas verbas de

FGTS são parte integrantes, as novas GFIPs eram preenchidas apenas com informações previdenciárias vinculadas as bases do FGTS em questão, ou seja, somente com informações relativos aos funcionários desligados e o que vale são as GFIPs entregues anteriormente;

- As contribuições ao INSS não são devidas sobre o faturamento resultante das exportações, oriundas de receitas de operações com empresas localizadas na Zona Franca de Manaus;

- É necessária a realização de prova pericial para análise das notas fiscais emitidas, comprovando que a fiscalização não excluiu do faturamento os valores referentes às vendas para o mercado externo, realizadas de forma indireta, nem as vendas realizadas para a Zona Franca de Manaus.

DEMAIS INFORMAÇÕES – DESISTÊNCIA PARCIAL DO RECURSO PARA INCLUSÃO NO PARCELAMENTO DA LEI 11.941/09

Juntamente com o recurso voluntário interposto, o contribuinte, em razão do advento da Lei 11.941/09, requereu a desistência parcial do recurso para incluir os valores referentes à sua comercialização para o mercado interno, optando por discutir apenas as contribuições exigidas sobre vendas para a Zona Franca de Manaus e exportação.

Em 25 de fevereiro de 2010 a petição foi protocolada, fl. 631/633 e o Serviço de Controle e Acompanhamento Tributário da DRJ em Cuiabá/MT, encaminhou os autos à auditora fiscal Simone Chiosini Sanches para manifestação à respeito do pedido, fl. 642.

A Auditora exarou Informação Fiscal na fl. 650, que considerando os valores informados pelo contribuinte de R\$ 2.330.566,87 seria na verdade de R\$ 2.596.928,17, referente ao principal.

O contribuinte na fl. 655 concordou com os valores da informação fiscal, remanescendo o valor total de R\$ 807.062,25 (oitocentos e sete mil, sessenta e dois reais e vinte e cinco centavos), incluídos multa de mora e juros.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Relator

DA TEMPESTIVIDADE

Conforme o documento de fls., tenho o recurso por tempestivo e, por estarem presentes os demais requisitos, adentro ao mérito da questão.

DO MÉRITO

DA CONTRIBUIÇÃO AO SENAR – NATUREZA JURÍDICA

Conforme se percebe do relatório fiscal e dos documentos constantes nos autos, este processo trata apenas da exigência de contribuições devidas a terceiros, *in casu*, apenas ao SENAR.

O Contribuinte afirma que está acobertado pelo manto da imunidade do art. 149 da CF/88. No entanto, faz-se necessário primeiramente discorrer acerca da natureza jurídica da contribuição sob exigência, para que, assim, possa-se adentrar ao mérito das alegações recursais quanto à imunidade de receitas de exportação indireta e para a Zona Franca de Manaus, por prejudicialidade.

Para tanto, colaciona-se trecho da Doutrina de Ives Gandra da Silva Martins, acerca da natureza das contribuições ao sistema 'S', *in verbis*:

Como se percebe, entendo que tais contribuições especiais não se enquadram naquelas de interesse das categorias, mas sim na das contribuições sociais, na medida em que todo o sistema 'S' é dedicado a dar condições de integração na sociedade dos que freqüentam tais escolas de aprendizado. É interessante notar que, no art. 203 da lei suprema, versado na dicção seguinte: 'A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos: ... III. A promoção da integração ao mercado de trabalho; IV...' a presunção da integração ao mercado de trabalho é postada, em especial relevo, não ação do Estado e da sociedade. Ora, o sistema 'S' tem como escopo maior exatamente a integração da juventude no mercado de trabalho, razão pela qual entendo que a natureza jurídica da contribuição para o sistema 'S' não está entre aquelas voltadas para o interesse das categorias, mas sim entre as de natureza social, lembrando-se que a assistência social, a saúde e a previdência conformam a Seguridade no direito brasileiro. (Contribuições sociais para o sistema 'S' – constitucionalização da imposição por força do artigo 240 da Lei Suprema – recepção pela nova ordem do artigo 577 da CLT, Ives Gandra da Silva Martins, RDDT n. 57, jun/00, p. 124.)

No mesmo sentido o Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Humberto Martins, no livro Tratado de Direito Tributário, V.1, coordenado por Ives Gandra da Silva Martins, Saraiva, 2011, fl. 723, afirma que as contribuições para o Sistema 'S' detêm natureza de contribuição social, *in verbis*:

Cuida-se de contribuição social voltada para entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, quais sejam: SESC, SENAC, SESI, SENAI, SEST, SENAT e SESP.

Dispõe o art. 240 da Constituição Federal que 'ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.'

O Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 396.266, Relator o Min. Carlos Velloso, consignou o entendimento de que a contribuição para o SEBRAE configura contribuição de intervenção no domínio econômico, não obstante a lei a ela se referir como adicional às alíquotas das contribuições sociais gerais relativas às entidades de que trata o art. 1º do Decreto-Lei n. 2.318/86, possuindo suporte constitucional no art. 149 e não no art. 240.

Dessa forma, temos contribuições que são destinadas não ao Estado, mas as entidades privadas que realizam atividades de cunho social, complementadas pelos programas de assistência social, por ser objetivo desta a promoção da integração ao mercado de trabalho.

Portanto, essas contribuições possuem nítida característica social, uma vez que servem para a formação educacional, profissional, lazer e assistência dos integrantes de algumas categorias profissionais.

O Supremo Tribunal Federal no julgamento dos RE nº. 146.733/SP e nº. 138.284/CE resolveu acerca da classificação das contribuições. No caso concreto, cabe apresentar o entendimento esposado no RE nº. 138.284/CE, o qual firmou o posicionamento de que as espécies tributárias são cinco (Impostos, Taxas, Contribuições de melhoria, Contribuições sociais em sentido amplo e Empréstimos Compulsórios), e classificou as diferentes espécies de contribuições (Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico, Contribuição de Interesse das Categorias Profissionais, Contribuições Sociais em Sentido Estrito [Para a seguridade, Outras Contribuições para a seguridade e contribuições sociais gerais] e Contribuição para Iluminação Pública).

Para tanto, observe-se o voto do então Ministro do Supremo Tribunal Federal Carlos Velloso, *in verbis*:

As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei 7.689, o PIS e o PASEP (C.F., art. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º); a.2. outras de seguridade social (art. 195, parág. 4º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º). A sua instituição,

todavia está condicionada à observância da técnica da competência residual da União a começar para a sua instituição pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º, art. 154, I) a.3. contribuições sociais gerais (art. 149): FGTS, o salário-educação (art. 212, parág. 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade...

Esclareça-se também, a contribuição para o SENAR não se trata de contribuição de interesse de categoria profissional ou econômica que objetiva garantir receita derivada para custear as atividades dos órgãos de classe e ou representativos de peculiar categoria, mas detém sim, caráter de Contribuição Social Geral. Nessa esteira, novamente se volve ao RE nº. 396.266/SC:

(...)

As contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas destinam-se ao custeio de entidades que tem por escopo fiscalizar ou regular o exercício de determinadas atividades profissionais ou econômicas, bem como representar, coletiva ou individualmente, categorias profissionais, defendendo seus interesses.

(...)

Portanto, deve-se ter como contribuição social geral aquela destinada ao SENAR, e, conseqüentemente, aplicável as disposições do art. 149, parágrafo 2º, I, da CF/88 nos casos de receitas de exportação.

ZONA FRANCA DE MANAUS

Primeiramente, cumpre destacar que a presente autuação, após desistência parcial da contribuinte, conforme explanado no relatório, refere-se tão somente à incidência de contribuições previdenciárias provenientes de faturamentos gerados da comercialização da produção da Recorrente para outras pessoas jurídicas estabelecidas na Zona Franca de Manaus e exportações indiretas

Conforme o relatório fiscal, o Levantamento CP, tem como base de cálculo o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, fl. 36.

A Zona Franca de Manaus (ZFM) é uma área de livre comércio de importação e exportação, cuja criação se deu através do Decreto-Lei nº. 288/67, sendo por ele regulada, na qual dispõe incentivos fiscais para o desenvolvimento econômico da área.

Referido decreto-lei, com a promulgação da Constituição Federal, foi por ela recepcionada, à luz dos seus arts. 3º, III, 43, § 2º, III, 151, I e 165, § 7º e, especialmente, pelo art. 40 da ADCT, *in verbis*:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

(...)

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

Art. 43. Para efeitos administrativos, a União poderá articular sua ação em um mesmo complexo geoeconômico e social, visando a seu desenvolvimento e à redução das desigualdades regionais.

(...)

§ 2º - Os incentivos regionais compreenderão, além de outros, na forma da lei:

(...)

III - isenções, reduções ou diferimento temporário de tributos federais devidos por pessoas físicas ou jurídicas;

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

Art. 165. (...)

§ 7º - Os orçamentos previstos no § 5º, I e II, deste artigo, compatibilizados com o plano plurianual, terão entre suas funções a de reduzir desigualdades inter-regionais, segundo critério populacional.

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.

Isso porque, ao preceituar como um dos objetivos fundamentais a redução das desigualdades regionais, e para tanto estaria legitimada a concessão de incentivos fiscais, única exceção ao princípio da isonomia, razão pela qual o orçamento fiscal e de investimentos teriam como um de suas funções a redução das desigualdades inter-regionais.

É com esteio em tais dispositivos que o Decreto-Lei nº. 288/67 foi recepcionado pela Carta Maior a patamar ainda mais elevado, tendo sido constitucionalizados todos os seus dispositivos em razão do efetivo cumprimento dos objetivos para os quais a Zona Franca de Manaus se presta.

A este respeito, o ilustre professor IVES GANDRA DA SILVA MARTINS no parecer de n. 0752/12, de 05/03/2012, publicado no *FISCOsoft On Line*, 20/03/2012, disponível em www.gandramartins.adv.br:

O DL 288/67 nasceu como decreto-lei, mas é considerado pelos doutrinadores, após a EC 1/69, com eficácia de lei complementar, pois cuida simultaneamente de matéria tributária envolvendo todos os entes federativos.

Sempre considerei a Lei Complementar não uma lei da União, mas da Nação, pois ela cuida de matérias que exigem tratamento uniforme em todo o território nacional. A União apenas empresta seu aparelho legislativo para a Federação elaborar esse diploma, que depende, para sua aprovação, de maioria absoluta nas duas Casas do Congresso, onde se encontram presentes todos os integrantes da Federação, vale dizer, na Câmara, a população dos Municípios, e no Senado, os representantes dos Estados e Distrito Federal (7).

E assim foi recepcionada a referida lei pela Constituição de 1988, mas em patamar mais elevado, de vez que foram constitucionalizados os dispositivos do DL 288/67. Vale dizer, todos os seus dispositivos passaram a ser norma constitucional de exceção, com garantia, inicialmente, de assim permanecerem até 2013 e, pela EC 42/66, até 2023.

Em outras palavras, tudo, tudo, tudo o que foi outorgado à Zona Franca de Manaus, em 1967, ficou assegurado, como sistema constitucional de exceção, até 2023, fugindo, pois, à normatividade tributária constitucional estatuída no capítulo I do Título VII da Lei Suprema, no que disponha diversamente

No mesmo sentido, disserta Fabio Pereira Garcia dos Santos na obra *Tributação na Zona Franca de Manaus: (comemoração aos 40 anos da ZFM)/ Coordenadores Ives Gandra da Silva Martins, Carlos Alberto de Moraes Ramos Filho, Marcelo Magalhães Peixoto.* – São Paulo: MP Ed., 2008, fls. 121/137, *in verbis*:

O artigo 4º do Decreto-lei n. 288/67 nada mais é que uma ficção jurídica. Com efeito, o ordenamento constitucional vigente à época da edição do Decreto-Lei n. 288/67, por não ter autorizado a União a outorgar isenções heterônomas, possibilitava unicamente esta interpretação. Assim, segundo o artigo 4º do Decreto-lei n. 288/67, o regime jurídico das operações de remessa de mercadorias para a ZFM segue o regime jurídico da exportação de mercadorias em geral.

Embora tenha o Decreto-lei n. 288/67 estabelecido uma ficção jurídica, não há que se falar em inconstitucionalidade do diploma normativo. Este não afrontou qualquer dispositivo das diversas constituições com as quais conviveu.

A expressão, utilizada no artigo 4º do Decreto-lei n. 288/67 “para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor” deve ser entendida de forma abrangente, no sentido de

que a equiparação deve considerar a legislação atualmente em vigor, e não somente aquela em vigor em 28.2.1967.

O artigo 4º do Decreto-lei n. 288/67 foi constitucionalizado pelo artigo 40 do ADCT. Assim, embora formalmente infraconstitucional, o dispositivo tem conteúdo (é materialmente) constitucional.

Por ter força constitucional, a natureza jurídica da exoneração tributária decorrente da operação de remessa de mercadorias para a ZFM, na forma do artigo 4º do Decreto-lei n. 288/67, é de imunidade tributária.

Conforme se vê, portanto, as características e incentivos fiscais da ZFM foram mantidos pela Constituição Federal pelo prazo de vinte e cinco anos a partir da sua promulgação, conforme o art. 40 do Ato de Disposições Constitucionais Transitórias.

Tal prazo, convém salientar, foi prorrogado por mais dez anos, ou seja, até 05/10/2023, através da Emenda Constitucional nº. 42/2003, que incluiu o art. 92 ao ADCT.

Portanto, ainda persistem as disposições tratadas no mencionado Decreto-Lei, notadamente seu art. 4º, onde se determina a equiparação da comercialização de produtos para consumo ou industrialização destinados a ZFM como exportação para o estrangeiro, nos seguintes termos:

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

É pacífico o entendimento do STJ neste sentido:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS SOBRE OPERAÇÕES ORIGINADAS DE VENDAS DE PRODUTOS PARA EMPRESAS SITUADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS (ART. 4o. DO DL288/67). PRECEDENTES DESTA CORTE SUPERIOR. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 83/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DA FAZENDA NACIONAL DESPROVIDO.

1. A jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que a venda de mercadorias para empresas situadas na Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo exegese do Decreto-Lei 288/67, não incidindo a contribuição social do PIS nem a COFINS sobre tais receitas.

2. Agravo Regimental da Fazenda Nacional desprovido.

(1420880 PE 2011/0125824-8, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 04/06/2013, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 12/06/2013)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 14/10/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 14/10

/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 05/11/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 18/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES. ZONA FRANCA DE MANAUS. EQUIVALÊNCIA. DL. N. 288/67. ACÓRDÃO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DESTA CORTE. SÚMULA83/STJ. PRECEDENTES.

1. Destaca-se que os órgãos julgadores não estão obrigados a examinar todas as teses levantadas pelo jurisdicionado durante um processo judicial, bastando que as decisões proferidas estejam devida e coerentemente fundamentadas, em obediência ao que determina o art. 93, inc. IX, da Lei Maior. Isso não caracteriza ofensa ao art. 535 do CPC.

2. Esta Corte possui entendimento assente no sentido de que as operações envolvendo mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação, para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-lei n. 288/67.

3. Agravo regimental não provido por outros fundamentos.

(1179615 SC 2010/0022694-7, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 02/09/2010, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/10/2010)

Logo, as receitas oriundas da comercialização de produtos para a ZFM estão imunes da incidência da contribuição previdenciária presentemente tratada, espécie de contribuição social, conforme previsão do art. 149, § 2º, I, da Carta Magna, a saber:

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)

Portanto, em consonância com a lei e a jurisprudência, não merece prosperar a pretensão fazendária de recolhimento de contribuições previdenciárias incidentes sobre as receitas provenientes de comercialização de produtos para a Zona Franca de Manaus, eis que equiparadas a receitas de exportações, encontram-se acobertadas pela imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

TRADING COMPANY – EXPORTAÇÃO INDIRETA

A utilização de empresas intermediadoras de exportação, *Trading Company*, configura exportação indireta que, em nada se dissocia das exportações diretas.

Aplica-se ao caso o Decreto n. 1.248/72, art. 1º e 3º, *in verbis*:

Art.1º - As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

- a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;*
- b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.*

Art. 3º - São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, à exceção do previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 1.894, de 1981)

Este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, vem decidindo que está caracterizada a imunidade decorrente de receitas de exportação realizadas de forma indireta. Para ilustrar o entendimento, colaciona-se precedente desta câmara e turma, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/2002 a 31/12/2003

PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA. ART. 45 DA LEI 8.212/91. SÚMULA VINCULANTE Nº 08 DO STF. RECEITA DECORRENTE DE EXPORTAÇÃO. ATO COOPERATIVO. IMUNIDADE. POSSIBILIDADE.

O prazo decadencial das contribuições previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos dos arts. 150, § 4º, havendo antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal.

Não incide na base de cálculo da contribuição previdenciária a receita decorrente de exportação devidamente destacada e oriunda de venda intermediada por Cooperativa, caracterizando o Ato Cooperativo.

Recurso Voluntário Provido (CARF. 2ª Seção de Julgamento, Processo nº 13856.000933/2007-62, Recurso nº 260.661 Voluntário, Acórdão nº 2403001.063 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária, Conselheiro Marcelo Magalhães Peixoto, Sessão de 08 de fevereiro de 2012)

Participaram daquele julgamento, além de mim, os Conselheiros Carlos Alberto Mees Stringari (Vencido), Cid Marconi Gurgel de Souza, Paulo Maurício Pinheiro Monteiro (Vencido), Ivacir Julio de Souza e Marthius Savio Cavalcante Lobato.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/04/2001:

Autenticado digitalmente em 14/10/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 14/10

/2013 por MARCELO MAGALHAES PEIXOTO, Assinado digitalmente em 05/11/2013 por CARLOS ALBERTO MEES STR

INGARI

Impresso em 18/11/2013 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Outro precedente de bastante destaque é o da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, em que houve intermediação por cooperativa, assim como por *Trading Company*, *in verbis*:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/2002 a 30/12/2003

ENTREGA DE PRODUTO RURAL A COOPERATIVA. ATO COOPERATIVO QUE NÃO ENVOLVE COMERCIALIZAÇÃO.

Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as Cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais. O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria. Somente haverá comercialização e deverão as receitas serem apropriadas por ocasião do faturamento das vendas no mercado pela cooperativa.

PRODUTO RURAL. EXPORTAÇÃO POR MEIO DE COOPERATIVA. IMUNIDADE EM RELAÇÃO ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Se a empresa entrega sua produção rural a cooperativa que providencia a exportação, direta ou por meio de trading companies, incide a norma imunizante do inciso I, §2º do art. 149 da CF.

Recurso Voluntário Provido. (CARF. 2ª Seção, Processo nº 15956.000612/2007-65, Recurso nº 257.269 Voluntário, Acórdão nº 2301003.019 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, Sessão de 16 de agosto de 2012)

No voto vencedor do acórdão, o redator designado Conselheiro Mauro José da Silva, destaca que:

No entanto, ainda que toda a exportação feita pela cooperativa tenha sido realizada por meio de trading companies, ainda assim teríamos que considerar a imunidade por força do Decreto-Lei 1.248/72, recepcionado pela atual Constituição, que concedeu uma série de incentivos fiscais às operações realizadas pelas trading companies quando tiverem por objeto específico atividades ligadas ao envio de produtos pátrios ao exterior. Vejamos:

(...)

Portanto, a apropriação das receitas brutas no momento que a cooperativa exporta por meio de trading companies considerará que se trata de receita decorrente de exportação, nos exatos termos da norma imunizante do inciso I, §2º do art. 149 da Constituição Federal (CF).

Pelo exposto, voto em dar provimento ao Recurso Voluntário por considerar que o fato gerador não ocorreu ou, se ocorreu, trata-se de operação imune à contribuição previdenciária.

Da mesma forma, é a produção doutrinária a respeito do assunto no livro *Contribuições Previdenciárias à luz da jurisprudência do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais* (Elias Sampaio Freire, Marcelo Magalhães Peixoto – coordenadores) – São Paulo: MP, 2012, p. 330, *in verbis*:

A regra-matriz de incidência de contribuição devida pelas agroindústrias não efetua a distinção quanto ao destino da comercialização da produção: mercado interno ou mercado externo. A ausência de notação no tocante ao destino da comercialização da produção corrobora a extensão da imunidade às receitas auferidas pelas agroindústrias.

Sasha Calmon Navarro Coêlho afirma que as exonerações tributárias sempre se referem ou ao antecedente (hipótese) ou ao conseqüente normativo. Tratando-se de imunidades a exoneração atinge o campo da hipótese normativa, de modo que a imunidade tributária das receitas de exportação exclui a competência para instituição de quaisquer contribuições incidentes sobre a receita.

Portanto, não merece ser dado o mesmo tratamento de venda para o mercado interno para as exportações indiretas realizadas via *trading company*.

CONCLUSÃO

Do exposto, conheço do recurso voluntário para, no mérito, dar provimento.

Marcelo Magalhães Peixoto.