

Alessandro Cardoso: Tributação de receitas de exportação indireta é ilegal

O governo federal, com o propalado objetivo de reduzir o custo fiscal sobre a folha de pagamentos das empresas, introduziu na Medida Provisória 540/2011, posteriormente convertida na Lei 12.546/2011, a sistemática substitutiva da incidência da contribuição patronal de 20% sobre a folha de pagamentos dos empregados, prevista no artigo 22, I e II da Lei 8.212/1991, pela incidência sobre a receita bruta, sendo excluídas da base de cálculo as vendas canceladas e descontos incondicionais e as receitas de exportação.

A incidência da chamada Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta (CPRB) se iniciou com a sua aplicação às empresas dos setores de Tecnologia da Informação (TI) e Tecnologia de Informação e Comunicação (TIC). No curso dos anos de 2012 e 2013 foram editadas novas medidas provisórias, sendo que algumas não chegaram a ser convertidas e outras geraram as Leis 12.715/2012 e 12.844/2013, que ampliaram consideravelmente o número de setores da atividade econômica abrangidos pela CPRB, que atualmente abarca, entre outros, os setores da construção civil, as atividades industriais dos setores de plásticos, materiais elétricos, transporte rodoviário e aéreo, autopeças, naval, móveis e também os hotéis e o varejo.

A CPRB sobre a receita bruta substitui apenas a contribuição patronal de 20% sobre a folha de pagamentos para as atividades vinculadas, não substituindo as demais contribuições incidentes sobre a folha de salário como: salário-educação, seguro de acidente do trabalho –RAT/SAT, FGTS, e contribuições do Sistema “S” – Sebrae, Sesc/Senac, Sesi/Senai. Além disso, o empregador deverá continuar retendo e recolhendo a contribuição da parte do empregado sobre a folha de salários.

O fato de a CPRB ter sido objeto de diversas alterações legislativas, que envolveram diversas normas, inclusive com diferentes marcos de vigência para diversas de suas disposições, tornou a análise da sua regulação legal uma tarefa não tão simples, o que vinha gerando dúvidas em diversos contribuintes.

Tal situação foi mitigada com a edição pela Receita Federal, em 30 de dezembro de 2013, da Instrução Normativa 1.436, que consolidou de forma estruturada e de mais fácil entendimento a atual regulamentação da CPRB, copilando os dispositivos introduzidos pelas diversas normas promulgadas nos últimos três anos.

Contudo, existem alguns dispositivos da Instrução Normativa que devem gerar controvérsia entre Fisco e contribuintes, já que implicam em alteração da estrutura legal da CPRB ou introdução de norma regulamentar não proporcional ao seu sistema de incidência. Entre estas se destaca a inclusão na base de cálculo da CPRB das receitas da chamada exportação indireta, que ocorre quando a venda é efetuada para um comercial-exportadora, com o fim específico de exportação.

O artigo 3º da IN RFB 1.436/2013 determina que a receita com vendas para empresas comerciais exportadoras deverá compor a base de cálculo da CPRB.

Art. 3º Na determinação da base de cálculo da CPRB, serão excluídas:

I – a receita bruta decorrente de:

a) exportações diretas; e

(..).

§ 1º A receita bruta proveniente de vendas a empresas comerciais exportadoras compõe a base de cálculo da CPRB.

Contudo, tal exigência é inconstitucional e ilegal, ao pretender por mero ato administrativo negar a plena eficácia da regra de imunidade na incidência das contribuições sociais sobre as receitas de exportação e também restringir direito expressamente outorgado aos contribuintes pela lei que introduzir a CPRB no sistema jurídico.

A alínea “a” do artigo 9º da Lei 12.546/2011 exclui a receita bruta decorrente de exportação da base de cálculo da CPRB:

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

(...)

II – exclui-se da base de cálculo das contribuições a receita bruta:

a) de exportações; e

b) decorrente de transporte internacional de carga

A referida norma veio dar eficácia à regra de imunidade da incidência das contribuições sobre as receitas decorrentes de exportação, prevista no inciso I, do artigo 2º do artigo 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:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

Corretamente, tanto a norma de imunidade quanto a regra de incidência da CRPB não diferenciam a receita decorrente da exportação direta daquela vinculada à exportação indireta (venda para comercial exportadora), já que o objetivo dessa exoneração é reduzir o custo das exportações efetuadas pelas empresas brasileiras, aumentando a competitividade internacional de nossos produtos e a geração de divisas para o Brasil, o que é alcançado indistintamente pelas duas modalidades de exportação.

Além disso, a norma exarada pela Receita Federal institui uma diferenciação entre a base de cálculo da CPRB e a Cofins, que não é pretendida pelo legislador.

A Lei 10.833/2003, que regulamenta a incidência da Cofins^[1] não-cumulativa, é expressa ao equipar a exportação indireta à direta, para fins de exclusão da receita vinculada da base de cálculo do Cofins:

Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I – exportação de mercadorias para o exterior;

II – prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

III – vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Não vislumbra justificativa válida para se diferenciar a abrangência da exclusão da receita de exportação da CPRB em comparação à Cofins, tendo em vista que ambas estão vinculadas à já citada imunidade, e buscam o mesmo objetivo de desonerar as exportações efetuadas por contribuintes brasileiros, independentemente de serem ou não efetuadas através da intermediação de uma comercial exportadora.

O Decreto-lei 1248/1972^[2], que regulamenta a atividade das comerciais exportadoras, determina o mesmo tratamento tributário das suas operações em face das exportações diretas, inclusive no que se refere a benefícios fiscais, e também expressamente instituiu a responsabilidade dessas empresas pelos tributos desonerados, no caso de tredestinação.

A regra da IN RFB 1.4361/13 replica a disposição do artigo 170 da IN 971/09 para a contribuição para a agroindústria:

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

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

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

Contudo, se localizam precedentes do Carf em que se reconhece a ilegalidade dessa norma e de outras previdenciárias anteriores, com o mesmo teor:

IMUNIDADE. ART. 149 PARAGRAFO 2º, I, DA CF. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO INTERMEDIADAS POR "TRADINGS. POSSIBILIDADE DE APLICAÇÃO. (..) Não há dispositivo legal determinando o alcance do termo "exportação verificado no inciso I do parágrafo 2º do artigo 149 da CF. É vedada a instituição de tributos sem a edição do diploma legislativo correspondente. A atuação da Administração Pública deve ser guiada pelo expressamente previsto em lei. Não cabe a edição de instrução normativa sob o pretexto de explicar o sentido da lei quando a consequência dessa interpretação acarreta em indevida tributação do contribuinte. Recurso Voluntário Provido Crédito Tributário Exonerado (CARF, Acórdão 2301-002.892, julgamento em 20/06/12)

Da mesma forma no Poder Judiciário:

TRIBUTÁRIO – ART149, PARÁGRAFO 2º, I, DA CF – RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO IMUNES – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – RESTRIÇÃO IMPOSTA PELO ARTIGO 245, PARÁGRAFOS 1º E 2º DA IN MPS/SRP Nº 3 – INCONSTITUCIONALIDADE – A imunidade tributária implica na impossibilidade do nascimento da obrigação tributária e, por decorrência, da constituição e cobrança dos tributos. – O artigo 149, § 2º, I, da Constituição Federal, que impõe limitação à tributação das referidas contribuições sobre receitas decorrentes de exportação configura hipótese de imunidade objetiva, uma vez que tal imunidade diz respeito somente à operação de exportação, não subjetivando determinado agente passivo. – Aplicando a interpretação

ampliativa e teleológica à imunidade em comento, não há que se falar em divisão entre os tipos de exportação. – O Decreto-lei nº. 1.248/72 ainda se encontra em vigor e confirma a noção de que, nas políticas voltadas ao fomento da exportação, não há sentido em fracioná-la em direta ou indireta, porquanto se voltam ao incentivo dessa operação e das receitas dela aferidas como um todo. (...). – Remessa oficial improvida. (TRF3 – REOMS 00138011520054036102 – e-DJF3 Judicial -16/01/2013)

“(.) 4. Não parece adequada a distinção feita na Instrução Normativa nº 03/2005, em seu art. 245, § 2º, de modo a desabrigar da imunidade o resultado da exportação intermediada por "trading companies", uma vez que norma infralegal não pode ir além do texto legal, menos ainda do texto constitucional. 5. Na verdade tudo indica que o § 2º do art. 149 da Constituição Federal intenta imunizar a receita adquirida quando houver específica operação de exportação; isso é o que mais importa, e não quem seja o contratante que está na "outra ponta" do negócio. 6. Matéria preliminar rejeitada e, no mérito, apelo e remessa oficial improvidos. (TRF3 – AMS 00152890520054036102 – DJF3 DATA:29/05/2008)

As decisões citadas, corretamente reconheceram que não há fundamento jurídico da distinção do tratamento da receita da empresa que efetua exportação diretamente para adquirente no exterior, daquela aferida com a venda para comercial exportadora, com o fim específico de exportação. Para a empresa vendedora as duas operações têm natureza de exportação, já que em ambas o seu produto é comercializado para sua integração à cadeia econômica de outro país.

Diferenciar a operação de venda para comercial exportadora, com fim específico de importação, seria negar todo o tratamento legal dado a essas empresas, que são integrantes da cadeia de exportação de mercadorias brasileiras, sendo estratégico o fomento de suas atividades. Por isso, a legislação do PIS e Cofins, de forma correta, não diferencia a receita das vendas para essas empresas para a exclusão da tributação por essas contribuições.

E ao assim proceder, a Receita Federal pretende abusivamente restringir o alcance da imunidade das receitas de exportação instituída pelo artigo 149, parágrafo 2º, I da Constituição Federal.

A ilegalidade da norma regulamentar da Receita Federal é patente, sendo contrária ao posicionamento do Supremo Tribunal Federal, de que a desoneração da incidência das contribuições sobre as receitas de exportação deve ser interpretada da forma que propicie à maior eficácia possível à regra imunizante.

Tal posicionamento foi reiterado no julgamento do Pleno do STF do Recurso Extraordinário 627.815/PR [\[3\]](#) reconheceu que as receitas de variação cambial decorrentes de contratos de exportação não sofrem a tributação do PIS e da Cofins, já que fazem parte da operação de venda para o exterior. No julgamento a Corte avaliou a tese da Fazenda Nacional de que a imunidade abrangeria exclusivamente as receitas de exportação propriamente ditas (contrato de exportação) e não as movimentações financeiras vinculadas à exportação, caso dos ganhos advindos de variações cambiais dos contratos de exportação (contrato de câmbio vinculado).

Entretanto, o STF reconheceu que a imunidade abrange os ganhos de variação cambial vinculados à

exportação, tendo reiterado o entendimento de que a interpretação da imunidade tributária deve ser a mais abrangente possível, de forma a ser preservar o objetivo pretendido pela Constituição.

A ministra relatora Rosa Weber, em seu voto, assim concluiu: *“O legislador constituinte – ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as ‘receitas decorrentes de exportação’ – conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.*

É inequívoco que a limitação da eficácia da imunidade pretendida pela Receita Federal colide com a correta interpretação da imunidade tributária, conforme a orientação do Supremo Tribunal Federal, já que não permite a maior amplitude da desoneração constitucional. Não há qualquer fundamento jurídico ou lógico para se diferenciar na CPRB o tratamento da receita da exportação direta da decorrente da venda para comercial exportadora.

A postura da Receita Federal deverá levar ao ajuizamento de ações judiciais, sendo previsível que o Judiciário irá dar razão aos contribuintes e confirmar que as receitas decorrentes de vendas para comercial exportadoras são imunes à incidência da CPRB.

[1] Para o PIS a regra é a mesma, nos termos do inciso I do artigo 5º da Lei nº 10.637/02.

[2] 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.

Art.5º – Os impostos que forem devidos bem como os benefícios fiscais, de qualquer natureza, auferidos pelo produtor-vendedor, acrescidos de juros de mora e correção monetária, passarão a ser de responsabilidade da empresa comercial exportadora nos casos de: a) não se efetivar a exportação após decorrido o prazo de um ano a contar da data do depósito; b) revenda das mercadorias no mercado interno; c) destruição das mercadorias.

[\[3\]](#)

RE 627815 / PR - PARANÁ - Relator(a): Min. ROSA WEBER - Julgamento:

Date Created

26/04/2014