



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO	00000.000000/0000-00
SOLUÇÃO DE CONSULTA	170 – COSIT
DATA	7 de agosto de 2023
INTERESSADO	CLICAR PARA INSERIR O NOME
CNPJ/CPF	00.000-00000/0000-00

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

IMUNIDADE. EXPORTAÇÃO INDIRETA. DIREITO CREDITÓRIO. COMPROMISSO DE EXPORTAÇÃO.

A declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF tem eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.

No caso, não se trata de hipótese que demande habilitação de créditos reconhecidos em ação judicial própria. Entretanto, caso o contribuinte esteja abarcado de forma integral na situação descrita na ADI, o crédito devido poderá ser pleiteado por meio de Declaração de Compensação ou de Pedido de Restituição, na forma da IN RFB nº 2.055, de 2021, reservando-se sempre à Administração Tributária o direito de, se necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos e respeitado o prazo de cinco anos contado da data do recolhimento indevido.

A empresa comercial exportadora que houver adquirido produtos de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, deverá efetuar-la no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal pela vendedora. Caso não comprove o embarque dos produtos para o exterior no prazo previsto, ou venda-os no mercado interno antes de encerrado o referido prazo, ficará sujeita ao pagamento das contribuições sociais previdenciárias que deixaram de ser pagas pela empresa vendedora, acrescidas de juros de mora e multa, de mora ou de ofício.

A empresa comercial exportadora que houver adquirido produtos de pessoa física, com o fim específico de exportação para o exterior, deverá efetuar-la no prazo de 1 (um) ano, contado da data do depósito em entreposto. Caso não comprove o embarque dos produtos para o exterior no prazo previsto no caput, ou venda-os no mercado interno antes de encerrado o referido prazo, ficará sujeita ao pagamento das contribuições sociais previdenciárias que deixaram de ser pagas pela pessoa física vendedora, acrescidas de juros de mora e multa, de mora ou de ofício.

Dispositivos Legais: Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), art. 149, § 2º, I, Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, art. 28 e parágrafo único, IN RFB nº 2.055, de 6 de dezembro 2021, arts. 3º, I, 8º, I, § 1º e 64, § 1º, e IN RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, arts. 148 a 150.

RELATÓRIO

A consulente supramencionada formulou consulta (fls. 5 a 9), na forma da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, objetivando sanar dúvida sobre a interpretação da legislação tributária relativa a tributo administrado pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB).

2. Afirma ser agricultor e administrador de condomínio agrícola de agricultores e que, nessa condição, promove “vendas de produtos agropecuários a empresas comerciais exportadoras (*trading companies*), em operações conhecidas como exportações indiretas” (fl. 5).

3. Aduz que “tais vendas se sujeitavam à incidência do Funrural, por força da aplicação do art. 170, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971, de 13 de dezembro de 2009, c/c o art. 25 da Lei nº 8.212, de 1991”, e que, de forma diversa, “em julgamento unânime em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 4.735), o Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu pela inconstitucionalidade do art. 170, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971, de 13 de dezembro de 2009, em decisão que transitou em 21-08-2020” (fls. 5 e 6).

4. Assevera que “a Egrégia Corte rejeitou embargos de declaração apresentados pela União, rechaçando pedido de modulação de efeitos da r. Decisão” e que “assim, o pedido da União para que a devolução da contribuição para o Funrural das operações de exportações indiretas se restringisse apenas aos últimos 5 anos restou rejeitado” (fl. 6).

5. Ressalta que “a IN RFB nº 1.717, de 2017, art. 98 e seguintes, determina que a compensação dos valores decorrentes de decisão judicial só pode ser promovida após o trânsito em julgado e após habilitação do crédito em processo específico perante a Receita Federal” e que “O processo de habilitação do crédito deverá ser instruído basicamente com a certidão de trânsito em julgado e com o formulário do anexo V da ref. IN 1717, além de outros documentos atinentes à representação do solicitante” (fl. 6).

6. Por fim, afirma que “persistem dúvidas quanto à aplicação da r. Decisão, aos procedimentos para habilitação do crédito e à abrangência da decisão, bem como à forma de apuração do crédito, que carecem de resposta para a implementação da decisão” e tece os seguintes questionamentos, conforme fls. 7 e 8:

1) Possibilidade de pedido de habilitação do crédito: A habilitação de crédito fiscal decorrente de decisão do STF transitada em julgado com repercussão geral e aplicável erga omnes carece que o requerente da habilitação figure como autor da ação, ou basta que o requerente comprove a condição de agricultor e a origem do crédito de Funrural para habilitar o crédito? In casu, não parece razoável que apenas os legitimados listados no art. 103 da Carta Magna possam solicitar a habilitação do crédito fiscal.

2) Apuração do crédito fiscal: O Funrural incide na venda de produtor rural pessoa física para empresa comercial. Se esta promover a exportação de parte de suas compras está configurada a exportação indireta dos produtos comprados cuja incidência de Funrural ocorreu em momento anterior à exportação por óbvio. Todavia, ao tempo da compra não se sabe se a exportação ocorrerá ou quando ocorrerá haja vista que a decisão de exportação obedece a “leis” de mercado (decisões de oportunidades econômicas). Todavia a decisão do STF transitada em julgado no âmbito da ADI 4735 é clara ao determinar que a imunidade tributária da exportação indireta é afeta ao produto e não ao produtor. Neste sentido, se a comercial exportadora que comprou o produto e promoveu a retenção do Funrural exportar apenas parte da produção o Funrural, não parecer razoável que todo o Funrural seja devolvido ao produtor, haja vista que parte da compra que incidiu o Funrural foi exportada e parte foi vendida no mercado interno. A exportação, portanto, seria imune nos termos do Acórdão da ADI 4735 e nas vendas internas haveria a incidência de Funrural. A dúvida se resume na seguinte questão: no caso de vendas para comerciais exportadoras que venderam parte no mercado interno e parte das compras foi exportada, o critério de habilitação do crédito estaria sujeito à demonstração da proporcionalidade das exportações por parte da comercial exportadora? In casu, qual o período a ser usado para definição da proporcionalidade (porcentagem de exportações no faturamento anual ou mensal)?

3) Proporcionalidade por NCM: A respeito da proporcionalidade citada no item 2 supra, as vendas dos produtos por comerciais exportadoras são diferentes para cada produto (p. ex.: soja, milho, algodão, carne, açúcar, etc.), podendo ser, por exemplo, 100% da soja exportada e 100% do milho vendido do mercado interno. Então, parece razoável que 100% do Funrural incidente nas compras de soja seja devolvido e 100% do Funrural incidente nas compras de milho seja devido (exemplo ilustrativo). A dúvida reside em: no caso de proporcionalidade das exportações

nas vendas da comercial exportadora, o pedido de habilitação do crédito deveria ser instruído com a proporcionalidade das vendas por NCM (por produto)?

4) Período abrangido pela decisão na ADI 4735: A decisão transitada em julgado no âmbito da ADI 4735 rejeitou os embargos de declaração com pedido de modulação dos efeitos opostos pela União, restando pois, consignado na r. ADI 4735 que todo o Funrural do período abrangido pelo art. 170, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971, de 13 de dezembro de 2009, ou seja, TODO O FUNRURAL INCIDENTE SOBRE EXPORTAÇÕES INDIRETAS DESDE 13/12/2009 É PASSÍVEL DE DEVOLUÇÃO. Ocorre que o Código Tributário Nacional, em seu art. 168, delimita o lapso temporal de 5 anos para pedidos de repetição de indébito e de habilitação de créditos para compensação. O mesmo ocorre na IN RFB nº 1.717, de 2017. Evidentemente, tal dispositivo é flagrantemente contrário ao disposto na e. Decisão da Suprema Corte no âmbito da ADI 4.735. Neste sentido, indaga-se: o pedido de habilitação do crédito para compensação nos termos do art. 98 e s/s da IN RFB nº 1.717, de 2017, deveria respeitar qual lapso temporal: i) 5 anos contados da decisão do STF na ADI 4735; ii) 5 anos do pedido de habilitação do crédito; iii) todo o período de vigência do art. 170, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971, ou seja, de 13 de dezembro de 2009 até a presente data?

5) Proporcionalidade de produtos processados: Há produtos agrícolas em que houve a incidência de Funrural, mas cujos produtos sofrem alterações de características e mudança de NCM. Este é o caso de, por exemplo, venda de laranja com posterior exportação de suco de laranja; venda de cana-de-açúcar com posterior exportação de açúcar ou álcool, venda de gado com posterior exportação de carne processada, dentre outros. Indaga-se, portanto: neste caso, para fins de habilitação do crédito fiscal de Funrural, haveria a necessidade de conversão do produto final em termos de produto exportado ou apenas a proporcionalidade da exportação do produto final seria capaz de definir a proporcionalidade do Funrural a ser devolvido haja vista que o produto final é constituído exclusivamente do produto comprado?

6) Há produtores que embora tenham tido enorme retenção de Funrural, por exportarem quase, senão, a totalidade da produção agrícola, por causa disto não têm recolhimentos de tributos em níveis capazes de tornar possível a utilização do crédito fiscal para compensação. Indaga-se, portanto: a Decisão do STF determinando a inconstitucionalidade do art. 170, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971, de 13 de dezembro de 2009, permite apenas a compensação dos valores ou também abarca a repetição do indébito mediante ressarcimento ou restituição?

7) A incidência do Funrural em vendas de produtores rurais pessoas físicas ocorre por substituição da responsabilidade pela retenção e recolhimento por parte da comercial exportadora. No caso de a comercial exportadora comprar de empresas agrícolas, a responsabilidade pelo recolhimento do Funrural é da empresa vendedora (empresa agrícola). Neste caso, é mais fácil a demonstração do quantum a restituir haja vista que o Funrural recolhido consta dos recolhimentos da empresa beneficiária da decisão do STF. Indaga-se, portanto: a Decisão do STF determinando a inconstitucionalidade do art. 170, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) nº 971, de 13 de dezembro de 2009, se aplica igualmente às empresas agrícolas ou somente a vendas por produtores rurais pessoas físicas? Em se decidindo pela incidência de Funrural nas exportações indiretas promovidas por empresas agrícolas, qual seria a fundamentação legal para a cobrança de Funrural nessas exportações?

FUNDAMENTOS

7. A legislação regente do processo de consulta concernente a tributos administrados pela Receita Federal do Brasil está, em nível legal, prevista nos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e nos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Sua regulamentação ocorreu por meio dos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011, e no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB) a matéria está disciplinada na IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021.

7.1. A apresentação de consulta, se formulada em conformidade com as condições de eficácia, produz os diversos efeitos que estão especificados nos arts. 18 a 26 dessa IN.

7.2. É necessário enfatizar que somente produz esses efeitos, a consulta que atender às condições de eficácia previstas nos arts. 2º a 17 da mencionada IN. Por sua vez, o art. 27 define as situações em que a consulta é ineficaz.

7.3. De acordo com o art. 33 e o art. 39, § 2º dessa IN, a Solução de Consulta Cosit e a Solução de Divergência, a partir da data de sua publicação, têm efeito vinculante no âmbito da RFB, respaldam o sujeito passivo que as aplicar, independentemente de ser o Consulente, desde que se enquadre na hipótese por elas abrangida, sem prejuízo de que a autoridade fiscal, em procedimento de fiscalização, verifique seu efetivo enquadramento.

I – Exame das condições de admissibilidade da consulta.

8. Os já referidos arts. 2º a 17, e arts. 33 e 39, § 2º da IN RFB nº 2.058, de 2021, estabelecem quem possui legitimidade para apresentar consulta, outros requisitos para sua apresentação e situações em que ela é ineficaz. Verifico que as condições estão presentes. Passo, portanto, à solução da consulta.

II - Exame dos questionamentos.

9. Os questionamentos versam, em síntese, sobre a aplicação da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), tendo em vista o julgamento pelo STF do RE 759.244 e da ADI nº 4.735, e a consequente inconstitucionalidade do art. 170, §§ 1º e 2º, da IN RFB nº 971, de 2009.

II.1 – Da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

10. No julgamento do RE 759.244 (Relator: Min. EDSON FACHIN), concluído em 12/02/2020 e publicado em 25/03/2020, o Pleno do STF fixou a tese de repercussão geral de que “A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.”. O julgado foi assim ementado:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES. Art.22-A, Lei n.8.212/1991. 1. O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, ‘mas sim o bem quando exportado’, portanto, irrelevante se promovida exportação direta ou indireta. 2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por trading companies, portanto, imune ao previsto no art.22-A, da Lei n.8.212/1991. 3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rel. Min.Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts.245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante à linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição. 4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: “A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação

caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.” 5. Recurso extraordinário a que se dá provimento.

(RE 759244, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 12/02/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-071 DIVULG 24-03-2020 PUBLIC 25-03-2020) (grifou-se).

11. Em sentido semelhante e em mesma data foi julgada a ADI nº 4.735, cuja ementa transcreve-se a seguir:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO. ART. 170, §§ 1º e 2º, DA INSTRUÇÃO NORMATIVA DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL (RFB) 971, DE 13 DE DEZEMBRO DE 2009, QUE AFASTA A IMUNIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTA NO ARTIGO 149, § 2º, I, DA CF, ÀS RECEITAS DECORRENTES DA COMERCIALIZAÇÃO ENTRE O PRODUTOR E EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. PROCEDÊNCIA. 1. A discussão envolvendo a alegada equiparação no tratamento fiscal entre o exportador direto e o indireto, supostamente realizada pelo Decreto-Lei 1.248/1972, não traduz questão de estatura constitucional, porque depende do exame de legislação infraconstitucional anterior à norma questionada na ação, caracterizando ofensa meramente reflexa (ADI 1.419, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 24/4/1996, DJ de 7/12/2006). 2. O art. 149, § 2º, I, da CF, restringe a competência tributária da União para instituir contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação, sem nenhuma restrição quanto à sua incidência apenas nas exportações diretas, em que o produtor ou o fabricante nacional vende o seu produto, sem intermediação, para o comprador situado no exterior. 3. A imunidade visa a desonerar transações comerciais de venda de mercadorias para o exterior, de modo a tornar mais competitivos os produtos nacionais, contribuindo para geração de divisas, o fortalecimento da economia, a diminuição das desigualdades e o desenvolvimento nacional. 4. A imunidade também deve abarcar as exportações indiretas, em que aquisições domésticas de mercadorias são realizadas por sociedades comerciais com a finalidade específica de destiná-las à exportação, cenário em que se qualificam como operações-meio, integrando, em sua essência, a própria exportação. 5. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente.

(ADI 4735, Relator(a): ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 12/02/2020, PUBLIC 25-03-2020)

12. Em decorrência dessa ADI, no âmbito da RFB, houve alteração da IN RFB nº 971, de 2009, ainda vigente à época do julgamento, pela IN RFB nº 1.975, de 08 de setembro de 2020, que revogou

os §§ 1º e 2º do art. 170 (declarados inconstitucionais), que restringiam a aludida imunidade à comercialização “diretamente com adquirente domiciliado no exterior” e considerava “receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto” a operação pactuada “com empresa constituída e em funcionamento no País”.

II.2 – Da utilização dos créditos.

13. Em resposta aos questionamentos “1”, “4” e “6”, informa-se à consulente que o procedimento de habilitação de crédito previsto nos artigos 100 e seguintes da IN RFB nº 2.055, de 6 de dezembro 2021 (“Da Compensação de Créditos Decorrentes de Decisão Judicial Transitada em Julgado), aplica-se exclusivamente aos créditos reconhecidos judicialmente em ação própria, conforme observa-se no art. 103, I, a seguir destacado:

Art. 103. O pedido de habilitação do crédito será deferido por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, mediante a confirmação de que:

I - o sujeito passivo figura no polo ativo da ação;

II - a ação refere-se a tributo administrado pela RFB;

III - a decisão judicial transitou em julgado;

IV - o pedido foi formalizado no prazo de 5 (cinco) anos, contado da data do trânsito em julgado da decisão ou da homologação da desistência da execução do título judicial; e

V - caso o crédito esteja amparado em título judicial passível de execução, houve a homologação pelo Poder Judiciário da desistência da execução do título judicial e a assunção de todas as custas e honorários advocatícios referentes ao processo de execução, ou a apresentação de declaração pessoal de inexecução do título judicial na Justiça Federal e de certidão judicial que a ateste.

Art. 104. O deferimento do pedido de habilitação do crédito não implica reconhecimento do direito creditório nem homologação da compensação.

Art. 105. O pedido de habilitação do crédito será indeferido caso:

I - as pendências a que se refere o § 2º do art. 102 não forem regularizadas no prazo nele previsto; ou

II - os requisitos constantes do art. 103 não sejam atendidos (grifou-se).

14. No presente caso, a consulente pretende utilizar-se de créditos obtidos a partir de um julgamento proferido pelo STF em sede de ADI e, portanto, dotado de efeito vinculante e *erga omnes*,

de observância obrigatória pelo Fisco Federal, e não a partir de uma ação judicial própria, conforme observado no art. 28, parágrafo único, da Lei nº 9.868, de 10 de novembro de 1999:

Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal (grifou-se).

15. Portanto, não se trata de hipótese que demande habilitação de créditos reconhecidos em ação judicial própria. Caso o contribuinte verifique, de forma cristalina, estar respaldado pelo julgamento da ADI nº 4735, poderá, por meio de Declaração de Compensação ou de Pedido de Restituição, pleitear eventual direito creditório, nos termos dos arts. 3º, I, 8º, I, § 1º e 64, § 1º, da IN RFB nº 2.055, de 2021, reservando-se sempre à Administração Tributária o direito de, caso necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos.

Art. 3º A RFB poderá restituir as quantias recolhidas a título de tributo sob sua administração e outras receitas da União arrecadadas mediante Darf ou GPS, nas seguintes hipóteses:

I - cobrança ou pagamento espontâneo, indevido ou em valor maior que o devido;

II - erro na identificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; ou

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Parágrafo único. Poderão ser restituídas, também, as quantias recolhidas a título de multa e de juros moratórios previstos nas leis instituidoras de obrigações tributárias principais ou acessórias relativas aos tributos administrados pela RFB.

(...)

Art. 8º A restituição poderá ser efetuada mediante:

I - requerimento do sujeito passivo ou da pessoa autorizada a requerer a quantia; ou

II - processamento eletrônico da Declaração de Ajuste Anual do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (DIRPF).

§ 1º O requerimento a que se refere o inciso I do caput será formalizado por meio do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP) ou por meio do formulário Pedido de Restituição ou de Ressarcimento, constante do Anexo I, caso não seja possível utilizar o programa PER/DCOMP.

(...)

Art. 64. O sujeito passivo que apurar crédito, inclusive o crédito decorrente de decisão judicial transitada em julgado, relativo a tributo administrado pela RFB, passível de restituição ou de ressarcimento, poderá utilizá-lo na compensação de débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos administrados pela RFB, ressalvada a compensação de que trata a Seção VII deste Capítulo.

§ 1º A compensação de que trata o caput será efetuada, pelo sujeito passivo, mediante declaração de compensação, por meio do programa PER/DCOMP ou, na impossibilidade de utilização desse, do formulário Declaração de Compensação, constante do Anexo IV.

16. Quanto ao prazo para compensação ou restituição das contribuições recolhidas em caso de exportação via empresa comercial exportadora, deve-se registrar que se aplica o disposto nos arts. 165, I e 168, I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN), e no art. 3º da Lei Complementar nº 118, de 2005, a seguir colacionados.

CTN:

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

[...]

Art. 168. O direito de pleitear a restituição extingue-se com o decurso do prazo de 5 (cinco) anos, contados:

I - nas hipótese dos incisos I e II do artigo 165, da data da extinção do crédito tributário; (Vide art 3º da LCp nº 118, de 2005)

[...]

Lei Complementar nº 118, de 2005:

Art. 3º Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.

17. Portanto, o direito à restituição de importâncias recolhidas indevidamente extingue-se em cinco anos, a contar da data do pagamento, e não da declaração de inconstitucionalidade do dispositivo normativo. Ainda que o tributo não seja devido, o exercício do direito à restituição ou à compensação só pode ser efetivado no prazo previsto no CTN.

18. Ressalte-se que, diferentemente do alegado na petição de consulta, a aplicação de tais dispositivos legais não é contrária à decisão proferida no bojo da ADI. A despeito de o acórdão não ter efeitos exclusivamente prospectivos (*eficácia ex tunc*), o que impediria a restituição de valores referentes a tributo recolhido até o trânsito em julgado da decisão, seus efeitos de ordem restitutiva têm retroatividade limitada. Ademais, a ADI sequer tratou de restituição e compensação; restringiu-se a declarar inconstitucionais os dispositivos da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, restando, portanto, à legislação tributária aplicável - com a primazia da lei - a regulação dos efeitos de tal declaração.

II.3 – Do compromisso de exportação dos produtos pela empresa comercial exportadora.

19. Embora os questionamentos “2”, “3” e “5” restem prejudicados por se referirem, em específico, à habilitação do crédito, infere-se que a consulente deseja esclarecimentos quanto à apuração e à responsabilidade pelo pagamento das contribuições sociais previdenciárias quando os produtos vendidos a empresas comerciais exportadoras são parcialmente vendidos no mercado interno.

20. As vendas para empresas comerciais exportadoras com a finalidade de exportação, em conformidade com o Convênio Sistema Nacional Integrado de Informações Econômico-Fiscais - SINIEF s/n, de 15 de dezembro de 1970, alterado por ajustes posteriores, geram notas fiscais de saídas (vendas) com CFOP específico, como nos códigos 5501 e 5502, cujas descrições encontram-se abaixo colacionadas. Tais códigos também se encontram reproduzidos nos anexos do Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, Decreto 7.212, de 15 de junho de 2010:

5.501 Remessa de produção do estabelecimento, com fim específico de exportação.

5.502 Remessa de mercadoria adquirida ou recebida de terceiros, com fim específico de exportação (grifou-se).

21. Por óbvio, a efetivação da exportação indicada na nota fiscal é condição essencial para a aplicação da imunidade disposta no art. 149, § 2º, I, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88), sobre as receitas decorrentes de exportação:

CF/88.

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;

(...) (grifou-se).

22. Conforme disposto nos arts. 149 e 150 da IN RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, transcritos mais abaixo, as vendas para as empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação devem ser exportadas, necessariamente, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, no caso de produtos adquiridos de outra pessoa jurídica, ou de 1 (um) ano, contado da data do depósito em entreposto, no caso de produtos adquiridos de pessoa física. Assim também dispõe o Parecer Cosit nº 6, de 2021, a seguir evidenciado, que propõe extensão do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 674 da Repercussão Geral (RE 759.244) à contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) nas exportações realizadas por intermédio de empresa comercial exportadora:

Parecer Cosit nº 6, de 2021.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

PARECER SEI Nº 15.729/2020/ME. ANUÊNCIA DA RFB. Anuência da RFB aos termos do Parecer Cosit nº 6, de 28 de maio de 2021, que propõe extensão do entendimento firmado pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 674 da Repercussão Geral (RE 759.244) à contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) nas exportações realizadas por intermédio de empresa comercial exportadora.

A receita decorrente de exportação por intermédio de empresa comercial exportadora é imune à incidência de CPRB apenas se efetivada a exportação em até 180 (cento e oitenta) dias contados da data da emissão da nota fiscal de venda pela empresa produtora.

Caso não ocorra a exportação no prazo estipulado, a empresa comercial exportadora é responsável tributário pelo pagamento da CPRB devida.

Dispositivos Legais: art. 149, § 2º, I da CF/88; RE 759.244; art. 7º da Lei nº 10.637/2002; art. 9º da Lei nº 10.833/2003; art. 2º, § 7º da Lei nº 12.546/2011.

IN RFB nº 2.110, de 2022.

Art. 148. As contribuições sociais previdenciárias de que trata este Capítulo não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação. (Constituição Federal, art. 149, § 2º, inciso I; e STF, ADI nº 4.735/DF, de 2020)

Parágrafo único. O disposto no caput não se aplica à contribuição devida ao Senar, por se tratar de contribuição de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Art. 149. A empresa comercial exportadora que houver adquirido produtos de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, deverá efetuar a exportação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal pela vendedora. (Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, art. 7º; e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, art. 9º)

Parágrafo único. No caso de a empresa comercial exportadora não comprovar o embarque dos produtos para o exterior no prazo previsto no caput, ou vendê-los no mercado interno antes de encerrado o referido prazo, ficará sujeita ao pagamento das contribuições sociais previdenciárias de que trata este Capítulo, que deixaram de ser pagas pela empresa vendedora, acrescidas de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma prevista nesta Instrução Normativa. (Lei nº 10.637, de 2002, art. 7º; e Lei nº 10.833, de 2003, art. 9º)

Art. 150. A empresa comercial exportadora que houver adquirido produtos de pessoa física, com o fim específico de exportação para o exterior, deverá efetuar a exportação no prazo de 1 (um) ano, contado da data do depósito em entreposto. (Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, art. 5º)

Parágrafo único. No caso de a empresa comercial exportadora não comprovar o embarque dos produtos para o exterior no prazo previsto no caput, ou vendê-los no mercado interno antes de encerrado o referido prazo, ficará sujeita ao pagamento das contribuições sociais previdenciárias de que trata este Capítulo, que deixaram de ser pagas pela pessoa física vendedora, acrescidas de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma prevista nesta Instrução Normativa. (Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 5º) (grifou-se).

23. Logo, na hipótese de descumprimento do prazo para exportar ou de venda dos produtos no mercado interno antes do prazo, será da empresa comercial exportadora a responsabilidade tributária pelo pagamento das contribuições sociais previdenciárias que deixarem de ser pagas pelo vendedor, acrescidas de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da IN RFB nº 2.110, de 2022.

24. É decorrência lógica da decisão do STF e do disposto na Instrução Normativa que a compensação ou a restituição deve ser restrita ao tributo recolhido referente aos produtos efetivamente exportados, eis que somente essa parte pode ser caracterizada como recolhimento indevido hábil a sustentar a repetição do indébito.

25. Cabe, por oportuno, destacar comentários acerca da questão “5”, a seguir reproduzida:

Proporcionalidade de produtos processados: Há produtos agrícolas em que houve a incidência de Funrural, mas cujos produtos sofrem alterações de características e mudança de NCM. Este é o caso de, por exemplo, venda de laranja com posterior exportação de suco de laranja; venda de cana-de-açúcar com posterior exportação de açúcar ou álcool, venda de gado com posterior exportação de carne processada, dentre outros. Indaga-se, portanto: neste caso, para fins de habilitação do crédito fiscal de Funrural, haveria a necessidade de conversão do produto final em termos de produto exportado ou apenas a proporcionalidade da exportação do produto final seria capaz de definir a proporcionalidade do Funrural a ser devolvido haja vista que o produto final é constituído exclusivamente do produto comprado?

26. Embora a petição de consulta seja carente de elementos que possam dar a clareza necessária à circunstância fática, resolve-se analisar a questão a partir das seguintes conjecturas, que implicam racionalização equivalente: (i) há venda de produção agrícola a agroindústria que realiza operação de industrialização e posteriormente vende parte de sua produção com fim específico de exportação à comercial exportadora, caso em que é clara a existência de operação de venda interna a empresa cujo objeto social não é a “exportação indireta”, logo, descabida a pretensão de alcance da imunidade; ou (ii) há a venda de produto agrícola com fim específico de exportação a comercial exportadora que realiza operação de industrialização, obtendo produto diverso (suco de laranja e açúcar ou álcool) que é, então, exportado.

27. Para a segunda situação, é evidente a questão de fundo preliminar à “proporcionalização” questionada pelo consulente, qual seja, a pertinência de aplicação da imunidade. Isso porque pretende-se que a imunidade não aproveite apenas à receita de exportação da empresa

comercial exportadora, mas também à receita obtida pelo produtor rural, contribuinte sujeito à tributação sobre a receita.

28. Existem duas categorias de empresas comerciais exportadoras: (i) as que possuem o Certificado de Registro Especial, denominadas *trading companies*, regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com *status* de lei ordinária; e (ii) as comerciais exportadoras que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com o Código Civil Brasileiro. Não há, contudo, diferença entre elas em termos de incentivos fiscais perante a legislação.

29. Vê-se que o núcleo do esforço hermenêutico da tese prevalente na ADI nº 4.735 centra a equiparação entre dois tipos de operação comercial que têm contornos bem definidos, para fins exclusivos de tratamento tributário: a exportação direta (venda direta entre produtor nacional e comprador estrangeiro) e exportação indireta (venda interna com fim específico de exportação a comercial exportadora que negocia e exporta a produção). Ou seja, as razões de decidir da ADI nº 4.735 são restritas à atuação das empresas comerciais exportadoras (ECEs) para o fim específico de exportação, que apenas intermedeiam a exportação da produção rural; não alcançam as que promovem industrialização ou beneficiamento dos produtos *in natura*. É o que consta do art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972. Veja-se:

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.

30. A IN RFB nº 2.110, de 2022, esclarece que caracterizam produção rural os produtos de origem animal ou vegetal em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou de industrialização rudimentar, contudo conceitua beneficiamento e industrialização rudimentar como atividades realizadas pelo próprio produtor rural. Veja-se:

Art. 146. Considera-se:

[...]

II - **produção rural, os produtos de origem animal ou vegetal, em estado natural ou submetidos a processos de beneficiamento ou de industrialização rudimentar**, bem como os subprodutos e os resíduos obtidos por esses processos; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 25, §§ 3º e 11; Lei nº 8.870, de 1994, art. 25, § 3º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 9º, § 25, e art. 200, § 5º)

III - **beneficiamento** ou industrialização artesanal, a primeira modificação ou o preparo dos produtos de origem animal ou vegetal, **realizado diretamente pelo próprio produtor rural pessoa física e desde que não esteja sujeito à incidência do IPI**, por processos simples ou sofisticados, para posterior venda ou industrialização, **sem lhes retirar a característica original**, assim compreendidos, entre outros, os processos de lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, debulhação, secagem, socagem e lenhamento; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 25, §§ 3º e 11; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 9º, § 25, e art. 200, § 5º)

IV - **industrialização rudimentar**, o processo de transformação do produto rural, **realizado pelo produtor rural pessoa física ou pessoa jurídica, alterando-lhe as características originais**, tais como lavagem, limpeza, descaroçamento, pilagem, descascamento, lenhamento, pasteurização, resfriamento, secagem, fermentação, embalagem, cristalização, fundição, carvoejamento, cozimento, destilação, moagem e torrefação, entre outros similares; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 25, §§ 3º e 11; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 9º, § 25, e art. 200, § 5º)

31. Portanto, no caso de a ECE, e não o produtor rural, proceder à transformação do produto *in natura* em produto diverso, não se caracterizaria mero beneficiamento ou industrialização rudimentar aptos a manter a qualificação do produto como produção rural. Assim, não é aplicável o tratamento tributário de venda do produto rural com fim específico de exportação, pois ocorre, na prática, venda no mercado interno de matéria-prima para industrialização por outra pessoa jurídica. Apenas ao final do processo de industrialização, o produto, que já não se qualifica como produção rural, será exportado. Esse formato descaracteriza a exportação indireta da produção rural propriamente dita.

32. Quanto ao questionamento “7”, embora a consultante não detalhe de forma satisfatória os dispositivos questionados, a qualificação fiscal da “empresa agrícola” em questão e a forma de apuração das contribuições previdenciárias da empresa, há de se registrar que, conforme normatizado pela IN RFB nº 2.110, de 2022, a imunidade nas exportações indiretas se aplica não só ao produtor rural pessoa física, mas também ao produtor rural pessoa jurídica. Além disso, informa-se que a imunidade

das contribuições sociais previdenciárias sobre receitas de exportação somente se aplica, obviamente, nos casos em que o contribuinte deve ou opta por contribuir sobre a receita da comercialização da produção rural. As empresas que recolhem as contribuições previdenciárias sobre a remuneração dos segurados contratados e não sobre a receita, por conseguinte, não fazem jus à referida imunidade, uma vez que a exportação não tem o efeito de afastar a obrigação tributária.

CONCLUSÃO

33. Diante de todo o exposto, responde-se à consulente que:

33.1. a declaração de inconstitucionalidade proferida pelo STF tem eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal;

33.2. no caso, não se trata de hipótese que demande habilitação de créditos reconhecidos em ação judicial própria. Entretanto, caso o contribuinte esteja abarcado de forma integral na situação descrita na ADI, o crédito devido poderá ser pleiteado por meio de Declaração de Compensação ou de Pedido de Restituição, na forma da IN RFB nº 2.055, de 2021, reservando-se sempre à Administração Tributária o direito de, se necessário, averiguar no caso concreto a realidade dos fatos e respeitado o prazo de cinco anos contados da data do recolhimento indevido;

33.3. a empresa comercial exportadora que houver adquirido produtos de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, deverá efetuar a venda no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da data da emissão da nota fiscal pela vendedora. Caso não comprove o embarque dos produtos para o exterior no prazo previsto, ou venda-os no mercado interno antes de encerrado o referido prazo, ficará sujeita ao pagamento das contribuições sociais previdenciárias que deixaram de ser pagas pela empresa vendedora, acrescidas de juros de mora e multa, de mora ou de ofício; e

33.4. a empresa comercial exportadora que houver adquirido produtos de pessoa física, com o fim específico de exportação para o exterior, deverá efetuar a venda no prazo de 1 (um) ano, contado da data do depósito em entreposto. Caso não comprove o embarque dos produtos para o exterior no prazo previsto no caput, ou venda-os no mercado interno antes de encerrado o referido prazo, ficará

sujeita ao pagamento das contribuições sociais previdenciárias que deixaram de ser pagas pela pessoa física vendedora, acrescidas de juros de mora e multa, de mora ou de ofício.

Assinado digitalmente

JOSÉ CARLOS DE SOUZA COSTA NEVES NETO
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Divisão de Tributação/SRRF01

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Copen.

Assinado digitalmente

HENRIQUE PINHEIRO TORRES
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Chefe da Divisão de Tributação/SRRF01

De acordo. À consideração do Coordenador-Geral de Tributação.

Assinado digitalmente

ANDRÉ ROCHA NARDELLI
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a presente Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se, nos termos do artigo 43 da IN RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência à consulente.

Assinado digitalmente

RODRIGO AUGUSTO VERLY DE OLIVEIRA
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil
Coordenador-Geral de Tributação