



Receita Federal

Coordenação-Geral de Tributação

PROCESSO

SOLUÇÃO DE
CONSULTA

174 – COSIT

DATA

21 de junho de 2024

INTERESSADO

CNPJ/CPF

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

AGROINDÚSTRIA. AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS PARA REVENDA AO EXTERIOR. IMUNIDADE. REVENDA PARA O MERCADO INTERNO. INCIDÊNCIA SOBRE A RECEITA BRUTA DA COMERCIALIZAÇÃO.

Não incide a contribuição prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, devida pela agroindústria, no caso das receitas oriundas da aquisição de chapas de MDF no mercado interno com a finalidade específica de exportação, por conta da imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal.

As receitas oriundas da aquisição e revenda de painéis e chapas de MDF no mercado interno devem ser tributadas com base na receita bruta da sua comercialização.

A comercialização de insumos produzidos pela agroindústria, tais como mudas, sementes e adubos, está sujeita à contribuição prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, ainda que sejam utilizados em produtos fabricados pelo adquirente a serem exportados.

A compra de painéis em MDF para a manutenção, conserto e adequação, não afasta a aplicação da contribuição substitutiva, aplicando-se os efeitos de não incidência no caso de exportação.

A receita oriunda da implementação de embalagens e produtos de conservação, tais como verniz e antifúngico, sobre MDF de produção própria ou adquirido de terceiros, submete-se à contribuição substitutiva, com aplicação dos efeitos tributários de não incidência no caso de exportação.

Dispositivos Legais: Constituição Federal de 1988, art. 149, § 2º, inciso I; Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, art. 22-A; Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, art. 148, art. 152 e art. 156, § 1º, inciso I.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

CONSULTA SOBRE A INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA. REQUISITOS. INEFICÁCIA.

Não produz efeitos a consulta formulada em desacordo com os procedimentos e requisitos da legislação de regência e sem a descrição precisa e completa do fato a que se referir ou sem os elementos necessários à sua solução, exceto se a inexatidão ou omissão for considerada escusável pela autoridade competente; ou se referente a fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação.

Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, art. 13, *caput*, inciso I, e art. 27, *caput*, incisos I, VII e XI.

RELATÓRIO

A consulente, pessoa jurídica atuante no ramo de fabricação de móveis com predominância de madeira, bem como de madeira laminada e de chapas de madeira laminada compensada, prensada e aglomerada (MDF), afirma ser agroindústria nos termos do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, por conta da inclusão de seu setor rural de cultivo e colheita de matéria-prima biológica destinada à industrialização própria.

2. Alega incerteza em relação à tributação incidente sobre suas atividades, frente à regra de não incidência prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal de 1988, isto é, de que não incidem contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação.

2.1. Declara que vem promovendo investimentos e intensificando sua produção destinada à exportação, mas também a comercialização interna de seus insumos florestais, gerando diversas receitas e incertezas quanto a sua correta classificação e consequente tributação.

2.2. Cita como atividades a compra e venda de MDF no mercado interno também com destinação à exportação; venda de insumos florestais produzidos por ela mesma e destinados à produção de mercadorias a serem exportadas; aquisição de painéis danificados para conserto e revenda (interna e externa).

3. Após apontar como fundamentação legal o art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal; o art. 22-A da Lei nº 8.112, de 1991; e o art. 170 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022, apresentou os seguintes questionamentos:

1) Considerável parcela da receita bruta da Consulente vincula-se à comercialização de sua produção própria destinada ao exterior. Tais receitas estão incluídas no rol de incidência do FUNRURAL contida no *caput* do art. 22-A da Lei nº 8.112/91 e, por consequência, devem sofrer tributação? Ou encontram-se abarcadas pela imunidade prevista no inc. I do §2º do art. 149 da CF?

2) Na hipótese de aquisição no mercado interno de chapas prontas de MDF com a finalidade de destiná-la à exportação, sem produzi-la/fabricá-la internamente na

empresa, as receitas oriundas desta operação também receberão o mesmo tratamento do questionamento anterior? Podemos considerar esta operação como exportação indireta para fins de aplicação do §1º do art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 2110 de 17 de outubro de 2022?

3) Caso a aquisição de painéis e chapas de MDF no mercado interno sejam destinadas à revenda no mercado interno, suas respectivas receitas estarão sujeitas à incidência do FUNRURAL? Em razão de, teoricamente, não estarem incluídas no conceito de 'produção própria' contidas no caput do art. 22-A da Lei 8.212/91.

4) A receita oriunda da comercialização interna de insumos produzidos pela Consulente (mudas, sementes, eucalipto, adubo, dentre outros) de produtos destinado exclusivamente à exportação (contrato com previsão expressa de aquisição para exportação), sujeitam-se a incidência do FUNRURAL ou estariam protegidas pela imunidade? Considerando que esta venda compõe uma das etapas do processo exportação.

5) Na hipótese de compra de painéis em MDF danificados para a manutenção (conserto) e adequação antes de serem submetidos à comercialização no mercado exterior, mas sem modificação substancial em sua essência, suas respectivas receitas estariam inclusas no conceito de produção própria para fins de tributação pelo FUNRURAL? Ou consideraremos apenas aquelas que transformaram insumos produzidos pela Consulente em produtos inteiros a serem comercializados?

6) A receita oriunda da implementação de embalagens e produtos de conservação (verniz, antifúngico, entre outros) aplicados sobre a produção própria de MDF ou adquirida de terceiro, quando indispensáveis ao processo de adequação para a exportação ou para a conservação durante o transporte da mercadoria, devidamente destacados em nota, submetem-se à tributação pelo FUNRURAL?

FUNDAMENTOS

4. Preliminarmente, importa observar que o instituto da consulta sobre a interpretação da legislação tributária, relativa aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), tem o objetivo de dirimir dúvidas concernentes a dispositivos da legislação tributária aplicáveis a fatos concretos e determinados, relatados pelo sujeito passivo de obrigação tributária, principal ou acessória.

4.1. A consulta não se presta a verificar a exatidão dos fatos apresentados pelo interessado, uma vez que se limita a apresentar a interpretação da legislação tributária conferida a tais fatos, partindo da premissa de que há conformidade entre o que foi narrado e a realidade factual. Nesse sentido, não convalida nem invalida quaisquer informações, interpretações, ações ou classificações fiscais procedidas pela consulente, não confirma seu enquadramento como agroindústria, e não gera qualquer efeito caso se constate, a qualquer tempo, que não foram descritos adequadamente os fatos aos quais, em tese, aplica-se a Solução de Consulta.

5. As dúvidas da consulente dizem respeito à aplicação da imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso II, da Constituição Federal e da tributação prevista no art. 22-A da Lei nº 8.112, de 1991, e no art. 170 da Instrução Normativa (IN) RFB nº 2.110, de 2022, em relação às atividades por ela realizadas e relacionadas à exportação e à comercialização no mercado interno, a saber: i) compra e venda de MDF com a finalidade de exportação; ii) comercialização no mercado interno de mudas, sementes, adubo, entre outros, tidos como insumos de produtos destinados exclusivamente à exportação; iii) compra de painéis em MDF danificados para manutenção e conserto antes de serem submetidos à comercialização ao mercado exterior; iv) implementação de embalagens e produtos de conservação (verniz, antifúngico, entre outros) aplicados sobre a produção própria de MDF ou adquirida de terceiros.

6. Preliminarmente, é necessário esclarecer uma impropriedade quanto à incidência do que denomina “FUNRURAL”. O Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural (FUNRURAL) fazia parte do Programa de Assistência ao Trabalhador Rural (PRORURAL), instituído pela Lei Complementar nº 11, de 25 de maio de 1971, com o intuito de promover benefícios de seguridade social aos trabalhadores rurais. Os recursos do referido fundo eram constituídos pela contribuição dos produtores sobre o valor da comercialização da produção rural.

6.1. Contudo, com o advento da Constituição Federal de 1988, foi instituído o Regime Geral de Previdência Social (RGPS), que abarca a totalidade dos trabalhadores, inclusive os rurais. A Lei nº 8.212, de 1991, instituiu as contribuições devidas pelos produtores rurais pessoas jurídicas classificados como agroindústrias, que, ao invés de recolherem com base na folha de pagamento, recolhem sobre a receita proveniente da comercialização da produção.

7. O primeiro questionamento afirma que considerável parcela da receita bruta da consulente vincula-se à exportação, havendo dúvida se há a incidência da contribuição prevista no art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991. Todavia, não é explicado o que se entende por “vinculação à exportação”, nem é descrita em detalhe a operação econômica a que se refere, motivo pelo qual tal pergunta não pode ser considerada válida, pois não atende requisito da consulta, nos termos do inciso I do *caput* do art. 13 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021, o que acarreta a ineficácia do questionamento conforme determina os incisos I e XI do *caput* do art. 27 da mesma IN. Ainda que se tentasse atribuir semântica fechada à expressão, de modo a significar que a sobredita receita decorre de operações de exportação (direta ou indireta) de bens, por se tratar claramente de receita imune - cf. disposição literal e livre de obscuridade do art. 148, da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022 -, a questão restaria imantada de ineficácia, em face do art. 27, VII, da IN RFB nº 2.058, de 2021. Veja-se:

Art. 13. A consulta deverá, em relação à matéria consultada:

I - circunscrever-se a fato determinado, **conter descrição detalhada de seu objeto** e indicação das informações necessárias à elucidação da matéria; e

II - indicar os dispositivos da legislação tributária e aduaneira que motivaram sua apresentação e os fatos aos quais será aplicada a interpretação solicitada.

(...)

Art. 27. Não produz efeitos a consulta formulada:

I - em desacordo com os procedimentos e requisitos estabelecidos nos Capítulos II e III;

(...)

VII - sobre fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

(...)

XI - **sem a descrição precisa e completa do fato** a que se referir ou sem os elementos necessários à sua solução, exceto se a inexatidão ou omissão for considerada escusável pela autoridade competente;(grifou-se)

8. Com o fim de solucionar os demais questionamentos, é importante ressaltar que a empresa que se dedica a atividade relacionada à exploração da madeira submete-se a regras específicas que precisam ser analisadas de antemão, nos termos dos §§ 6º e 7º do art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991. Veja-se:

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

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

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

[...]

§ 6º Não se aplica o regime substitutivo de que trata este artigo à pessoa jurídica que, relativamente à atividade rural, se dedique apenas ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria mediante a utilização de processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 2003).

§ 7º Aplica-se o disposto no § 6º ainda que a pessoa jurídica comercialize resíduos vegetais ou sobras ou partes da produção, desde que a receita bruta decorrente dessa comercialização represente menos de um por cento de sua receita bruta proveniente da comercialização da produção.

8.1. A Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022, apresenta o detalhamento normativo dessa situação nos seguintes termos:

Art. 153. As contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção rural, industrializada ou não, de que trata este Capítulo substituem as contribuições sociais previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos segurados empregados e trabalhadores avulsos, previstas nos incisos I e II do caput do art. 43, sendo devidas por: (Lei nº 8.212, de 1991, arts. 22-A e 25; Lei nº 8.870, art. 25; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 200, art. 201, caput, inciso IV, e art. 201-A)

[...]

§ 6º Em relação à empresa que se dedica ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria, serão observados os seguintes procedimentos: (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22-A, §§ 6º e 7º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201-A, § 4º, inciso II, e § 5º)

I - caberá a substituição prevista no caput, quando:

a) a atividade rural da empresa for exclusivamente de florestamento e reflorestamento e seja utilizado processo industrial que não modifique a natureza química da madeira nem a transforme em pasta celulósica; ou

b) a atividade rural da empresa for de florestamento e reflorestamento e seja utilizado processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica, desde que concomitantemente com essa situação, a empresa:

1. comercialize resíduos vegetais, sobras ou partes da produção cuja receita bruta decorrente da comercialização desses produtos represente mais de 1% (um por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção; ou

2. explore outra atividade rural;

II - não caberá a substituição prevista no caput quando:

a) relativamente à atividade rural, a empresa se dedica apenas ao florestamento e reflorestamento como fonte de matéria-prima para industrialização própria e utiliza processo industrial que modifique a natureza química da madeira ou a transforme em pasta celulósica; e

b) na hipótese de efetuar venda de resíduos vegetais, sobras ou partes da produção rural, a receita bruta dela decorrente represente menos de 1% (um por cento) da receita bruta proveniente da comercialização da sua produção.

§ 7º Para fins do disposto no § 6º, entende-se que ocorre a modificação da natureza química da madeira quando, por processo químico, uma ou mais substâncias que a compõem se transformam em nova substância, tais como pasta celulósica, papel, álcool de madeira, ácidos, óleos que são utilizados como insumos energéticos em

combustíveis industriais, produtos empregados na indústria farmacêutica, de cosméticos e alimentícia, e os produtos que resultam dos processos de carbonização, gaseificação ou hidrólise.

8.2. Embora a consulta não ofereça elementos suficientes para a definição sobre se o caso se amolda efetivamente às hipóteses de substituição, para fins de solução de consulta, será adotada como premissa a subsunção da empresa à contribuição sobre a receita da comercialização e não sobre a folha de pagamentos. Isso porque a consulente afirma ser esse seu regime contributivo, sem prejuízo de não se operarem os efeitos da solução de consulta caso se verifique, na prática, que os fatos relatados não correspondem à realidade, conforme já ressaltado no item 4.1.

9. Os questionamentos 2 e 3 indagam sobre a compra no mercado interno de chapas prontas de MDF com a finalidade de destiná-las à exportação e ao mercado interno, respectivamente, havendo dúvida quanto à incidência do art. 22-A da Lei nº 8.212, de 1991, e se tal operação pode ser considerada como exportação indireta para fins de aplicação do § 1º do art. 170 da Instrução Normativa RFB nº 2.110, de 2022.

9.1. Em primeiro lugar, a atividade de compra de chapas prontas de MDF, isto é, sem produção própria pela consulente, para fins de comercialização ao mercado externo, não se caracteriza como atividade típica da agroindústria, conforme descrito pelo art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991.

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

9.1.1. O dispositivo em tela é claro ao definir a agroindústria como o produtor rural pessoa jurídica que desenvolve atividades de produção rural e de industrialização da produção rural própria ou ainda da produção própria juntamente com a produção adquirida de terceiros. No caso descrito, trata-se de atividade comercial. Partindo do pressuposto de que a consulente é agroindústria, aplica-se o regramento contido no art. 152, parágrafo único, da IN RFB nº 2.110, de 2022.

Art. 152. A base de cálculo das contribuições sociais previdenciárias devidas pela agroindústria é o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, exceto para as agroindústrias de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e avicultura e para as sociedades cooperativas. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22-A, caput e § 4º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201-A, caput e § 4º)

Parágrafo único. Ocorre a tributação tratada no caput **ainda que a agroindústria explore, também, outra atividade econômica autônoma**, no mesmo ou em estabelecimento distinto, **hipótese em que a contribuição social previdenciária incidirá sobre o valor da receita bruta decorrente da comercialização em todas as atividades, ressaltado o disposto no inciso I do § 1º do art. 156** e observado o

disposto nos arts. 148 a 151. (Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201-B)

(...)

Art. 156. Nos casos em que não for aplicada a substituição prevista no art. 153, aplica-se ao produtor rural pessoa física ou jurídica e à agroindústria as contribuições devidas à Previdência Social e as devidas a terceiros incidentes sobre o total da remuneração paga, devida ou creditada aos segurados empregados e trabalhadores avulsos, discriminadas no Anexo V, e as incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos contribuintes individuais, mediante aplicação das mesmas alíquotas e regras aplicáveis às empresas em geral. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, arts. 201 e 202)

§ 1º **As contribuições sociais previdenciárias** devidas pelos segurados, previstas nos incisos II a IV do caput do art. 49, e as **devidas** pelo produtor rural ou **pela agroindústria, previstas no art. 43**, deverão ser recolhidas:

I - pelo produtor rural pessoa jurídica e **pela agroindústria em relação às operações relativas à prestação de serviços a terceiros**; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 22-A, § 2º; Lei nº 8.870, de 1994, art. 25, § 5º; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 201, § 21, e art. 201-A, § 2º)

(grifou-se)

9.1.2 Extrai-se dos dispositivos transcritos acima que, ainda que a agroindústria exerça outras atividades econômicas, mesmo que autônomas, as contribuições previdenciárias ainda incidirão sobre o valor da receita bruta da comercialização em todas as atividades. A exceção ocorre somente em relação à prestação de serviços a terceiros, caso em que as contribuições deverão incidir na forma prevista no art. 43 da IN RFB nº 2.110, de 2022, isto é, sobre as remunerações pagas.

9.1.3. Assim, na hipótese de aquisição no mercado interno de chapas prontas de MDF com a finalidade específica de exportação, a agroindústria não deve recolher as contribuições previdenciárias por conta da imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal. Caso a aquisição seja destinada à revenda no mercado interno, as receitas estarão sujeitas às contribuições previstas no art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991.

9.2. Em segundo lugar, deve ser destacado que houve um equívoco da consulente ao citar o art. 170 da IN RFB nº 2.110, de 2022, que trata da elaboração da folha de pagamento pelas microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional. Na verdade, a tributação das exportações de produtos era disciplinada pelo art. 170, mas da revogada IN RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009:

Seção II

Da Exportação de Produtos

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. (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1975, de 08 de setembro de 2020)

§ 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. (Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1975, de 08 de setembro de 2020)

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

9.2.1. Conforme transcrito acima, os §§ 1º e 2º foram revogados pela Instrução Normativa RFB nº 1.975, de 2020, não havendo a previsão deles na vigente IN RFB nº 2.110, de 2022.

Seção III

Da Exportação de Produtos

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-la 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-la 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)

9.2.2. A exportação direta ocorre quando comercializada diretamente com o adquirente estrangeiro, ao passo que a exportação indireta é aquela comercializada por meio da intermediação de terceiro, a exemplo das sociedades comerciais conhecidas como *trading companies*. Todavia, desde o julgamento da ADI nº 4.735/DF, o Supremo Tribunal Federal (STF) entendeu que a imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, protege tanto a exportação direta quanto a exportação indireta, sendo irrelevante, portanto, perquirir a classificação da operação quanto a esse quesito. Confira-se sua ementa.

EMENTA: 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.

(...)

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

10. O questionamento 4 descreve a comercialização interna de insumos produzidos pela consulente, tais como sementes e adubos, destinados à produção, pelo adquirente, de mercadorias a serem exportadas, indagando sobre a possibilidade de considerá-la como uma etapa do processo de exportação. Ocorre que a imunidade das receitas decorrentes de exportação se dá de forma objetiva em relação ao produto a ser exportado, mas não aos insumos que o compõem. A venda

desses insumos configura comercialização interna, devendo a receita decorrente, portanto, ser tributada na forma prevista pelo art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991, pelas agroindústrias.

11. Já o questionamento 5 trata da hipótese da compra de painéis em MDF danificados para a manutenção, conserto ou adequação antes de serem comercializados ao mercado externo, havendo dúvida se tal atividade corresponderia ao conceito de produção própria de que trata o art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991.

11.1. Conforme destacou-se acima, para fins da contribuição devida pela agroindústria, é necessário que o produtor rural pessoa jurídica exerça atividade econômica por meio da industrialização da produção própria, ou da produção própria juntamente com a produção adquirida de terceiros. No caso, relatou-se a compra de painéis em MDF no mercado interno para fins de manutenção, conserto e adequação. Trata-se de operação em que a agroindústria adquire o bem, realiza a manutenção, conserto e adequação e, posteriormente, o exporta. Aplica-se à operação a contribuição substitutiva incidente sobre a receita com os efeitos de não incidência no caso de exportação, eis que, como visto, a contribuição substitutiva se aplica a todas as atividades da agroindústria, exceto à prestação de serviço a terceiros.

12. Por fim, questionou-se acerca da receita oriunda da implementação de embalagens e produtos de conservação (verniz, antifúngico) sobre a produção própria de MDF ou adquirida de terceiros, quando indispensáveis ao processo de adequação para a exportação ou para a conservação durante o transporte da mercadoria. Caso a questão seja o mero destaque em nota fiscal, a menos que isso seja vendido como um serviço a terceiro, inclusive ao adquirente no exterior, não se cogita que implique qualquer efeito distinto do que já se pontuou sobre a sujeição à contribuição substitutiva sobre a receita. No caso da produção própria, mesmo que haja segmentação escritural que evidencie auferimento de receita por essa atividade isoladamente, há de se compreender que é englobada pela cadeia de processos de beneficiamento para a obtenção de produto apto à comercialização.

12.1. Na hipótese de a atividade ocorrer em MDF adquirido de terceiro, ainda que se trate de mercadoria que não foi produzida pela empresa, a titularidade do bem foi-lhe transferida previamente à aplicação de embalagem e produtos de conservação, de forma que o reflexo tributário é equivalente ao que se dá sobre a produção própria.

CONCLUSÃO

13. Do exposto, responde-se à consulente que:

a) não produz efeitos a consulta formulada em desacordo com os procedimentos e requisitos da legislação de regência; e sem a descrição precisa e completa do fato a que se referir ou sem os elementos necessários à sua solução, exceto se a inexistência ou omissão for considerada escusável pela autoridade competente; ou referente a

fato disciplinado em ato normativo publicado na Imprensa Oficial antes de sua apresentação;

b) não incide a contribuição prevista no art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991, devida pela agroindústria, no caso das receitas oriundas da aquisição de chapas de MDF no mercado interno com a finalidade específica de exportação, por conta da imunidade prevista no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal;

c) as receitas oriundas da aquisição e revenda de painéis e chapas de MDF no mercado interno devem ser tributadas na forma prevista no art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991, pela agroindústria;

d) a comercialização interna de insumos produzidos pela agroindústria, tais como mudas, sementes e adubos, está sujeita à contribuição prevista no art. 22A da Lei nº 8.212, de 1991, ainda que necessários à produção, pelo adquirente, de mercadorias a serem exportadas;

e) a compra de painéis em MDF para a manutenção, conserto e adequação, não afasta a aplicação da contribuição substitutiva, aplicando-se os efeitos de não incidência no caso de exportação;

f) a receita oriunda da implementação de embalagens e produtos de conservação, tais como verniz e antifúngico, sobre MDF de produção própria ou adquirido de terceiros, submete-se à contribuição substitutiva, com aplicação dos efeitos tributários de não incidência no caso de exportação.

Assinatura digital

EDUARDO KIMURA

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais (Copen).

Assinatura digital

ANTONIO MARCOS SERRAVALLE SANTOS

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Chefe Substituto da Divisão de Tributação/SRRF08

De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador-Geral de Tributação.

Assinatura digital

ANDRÉ ROCHA NARDELLI

Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

Coordenador de Contribuições Previdenciárias e Normas Gerais

ORDEM DE INTIMAÇÃO

Aprovo a Solução de Consulta. Divulgue-se e publique-se nos termos do art. 43 da Instrução Normativa RFB nº 2.058, de 9 de dezembro de 2021. Dê-se ciência ao consulente.

Assinatura digital

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