RBP Revista Brasileira de Previdência

Submetido em: 10/02/2020
Aprovado em: 01/06/2020
Avaliação: *Double Blind Review*
e-ISSN: **2317-0158**

DESAFIOS QUE AFETAM O AGRONEGÓCIO EXPORTADOR: INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NAS EXPORTAÇÕES INDIRETAS

FILIPE CASELLATO SCABORA
Doutorando e Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Bacharel em Ciências Contábeis pela mesma instituição e bacharel em Direito pela Universidade Estadual Paulista Júlio de Mesquita Filho

LUCAS PIMENTEL DE OLIVEIRA FILHO
Mestrando em Controladoria e Contabilidade pela Faculdade de Administração, Economia e Contabilidade de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo. Bacharel em Ciências Contábeis pela mesma instituição e bacharel em Direito pela Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo

DOI: http://dx.doi.org/10.21902/rbp.v11i1.4441

RESUMO

O presente artigo objetiva abordar os vícios de legalidade e de constitucionalidade que permeiam o tratamento tributário antagônico atribuído às operações de exportação direta e indireta, originalmente, a partir da Instrução Normativa SRP nº 03/05, posteriormente substituída pela Instrução Normativa RFB nº 971/09, dentre os quais se destaca a violação ao Código Tributário Nacional e aos princípios constitucionais da isonomia, razoabilidade, livre iniciativa e capacidade contributiva, entre outros. Ainda, busca apresentar a jurisprudência dos Tribunais brasileiros acerca da controversa interpretação atribuída pela Secretaria da Receita Federal do Brasil em relação às contribuições previdenciárias exigidas sobre receitas de exportação indireta.

Palavras-chave: Direito tributário. Contribuição previdenciária. Exportação indireta. Legalidade. Instrução Normativa RFB nº 971/09.

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 (CF/88) estabelece um rol de limitações ao poder de tributar, impondo restrições objetivas e subjetivas à competência tributária conferida ao Estado. Ao lado dos princípios constitucionais em matéria fiscal, as limitações ao poder de

tributar representam garantias caras aos contribuintes, que regulam o dever geral de contribuição ao custeio da máquina pública pela sociedade por meio da arrecadação fiscal.

Nesse contexto, dentre as imunidades prescritas na CF/88 se situam as operações de exportação, às quais o constituinte conferiu tratamento diferenciado relativamente a diversos impostos e contribuições, visando conferir regime fiscal mais benéfico em comparação às transações ocorridas no ambiente doméstico ou mesmo atinentes às importações.

Sobre a imunidade às exportações, leciona Luís Eduardo Schoueri que *"(...) se explica a partir da decisão do constituinte brasileiro – seguindo tendência universal – de o País adotar, em suas relações internacionais, o princípio do destino na tributação do consumo*."[1]

A título exemplificativo, o artigo 149, §2º, inciso I, da CF/88 exclui do campo de incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico as receitas decorrentes de exportação. Do mesmo modo, o artigo 155, § 2º, inciso X, alínea "a", também da CF/88 dispõe que o ICMS não incidirá "*sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores*".

Em razão do tratamento fiscal diferenciado outorgado pela CF/88 às operações de exportação, no âmbito da legislação federal, o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972 assegurou a equidade do tratamento fiscal conferido às operações de compra de mercadorias no mercado interno com fim específico de exportação – as chamadas "exportações indiretas" – àquele dado às operações de exportação direta, posteriormente referendada por meio do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

Nesse diapasão, diversos diplomas legislativos foram promulgados com vistas a regulamentar os benefícios fiscais preconizados na CF/88, em especial assegurando tratamento tributário isonômico às operações de exportação – direita e indireta –, a exemplo do Decreto nº 7.212, de 15 de junho de 2010 relativamente ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e das Leis nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, relativamente à Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/Pasep) e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS).

Todavia, os esforços do legislador infraconstitucional não foram suficientes para equiparar os benefícios fiscais concedidos às operações de exportação direta àqueles conferidos às operações de exportação indireta, notadamente no que tange à incidência das

[1] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 484.

contribuições previdenciárias incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção, exigida, entre outros:

(i) dos produtores rurais pessoas físicas e jurídicas que, a partir de 1º de janeiro de 2019, não efetuarem a opção pela contribuição sobre a folha de pagamentos, autorizada pela Lei nº 13.606, de 09 de janeiro de 2018, que alterou, respectivamente, os artigos 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e artigos 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994; e,

(ii) das agroindústrias, que não foram objeto de alteração pela Lei nº 13.606/18 e cuja exigência fora mantida exclusivamente sobre a receita bruta, na forma do artigo 22-A da Lei nº 8.212/91.

Isso porque, muito embora a Emenda Constitucional (EC) nº 33, de 11 de dezembro 2001, tenha acrescentado o parágrafo 2º e inciso I ao artigo 149 da CF/88, estabelecendo que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não mais incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) busca restringir o alcance de referida imunidade constitucional às contribuições sociais devidas ao Instituto Nacional da Seguridade Social (INSS), ao financiamento do GIIL-RAT e ao SENAR (terceiros) somente para as operações de exportação direta, por meio do artigo 170 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009.

A tentativa da RFB em mitigar preceito constitucional amplo e irrestrito (imunidade tributária) assegurado às operações de exportação, por intermédio de mero ato normativo administrativo, restringe direitos e garantias fundamentais, fere disposições de lei complementar em matéria tributária (Código Tributário Nacional - CTN) e atinge as atividades econômicas dos contribuintes, na medida em que imputa o recolhimento de contribuição social sobre a receita bruta da comercialização da produção rural própria, mesmo quando destinada à exportação (ainda que de forma indireta), gerando evidente situação anti-isonômica, como melhor se verá adiante.

2.1. DO REGIME CONSTITUCIONAL DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL

As contribuições para o INSS, para o financiamento do GIIL-RAT e para o SENAR podem ser definidas, no âmbito do sistema tributário constitucional em vigor como "contribuições parafiscais", consoante classificação proposta pelo Ministro Carlos Velloso, em voto proferido no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) nº 138.284-8/CE, *verbis*:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (C.F., arts.

145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (C.F., art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (C.F. art. 145, III); c.2. parafiscais (C.F., art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (C.F., art. 195, I, II, III), c.2.1.2. outras de seguridade social (C.F., art. 195, parág. 4º), c.2.1.3. sociais gerais (o FGTS, o salário-educação, C.F., art. 212, parág. 5º., contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, C.F., art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (C.F., art. 149) e c.3.2. corporativas (C.F., art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (C.F., art. 148).

Logo, tais contribuições têm por fundamento de validade o caput do artigo 149 da CF/88, devendo sua instituição e cobrança obedecer aos preceitos constitucionais ali descritos[2]. Novamente fazendo referência às palavras do Ministro Carlos Velloso, em novo excerto do mesmo voto acima (RE nº 138.284-8/CE) verifica-se que:

O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais, b) de intervenção, c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez em a.1) contribuições de seguridade social, a.2) outras de seguridade social e a.3) contribuições sociais gerais.

Assim, as contribuições para o INSS e para o financiamento do GIIL-RAT, além de estarem contidas no gênero "sociais" do artigo 149 da CF/88, são classificadas como "de seguridade social", nos termos do artigo 195 da CF/88, pois têm a finalidade de financiar o sistema de Seguridade Social no Brasil, que compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa do Poder Público e da sociedade, destinadas a assegurar direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social (artigo 194, CF/88).

Nesse sentido, no tocante às contribuições sociais devidas à Seguridade Social pelas empresas em geral, o artigo 195 da CF/88 assim dispôs:

[2] 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.
§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.
§ 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;
II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;
III - poderão ter alíquotas:
a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.
§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.
§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

Ademais, a Contribuição para o financiamento do GIIL-RAT – antes denominada de Seguro de Acidente de Trabalho (SAT) – além de atender às disposições do artigo 195, tem fundamento nos artigos 7º, inciso XXVIII e 201, inciso I, da CF/88.

Conclui-se, portanto, que diante do sistema constitucional tributário brasileiro, as contribuições parafiscais em referência são espécies do gênero tributário "contribuições sociais", sendo as contribuições para o INSS e para o GIIL-RAT "contribuições sociais de seguridade social".

2.2. DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO

Conforme destacado, o § 2º, inciso I, do artigo 149 da CF/88, com redação dada pela EC nº 33/01, estabelece que "*as contribuições sociais (...) não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação*". Trata-se, pois, de regra de imunidade tributária, que conforme clássica lição de José Souto Maior Borges[3], configura "*hipótese de não-incidência constitucionalmente qualificada*", caracterizando-se, nos dizeres de Aliomar Baleeiro[4], como norma de direito constitucional, e não de direito tributário, *verbis*:

Imunidade e regra constitucional, são indissociáveis. Só pode haver, de imunidade, aquela que a Constituição estabelece, excluindo a possibilidade de se decretar um imposto sobre uma determinada pessoa ou sobre determinada coisa, ou sobre determinada atividade, ou sobre essas três coisas, ou duas delas reunidas.

Uma vez se tratando de norma constitucional, cabe ao legislador infraconstitucional – assim como ao Poder Judiciário – guiar-se pelo aspecto teleológico na interpretação das regras

[3] BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 218.
[4] BALEEIRO, Aliomar. Imunidade e Isenções Tributárias. Revista de Direito Tributário. n. 01, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 69.

de imunidade, consoante ensina o Ministro Moreira Alves, no julgamento do Agravo Regimental em Recurso Extraordinário (AGRRE) nº 205.355-4/DF, *verbis*:

(...) tratando-se, como se trata, de imunidade e não de isenção, não se aplica o disposto no art. 111, II, do Código Tributário Nacional, que impõe interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção. Para a exegese da imunidade, como instituto constitucional que é, podem ser utilizados todos os métodos empregados na interpretação dos textos constitucionais, e, assim, sem se deixar de lado a exegese literal ou gramatical porque a interpretação não deve ultrapassar os limites do conteúdo significativo das palavras da norma, há de se usar necessariamente da interpretação lógica, onde, na Hermenêutica constitucional, avulta o valor do elemento teleológico.

Vê-se, portanto, que a imunidade tributária assegurada pelo artigo 149, § 2º, inciso I da CF/88 tem alcance amplo e irrestrito; bem por isso, a sua aplicação em hipótese alguma poderá sofrer limitações em nível infraconstitucional, conforme jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), *verbis*:

IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. LIVRO. CONSTITUIÇÃO, ART. 19, INC. III, ALÍNEA 'D'. EM SE TRATANDO DE NORMA CONSTITUCIONAL RELATIVA ÀS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS GENÉRICAS, ADMITE-SE A INTERPRETAÇÃO AMPLA, DE MODO A TRANSPARECEREM OS PRINCÍPIOS E POSTULADOS NELA CONSAGRADOS. O LIVRO, COMO OBJETO DA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA, NÃO É APENAS O PRODUTO ACABADO, MAS O CONJUNTO DE SERVIÇOS QUE O REALIZA, DESDE A REDAÇÃO, ATÉ A REVISÃO DE OBRA, SEM RESTRIÇÃO DOS VALORES QUE O FORMAM E QUE A CONSTITUIÇÃO PROTEGE". (RE nº 102.141/RJ, Relator Min. Carlos Madeira, DJ DATA-29-11-85).

Diante disso, possível afirmar que a imunidade do artigo 149, § 2º, inciso II da CF/88 alcança o resultado decorrente e não a operação de exportação propriamente dita – tal conclusão é produto, inclusive, de uma interpretação gramatical do texto constitucional, que assegura a imunidade "sobre as receitas decorrentes de exportação".

De acordo com o novo dicionário Aurélio da Língua Portuguesa[5], "decorrente" é um adjetivo com significado "*1. (...) decursivo. 2. Que decorre, que se origina.*", de tal maneira

[5] FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa. 4. ed. Curitiba: Editora Positivo, 2008, p. 607.

que a imunidade constitucional seria aplicável àquilo que resulta ou se origina da exportação e não da mera transação comercial de remeter produtos para o estrangeiro. É a interpretação que melhor atende ao princípio de hermenêutica constitucional da máxima efetividade que ensina José Joaquim Gomes Canotilho[6], *verbis*:

Este princípio, também designado por princípio da eficiência ou princípio da interpretação efectiva, pode ser formulado da seguinte maneira: a uma norma constitucional deve ser atribuído o sentido que maior eficácia lhe dê. É um princípio operativo em relação a todas e quaisquer normas constitucionais, e embora a sua origem esteja ligada à tese da actualidade das normas programáticas (Thoma), é hoje sobretudo invocado no âmbito dos direitos fundamentais (no caso de dúvidas deve preferir-se a interpretação que reconheça maior eficácia aos direitos fundamentais)

Ainda segundo o autor, a interpretação acima constitui exigência também do princípio da força normativa da CF/88, segundo o qual, *verbis*:

na solução dos problemas jurídico-constitucionais deve dar-se prevalência aos pontos de vista que, tendo em conta os pressupostos da constituição (normativa), contribuem para uma eficácia óptima da lei fundamental. Consequentemente, deve dar-se primazia às soluções hermenêuticas que, compreendendo a historicidade das estruturas constitucionais, possibilitam a actualização normativa, garantindo, do mesmo pé, a sua eficácia e permanência[7]

No mesmo sentido, ensina Geraldo Ataliba[8], *verbis*:

As definições jurídicas devem tomar por ponto de partida o dado jurídico supremo: a lei constitucional. A partir do desenho constitucional dos tributos é que o jurista deve construir o seu conceito; deve ater-se exclusivamente aos aspectos normativos, constitucionalmente prestigiados.

Ainda, de acordo com a classificação proposta por José Afonso da Silva[9], a imunidade tributária conferida às receitas decorrentes da exportação seria norma constitucional de eficácia plena, ou seja, não necessita de norma infraconstitucional para que passe a produzir efeitos; em outras palavras, a eventual a inércia em editar norma que regulamente a não

[6] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1.224.
[7] Ibid., p. 1.189.
[8] ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 214.
[9] SILVA, José Afonso. Aplicabilidade das normas constitucionais. 2.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

tributação dessas receitas – ou mesmo a tentativa de mitigar a amplitude desse benefício – não compromete o direito do contribuinte à luz da interpretação constitucional que o tema (imunidade) exige.

Corrobora esta linha de raciocínio, entre outros, o posicionamento do STF no julgamento da Ação Cautelar (AC) nº 1.738/SP, proposta com o intuito de afastar a incidência da CSLL sobre receitas decorrentes de exportação, *verbis*:

TRIBUTO. Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL. Incidência sobre as receitas e o lucro decorrentes de exportação. Inadmissibilidade. Ofensa aparente ao disposto no art. 149, § 2º, inc. I, da CF, incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001. Pretensão de inexigibilidade. Razoabilidade jurídica, acrescida de perigo de dano de reparação dificultosa. Efeito suspensivo ao recurso extraordinário admitido na origem. Liminar cautelar concedida para esse fim. Aparenta ofender o disposto no art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição da República, incluído pela Emenda nº 33/2001, a exigência da Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSSL calculada sobre as grandezas específicas que decorram de receitas de exportação (AC nº 1.738/SP, Relator(a): Min. CEZAR PELUSO, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2007, DJE- 126, 18-10-2007, DJ 19-10-2007).

No mesmo acórdão, o eminente Relator, Ministro Cezar Peluso, aduziu, *verbis*:

É que o lucro, como entidade e vantagem provinda das receitas de exportação, não pode ser atingido, de maneira transversa, por nenhuma contribuição social, vedada, que está, a incidência desta sobre aquelas. Se não pode tributar o mais (a receita), a fortiori não se poderia gravar o menos (o lucro). (...) Não precisa, pois, grande esforço por ver, logo, que o preceito da imunidade tende a excluir toda receita decorrente de exportação à incidência de quaisquer contribuições sociais e da CIDE. (...) Entendimento que se prefigura acertado é, pois, o de que a norma não se predestina a imunizar as receitas de exportação apenas das contribuições incidentes sobre a receita, mas, sim, de contribuições sociais em geral e da CIDE, como, com todas as letras, consta do § 2º, inc. I. (...) Do exposto, defiro a liminar, para suspender, até a decisão definitiva do recurso extraordinário a que se refere esta ação, a eficácia do acórdão impugnado, determinando que se abstenha a autoridade fazendária de exigir CSLL sobre todas as grandezas específicas que decorram de receitas de exportação.

Como se verifica do excerto colhido, o STF, intérprete absoluto da CF/88, assegurou a aplicação ampla e irrestrita da imunidade tributária, afastando qualquer tentativa de mitigar ou

restringir o alcance do benefício insculpido no texto constitucional, mais ainda em se tratando, como é o caso, de limitação imposta por meio de Instrução Normativa editada pela RFB.

2.2.1 DA EXTENSÃO DOS EFEITOS DA IMUNIDADE CONSTITUCIONAL ÀS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO INDIRETA

Como anteriormente exposto, a atuação das empresas comerciais exportadoras e o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, com o fim específico da exportação, estão originalmente regulamentados pelo Decreto-Lei nº 1.248/72, que assegurou também ao produtor-vendedor, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação às operações de exportação indireta.

Ralph Melles Sticca[10], ao conceituar as operações de exportação indireta, esclarece que, *verbis*:

Nesse sentido, consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para: (i) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora; (ii) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação.

Muito embora o Decreto-Lei nº 1.248/72 tenha tratado especificamente das *trading companies* – que satisfazem os requisitos do artigo 2º, tais como registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A (CACEX) e na RFB, bem como constituição sob forma de sociedade por ações nominativas, com direito a voto –, atualmente, para aproveitamento dos incentivos à exportação no âmbito tributário, a empresa remetente de mercadorias para o exterior, devidamente inscrita no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), caracteriza-se como "comercial exportadora", equiparando-se às *trading companies* para todas as finalidades[11].

Com efeito, a Solução de Consulta nº 40, de 04 de maio de 2012, editada pela própria RFB, reconhece que "*duas são as espécies de empresas comerciais exportadoras: a constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e a*

[10] STICCA, Ralph Melles. Tributação nas operações de exportação e de pré-pagamento à exportação – regime jurídico e questões polêmicas. In: BURANELLO, R.; SOUZA, A. R. P.; PERIN JUNIOR, E (Org.). Direito do Agronegócio: mercado, regulação, tributação e meio ambiente. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 881.
[11] Como, por exemplo, a não incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS e a suspensão do IPI nas vendas com fim específico de exportação. No âmbito da legislação do ICMS, tal equiparação foi expressa pelo Convênio do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ) nº 84, de 25 de setembro de 2009.

simplesmente registrada na Secretaria de Comércio Exterior (Secex) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior"

Assim, diante do regime tributário ratificado pela legislação infraconstitucional brasileira, as vendas efetuadas por empresas brasileiras para empresas comerciais exportadoras e *trading companies* com o fim específico de exportação, observado o cumprimento de prazos e obrigações acessórias pertinentes, equiparam-se à operação de exportação direta, estendendo o benefício constitucional da imunidade tributária outorgado às pessoas jurídicas exportadoras ao elo imediatamente anterior da cadeia produtiva, que direciona produtos brasileiros ao exterior do país, de modo que, comprovadas as vendas realizadas ao mercado externo, resta assegurado seu direito a não ver esta parcela de sua receita tributada pelas contribuições previdenciárias em tela.

Por esta razão, também no caso da Contribuição para o INSS e terceiros (GIIL-RAT e SENAR), toda e qualquer operação que destine mercadorias para o exterior, seja de forma direta (com recursos próprios) ou indireta (através de empresa comercial exportadora ou *trading companies*), estará abrigada pela imunidade constitucional trazida ao ordenamento jurídico brasileiro pela EC nº 33/01, em linha inclusive com a legislação ordinária atinente aos demais tributos – ICMS, IPI, Contribuição para o PIS/Pasep e COFINS –, que ratificou a não incidência nas vendas com fim específico de exportação, em estrita observância ao dispositivo constitucional elevado a princípio pelo artigo 149, § 2º, inciso I da CF/88.

Nada obstante, a então Secretaria da Receita Previdenciária (SRP), inicialmente com a edição do artigo 245 da Instrução Normativa SRP n° 03, de 14 de julho de 2005, posteriormente substituída pelo artigo 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/09, inovou de forma arbitrária no ordenamento jurídico, estabelecendo que apenas nas operações de exportação diretas haveria a aplicação da imunidade, *verbis*:

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.

§ 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.

Conforme mencionado, a imunidade tributária conferida às receitas de exportação é norma constitucional de eficácia plena, ou seja, não necessita de norma infraconstitucional para produzir efeitos; assim sendo, não poderá ser mitigada por qualquer norma infraconstitucional – quiçá infralegal – como pretendeu a RFB por meio de mencionada Instrução Normativa RFB nº 971/09. Vejamos.

2.2.1.1 DA VIOLAÇÃO AO CTN

A imunidade trazida pela EC nº 33/01 teve como escopo fomentar as exportações no País, assegurando a competitividade do produto nacional no exterior pela redução dos custos tributários internos, decorrente da desoneração tributária em esfera constitucional, bem como tutelar a cadeia produtiva exportadora, acrescendo divisas necessárias ao equilíbrio da balança comercial, gerando empregos e recursos no mercado interno, bem como a promoção do desenvolvimento social, humano e econômico.

Nesse contexto, a Instrução Normativa RFB nº 971/09 alterou o próprio conceito constitucional de exportação, dividindo-o em direta e indireta, o que sob a égide do artigo 110 do CTN não é permitido; por tal, seu artigo 170, ao mesmo tempo em que contraria o disposto no artigo 149 da CF/88, ofende a norma complementar (CTN) de proteção ao contribuinte, uma vez que altera a definição, o conteúdo e o alcance do conceito de exportação dado pelo direito privado e utilizado pela CF/88, *verbis*:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias.

Isso porque, como se sabe, a legislação tributária não pode alterar conceito de direito privado visando à ampliação da competência tributária, conforme ensina Luciano Amaro[12], *verbis*:

Não se nega que a lei tributária possa modificar o conceito dado pelo direito privado (ou, em regra, por qualquer outro ramo do direito). Por conseguinte, é lícito à lei tributária,

[12] AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 99.

por exemplo, equiparar a pessoa física à pessoa jurídica (o que, efetivamente, é feito, em dadas situações, pela lei do imposto de renda). O que se veda à lei tributária é a modificação de conceitos que tenham sido utilizados por lei superior para a definição da competência tributária, se da modificação puder resultar ampliação da competência. Por isso, se a regra que outorga competência tributária (e, portanto, dá os contornos do campo sobre o qual é exercitável a competência) autoriza a tributação de imóvel, não pode o legislador tributário equiparar móveis a imóveis, para efeitos fiscais, sob pena de ampliar, ilegitimamente, sua esfera de competência.

2.2.1.2 DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA ISONOMIA

Não bastasse tal afronta à legalidade tributária, a cobrança de Contribuição para o INSS e terceiros nas vendas com destino à exportação por intermédio de empresas comerciais exportadoras é também inconstitucional pois afronta o princípio da isonomia, que assegura tratamento igualitário entre contribuintes em situação semelhante, da mesma forma que assegura o tratamento desigual na exata medida das desigualdades verificadas.

Nesse sentido, a CF/88, ao estabelecer as limitações do poder de tributar em seu artigo 150, inciso II, expressamente vedou a instituição de "*tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos*"[13].

Até a edição da Instrução Normativa SRP nº 03/05, tanto os menores contribuintes (que necessitam da intermediação financeira e operacional das comerciais exportadoras) quanto os grandes grupos empresariais (que têm condições econômicas de exportar sua produção diretamente para o exterior) faziam jus ao mesmo benefício da imunidade tributária da Contribuição para o INSS e terceiros sobre suas receitas de exportação.

Com o advento da Instrução Normativa SRP nº 03/05 – posteriormente substituída pela Instrução Normativa RFB nº 971/09 –, criou-se um fator de *discrímen* entre os grupos empresarias que destinam mercadorias ao exterior, de forma direta ou indireta. No entanto, não há qualquer razão lógica para tributar de forma mais onerosa determinados produtores apenas pelo fato de exportarem sua produção por intermédio de empresas comerciais exportadoras, ainda mais por se tratar do sistema de financiamento da Seguridade Social, cuja

[13] Da mesma forma estabeleceu o artigo 10 do CTN: "*é vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional, ou que importe distinção ou preferência em favor de determinado Estado ou Município*".

instituição ou majoração, somente tem supedâneo constitucional quando vinculada ao financiamento de gastos com benefícios da seguridade social.

Imagine-se, por exemplo, duas empresas "A" e "B", ambas pessoas jurídicas produtoras rurais, não optantes pela contribuição sobre a folha de salários autorizada pelo §7º do artigo 25 da Lei nº 8.870/94, com redação da pela Lei nº 13.606/18.

Se a empresa "A", promover a exportação de R$ 1.000.000,00 (um milhão de reais) de soja em grãos de sua produção por intermédio de uma empresa comercial exportadora, sua receita bruta da comercialização seria onerada pelo recolhimento de 2,05% (dois inteiros e cinco centésimos) a título de Contribuição para o INSS e terceiros[14] – não haveria, contudo, a incidência de Contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, para tratar somente do sistema de financiamento da Seguridade Social – resultando numa contribuição no valor de R$ 20.500,00 (vinte mil e quinhentos reais).

Por outro lado, caso a empresa "B", com capacidade financeira e operacional de promover a exportação de sua produção própria diretamente, sem o auxílio de um empresa comercial exportadora, vender o mesmo volume de soja em grãos, auferirá os mesmos R$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), para os quais, entretanto, não haveria qualquer exigência a título de Contribuição para o INSS e terceiros.

Ou seja, a empresa "A" e sua concorrente, a empresa "B", embora igualmente produtoras rurais pessoas jurídicas e sujeitas ao mesmo regime de tributação da Contribuição para o INSS e terceiros (receita bruta), contribuem de forma diferente para o custeio da Seguridade Social, em patente violação ao princípio constitucional da isonomia.

Humberto Ávila[15], ao avaliar a exigência dessas mesmas contribuições sociais em relação ao produtor rural pessoa física, esclarece que "*o Poder Público até pode estabelecer tratamento diferenciado entre contribuintes, desde que haja uma finalidade legítima sendo perseguida e que o critério de distinção seja adequado à promoção dessa finalidade*" – o que, contudo, não acontece no caso das empresas "A" e "B", e, por conseguinte, em relação à tributação das operações de exportação indireta no geral.

2.2.1.3 DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA RAZOABILIDADE

[14] Alíquota vigente a partir de de 18 de abril de 2018, em função da alteração no artigo 25 da Lei nº 8.870/94, promovida pela Lei nº 13.606/18.

[15] ÁVILA, Humberto. Contribuição do produtor rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção: subsistência da inconstitucionalidade após a lei n. 10.256/01. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 185. São Paulo: Dialética, 2011, p. 135.

Ainda de acordo com Humberto Ávila[16], a "*correlação entre o critério distintivo utilizado pela norma e a medida por ela adotada decorro do postulado da razoabilidade: a única possibilidade de utilização de um critério inicialmente havido como discriminatório é ele estar razoavelmente vinculado à promoção do fim buscado pela norma*".

Para o autor, o princípio da razoabilidade, assegurado ao longo de diversos incisos do artigo 5º da CF/88, seria uma derivação do próprio princípio da isonomia, no sentido de que, até mesmo nas hipóteses em que se admite o tratamento não isonômico, o texto constitucional assegura que o tratamento distintivo será razoável.

A razoabilidade necessária dos atos do Poder Público em matéria tributária já fora salientada pelo STF, por ocasião do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 2.010/DF, *verbis*:

O Poder Público, especialmente em sede de tributação (as contribuições de seguridade social revestem-se de caráter tributário), não pode agir imoderadamente, pois a atividade estatal acha-se essencialmente condicionada pelo princípio da razoabilidade.

2.2.1.4 DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA LIVRE INICIATIVA

Outro princípio constitucional tido por violado – e que também decorre da falta de isonomia da Instrução Normativa RFB nº 971/09 – é o princípio da livre iniciativa econômica previsto no artigo 170 da CF/88.

Para Humberto Ávila[17], sendo "*o princípio da liberdade de exercício de atividade econômica princípio fundamental, o legislador não poderá estabelecer diferenciação 'simplesmente porque' o contribuinte escolheu esta ou aquela atividade, nem, 'simplesmente porque' desenvolve suas atividades no meio urbano ou no meio rural*".

Para o autor, uma vez que o texto constitucional, em seu artigo 150, inciso II, proíbe expressamente a utilização do exercício de atividade econômica como critério de distinção (salvo a existência de uma justificativa razoável), "*se a liberdade econômica deve ser promovida, em vez de restringida, qualquer restrição que a utilize como ponto de referência, mesmo que justificada pela realização de um outro princípio, requererá uma justificativa ainda maior*"[18] – o que, como se viu, inexiste na hipótese da tributação das operações de exportação indireta.

[16] Ibid.
[17] Ibid.
[18] Ibid., p. 136.

Como se viu, a inobservância do princípio da isonomia, previsto no artigo 150, inciso II, da CF/88, também implica confronto com os princípios constitucionais da razoabilidade e da livre concorrência, estampados nos artigos 5º e 170, inciso IV, da CF/88, já que a Instrução Normativa RFB nº 971/09 reconhece a regra imunizante somente para os exportadores diretos em detrimento aos indiretos, retirando a possibilidade destes exportarem seus produtos por intermédio de empresas comerciais exportadoras e de gozar da carga tributária menos onerosa, inclusive ignorando a importância de mencionadas pessoas jurídicas (comerciais exportadoras) na cadeia de exportação de produtos.

A confluência dos princípios constitucionais da isonomia, razoabilidade e livre iniciativa, no presente caso, é resumido de forma ímpar por Humberto Ávila[19]: "*em virtude do princípio da igualdade, nenhum contribuinte pode ser tratado de forma diferente sem uma justificativa razoável; e em virtude do princípio da liberdade de exercício de atividade econômica, nenhum contribuinte pode ser obrigado a pagar mais tributos só porque escolheu esta ou aquela profissão*" – nada obstante, não são esses os únicos princípios constitucionais violados pelo artigo 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/09.

2.2.1.5 DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Ainda, de acordo com o disposto no inciso V do parágrafo único do artigo 194 da CF/88, ao estabelecer as regras de custeio da Seguridade Social, o legislador ordinário (mais ainda o legislador suplementar, como a RFB) deverá obedecer ao princípio (objetivo) maior "*da equidade na forma da participação no custeio*", sob pena de praticar flagrante inconstitucionalidade, tornando qualquer exação ilegítima, à exceção da previsão da EC nº 20, de 15 de dezembro de 1998, que inseriu o § 9º no artigo 195 da CF/88, estabelecendo que as contribuições sociais "*poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra*".

Desta forma, somente em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão de obra é que se poderia justificar a instituição de alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, razão pela qual o artigo 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/09, afronta de forma flagrante o princípio da equidade estabelecido no parágrafo único, inciso V do artigo 194 da CF/88, uma vez que encerra desequilíbrio na participação do custeio da Seguridade Social.

[19] Ibid., p. 135.

Isso porque o aumento da carga tributária nas exportações indiretas não possui qualquer correlação com a capacidade contributiva dos contribuintes; ao contrário, a norma administrativa privilegia os grandes grupos empresariais, com notável capacidade financeira e operacional de praticarem exportação direta, em desfavor dos contribuintes que dependem de outras empresas (comerciais exportadoras e *trading companies*) para disponibilizar seus produtos no exterior.

Portanto, a manutenção da Contribuição para o INSS e terceiros incidente sobre a receita bruta da comercialização da produção rural somente para as operações de exportação indireta, praticadas por intermédio de empresas comerciais exportadoras e *trading companies*, viola frontalmente o princípio da capacidade contributiva, insculpido no inciso II do artigo 150 e inciso V do artigo 194, todos da CF/88.

2.2.1.6 DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA HIERARQUIA DAS NORMAS

Ainda, a Instrução Normativa RFB nº 971/09 viola frontalmente o princípio da hierarquia das normas, haja vista que tal dispositivo não encontra suporte de fundamento e validade em qualquer legislação infraconstitucional e menos ainda na CF/88; muito pelo contrário, extrapola os limites estabelecidos no texto constitucional, o que não se pode admitir no sistema constitucional positivo pátrio, consoante a lição sempre atual de Hans Kelsen[20], *verbis*:

A norma fundamental é a fonte comum da validade de todas as normas pertencentes a uma e mesma ordem normativa, o seu fundamento de validade comum. (...). É a norma fundamental que constitui a unidade de uma pluralidade de normas, enquanto representa o fundamento de validade de todas as normas pertencentes a essa ordem normativa.

Portanto, quando se estabelece que não incidirá contribuição social sobre as receitas de operações de exportação, significa dizer que o ente tributante não tem sequer competência para impor tributação; logo, não é possível existir qualquer disposição infraconstitucional – quiçá administrativa, como é o caso da Instrução Normativa RFB nº 971/09 – que delimite a fruição do benefício da imunidade.

2.2.1.7 DA VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO CONSTITUCIONAL DA SEGURANÇA JURÍDICA

[20] KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 7ª Edição. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 217.

In casu, não se pode olvidar também do princípio da segurança jurídica, considerado pela doutrina como verdadeiro "sobre princípio", conquanto permeie os demais e é superior a todo e qualquer outro princípio, cujo juízo de valor pode ser extraído da própria CF/88. Na lição de Paulo de Barros Carvalho[21], *verbis*:

Trata-se, na verdade, de um sobreprincípio que está cima de todos os primados e rege toda e qualquer porção da ordem jurídica. (...) Substanciando a necessidade premente da segurança do indivíduo, o sistema empírico do direito elege a certeza como postulado indispensável para a conveniência social organizada. O princípio da certeza jurídica é implícito, mas todas as magnas diretrizes do ordenamento operam no sentido de realizá-lo.

Em seguida, o mesmo autor conclui, afirmando que o sobreprincípio da segurança jurídica é "*dirigido à implantação de um valor* específico (...) *no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta*"[22].

Desta forma, quando a CF/88 dispõe sobre imunidade das receitas de exportação, o valor que procura resguardar é o equilíbrio nas relações entre fisco e contribuinte, sem deixar de lado o aspecto econômico, mas trazendo ao contribuinte a certeza (previsibilidade) da não incidência (imunidade) de contribuições previdenciárias sobre receitas oriundas da exportação (cf. art. 149, § 2º, I da CF/88), sob pena de violação do princípio da segurança jurídica.

2.3. DO ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL SOBRE A MATÉRIA

Como se pode observar, são diversos os vícios de legalidade e constitucionalidade que permeiam o tratamento tributário antagônico atribuído às operações de exportação direta e indireta, originalmente pela Instrução Normativa SRP nº 03/05, posteriormente substituída pela Instrução Normativa RFB nº 971/09, dentre os quais pode-se destacar a violação ao CTN e aos princípios constitucionais da isonomia, razoabilidade, livre iniciativa e capacidade contributiva, entre outros.

Nada obstante, desde a edição da Instrução Normativa SRP nº 03/05 – que primeiramente impôs esse tratamento tributário às exportações indiretas –, a matéria tem sido objeto de questionamento pelos contribuintes, tanto na esfera administrativa, quanto na via judicial.

[21] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 165.
[22] Ibid.

No âmbito administrativo, a matéria parece ainda bastante controvertida. Fábio Pallareti Calcini[23], em levantamento realizado junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), aponta ligeira vantagem em favor dos contribuintes, reconhecendo a imunidade das operações de exportação indiretas, seja para os contribuintes produtores rurais pessoas físicas ou jurídicas (inclusive agroindústrias) e para os produtos exportados por intermédio de empresa comercial exportadora, *trading companies* ou mesmo cooperativas agropecuárias, como se depreende das recentes decisões abaixo, *verbis*:

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, a operação está albergada pela imunidade tributária do art. 149, § 2°, I, da CF/88. (CARF – Acórdão nº 2401-005.730 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – julgado em 25/09/2018)

COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO RURAL. EXPORTAÇÃO REALIZADA POR INTERMÉDIO DE COOPERATIVAS. IMUNIDADE. A norma imunizante contida no artigo 149, §2º, I, da Constituição Federal, exclui da abrangência tributária as receitas decorrentes de exportação. Se os produtos adquiridos pela Recorrente foram efetivamente exportados, por meio da cooperativa adquirente da produção, constata-se que as receitas não se submetem à exigência da contribuição previdenciária por força da norma imunizante prevista no art. 149, §2°, I, da Constituição. (CARF – Acórdão nº 2401-005.598 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – julgado em 03/07/2018)

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS INCIDENTES SOBRE A RECEITA DA COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO. IMUNIDADE DAS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. CABIMENTO QUANDO DA VENDA A EMPRESA EXPORTADORA. A receita decorrente da venda de produtos ao exterior, por meio de 'trading companies', não integra a base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a comercialização da produção. Imunidade. Cabimento. (CSRF – Acórdão nº 2201-003.863 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – julgado em 12/09/2017)

Do levantamento realizada pelo autor[24] pode-se extrair decisões favoráveis[25] e desfavoráveis[26] ao contribuinte dentro dos mesmos órgãos julgadores, como por exemplo da

[23] CALCINI, Fábio Pallareti. Agroindústria e a imunidade nas receitas de exportação indireta para Funrural. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-22/direito-agronegocio-agroindustria-imunidade-receitas-exportacao-indireta>. Acesso em: 22 fev. 2019.
[24] Ibid.
[25] Vide Acórdãos nº 2201-003.802, 2401-004.921, 2401-004.305, 2401-004.304, 2401-003.926, 2803-002.760, 2301-002.892 e 2403-002.238.

1ª Turma Ordinária (TO) e 2ª TO da 2ª Câmara, da 2ª Seção de Julgamento; na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), a matéria está igualmente dividida, sendo a mais recente decisão da 2ª TO desfavorável aos contribuintes[27].

Já no âmbito do Poder Judiciário, a questão também comporta divergência. Originalmente, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF3) reconhecia a ilegalidade e a inconstitucionalidade do tratamento tributário atribuído às operações de exportação indireta, desde a edição da Instrução Normativa SRP nº 03/05, fundamentando-se, entre outros, na violação ao CTN e aos princípios da isonomia e razoabilidade. Veja-se, nesse sentido, a ementa do acórdão do Agravo de Instrumento nº 0003034-51.2006.4.03.0000 e do Recurso de Apelação nº 0015289-05.2005.4.03.6102, *verbis*:

(...) 2. O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal assim que as contribuições sociais "não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação". 3. O objetivo do constituinte é desonerar das contribuições as receitas oriundas de operações de exportação; a Carta Magna não distinguiu entre as exportações diretas (operação entre o produtor local e o adquirente alienígena, - sediado no estrangeiro) e as exportações indiretas (operações "triangulares", envolvendo o produtor local, uma empresa exportadora intermediária e o adquirente alienígena situado noutro país). 4. Dispõe o art. 110 do Código Tributário Nacional que "a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias." 5. 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. 6. 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.

Mais recentemente, contudo, as decisões no âmbito do TRF3 tornaram-se, em sua maioria, desfavoráveis[28] aos contribuintes, situação semelhante àquela experimentada no e no

[26] Vide Acórdãos nº 2402-006.712, 2401-004.896, 2401-005.666, 2201-004.540, 2401-003.188, 2401-004.847, 2402-005.502, 2202-003.907, 2401-004.774 e 2302-003.430.
[27] Vide Acórdão nº 9202-006.595 – para decisão favorável na CSRF, vide Acórdão nº 2201-003802.

Tribunal Regional Federal da 5ª Região (TRF5)[29] e no Tribunal Regional Federal da 1ª Região (TRF1) – embora, mais recentemente, a 8ª Turma do TRF1 tenha decidido de maneira favorável ao contribuinte, a jurisprudência recente da 7ª Turma segue contrária à imunidade das operações de exportação indireta (ainda que, *in casu*, tratando de outros tributos e contribuições)[30].

Já no âmbito do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF2) decisões mais recentes têm se mostrado favoráveis aos contribuintes, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. EXPORTAÇÕES. EMENDA CONSTITUCIONAL 33. ALCANCE. OPERAÇÕES REALIZADAS POR TRADINGS. ABRANGÊNCIA. 1. Ao contrário do que ocorre com as hipóteses de isenção, que devem ser interpretadas literalmente, tendo em vista o disposto no art. 111 do CTN, as normas que preveem imunidade tributária devem ser interpretadas teleologicamente. 2. A previsão de imunidade das receitas decorrentes de exportação a contribuições sociais e de intervenção no domínio econômica, contida no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, aplica-se igualmente aos casos em que as operações sejam intermediadas por empresas comerciais exportadoras ("trading companies"). O dispositivo constitucional tem por finalidade incentivar as exportações e não faz referência à forma como a exportação é realizada, se direta ou indiretamente. (TRF2 – Apelação Cível nº 0002518-12.2014.4.02.5001 – julgado em 09/06/2016).

Por fim, no Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4), embora os questionamentos em torno da Instrução Normativa RFB nº 971/09 venham se mostrando desfavoráveis aos contribuintes[31], mais recentemente, em 11 de julho de 2018, sobreveio o julgamento do Recurso de Apelação nº 5004916-03.2016.4.04.7107, oportunidade em que fora reconhecida a imunidade das receitas de exportação indireta em relação à contribuição

[28] Vide, a título exemplificativo, o Recurso de Apelação nº 0004595-59.2014.4.03.6102, publicado em 02/06/17 e o Recurso de Apelação nº 0001734-29.2007.4.03.6108, publicado em 06/06/18.

[29] Vide, a título exemplificativo, o Recurso de Apelação nº 00005223920124058307, publicado em 08/07/14 e a Arguição de Inconstitucionalidade nº 0005728-29.2005.4.05.8000, do Órgão Pleno, publicada em 16/02/11.

[30] Vide o Recurso de Apelação nº 0002671-90.2008.4.01.3802, publicado em 08/06/2018 (favorável) e os Embargos de Declaração no Recurso de Apelação nº 0008067-77.2005.4.01.3600, publicados em 09/10/2018 (desfavorável).

[31] Vide, a título exemplificativo, Recurso de Apelação nº 0013769-16.2007.4.04.7200, publicado em 24/04/18 e Recurso de Apelação nº 5007318-96.2012.4.04.7107, publicado em 11/11/15, para o qual "*segundo orientação predominante no TRF da 4ª Região, não há previsão para que se afaste a incidência das contribuições previdenciárias sobre as chamadas exportações indiretas*". Em sentido contrário, reconhecendo a inconstitucionalidade, vide Recurso de Apelação nº 0003421-98.2005.4.04.7105, publicado em 28/11/11.

previdenciária sobre a receita bruta (CPRB) instituída pela Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, para outros setores além do agronegócio, *verbis*:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. EXPORTAÇÕES DIRETAS E INDIRETAS. COMERCIAL EXPORTADORA. LEI 12.546/2011. IN 1.436/2013. 1. Não existe diferença ontológica entre a receita de exportação auferida de forma direta ou indireta. O que importa é que as receitas decorram das exportações, por isto que o art. 9º, II, "a", da Lei 12.546/11 faz qualquer distinção entre exportação direta ou indireta. 2. A IN RFB nº 1.436/2013, ao incluir na base de cálculo as receitas das vendas para comerciais exportadoras e permitir a dedutibilidade apenas das receitas decorrentes de exportações diretas, fere o princípio da legalidade e restringe o alcance da imunidade.

Evidente que tal decisão, ao reconhecer a inconstitucionalidade do inciso I e §1º do artigo 3º da Instrução Normativa RFB nº 1.436, de 30 de dezembro de 2013[32] – em tudo semelhante ao artigo 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/09 –, poderá servir de importante precedente para as discussões análogas no setor rural, na hipótese dessa corrente interpretativa vir a prevalecer naquele Tribunal[33].

Finalmente, no âmbito dos Tribunais Superiores, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu o caráter eminentemente constitucional da discussão e rejeitou o Recurso Especial (REsp) nº 1.380.269/SP, interposto em face do mencionado acórdão do TRF3, nos autos nº 0015289-05.2005.4.03.6102, tendo essa decisão transitado em julgado em 20 de março de 2018.

Já no âmbito do STF – onde a matéria deverá ser resolvida em definitivo –, quando da edição da Instrução Normativa SRP nº 03/05 fora ajuizada, pela Associação Brasileira das Empresas de Trading (ABECE), a ADI nº 3.572/DF, que perdeu o objeto em razão da revogação daquela norma pela Instrução Normativa RFB nº 971/09, tendo transitado em julgado, sem análise do mérito, em 23 de abril de 2018.

Já sob a égide da Instrução Normativa RFB nº 971/09, a Associação do Comércio Exterior do Brasil (AEB) ajuizou a ADI nº 4.735/DF, que, em 18 de outubro de 2017 fora

[32] *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.

[33] Questiona-se essa possibilidade uma vez que já existem diversas decisões contemporâneas contrárias no TRF4 – vide o Recurso de Apelação nº 5022166-80.2015.4.04.7108, publicado em 07/06/16 e o Recurso de Apelação nº 5002177-20.2017.4.04.7108, publicado em 19/06/18.

julgada extinta, sem resolução do mérito, em razão de suposta ilegitimidade ativa da AEB. Naquela oportunidade, contudo, o relator, Ministro Alexandre de Moraes, manifestou-se em favor da constitucionalidade do artigo 170[34].

Ato contínuo, em 25 de junho de 2018, a decisão que extinguira a ADI nº 4.735/DF fora reconsiderada e, em 20 de setembro de 2019 teve o julgamento virtual iniciado no STF, o qual fora novamente paralisado em razão de pedido de vista do Ministro Edson Fachin após o voto do relator, Ministro Alexandre de Moraes, "*que conhecia da ação direta e julgava procedente o pedido para declarar 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*".

Outro processo no STF que poderá solucionar a controvérsia é o RE nº 759.244/SP, no qual fora reconhecida a "*repercussão geral da controvérsia a respeito da aplicação, ou não, da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição às exportações indiretas, isto é, aquelas intermediadas por trading companies*".

Embora o processo originário verse ainda acerca da Instrução Normativa SRP nº 03/05, por ocasião do reconhecimento da repercussão geral, o então relator, Ministro Roberto Barroso, assentou que "*embora a IN/SRP nº 03/2005 tenha sido revogada, o dispositivo em questão é reproduzido no art. 170, §§ 1º e 2º, da IN/RFB nº 971/2009, atualmente em vigor*". Posteriormente, os autos foram redistribuídos para o Ministro Edson Fachin, atual relator, tendo o Procurador Geral da República (PGR) opinado pelo desprovimento do recurso[35].

Atualmente, após a divulgação do relatório em 14 de agosto de 2018, o RE nº 759.244/SP – paradigma do Tema 674 de repercussão geral[36] – encontra-se concluso ao relator para elaboração do voto e julgamento colegiado, de onde pode, finalmente, sobrevir uma solução definitiva para questão.

---

[34] *Observe-se que as normas impugnadas, em especial a veiculada como o § 2°do art. 170 da Instrução Normativa RFB 971/2009, cujo texto informa que receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno, e não de exportação, portanto, sujeitando-se à tributação como aplicável a qualquer outra empresa (...) Ora, todos os que comercializam internamente a sua produção e bens, ainda que, subsequentemente, de modo suposto, se destinem à exportação, não podem pretender se exonerar do dever jurídico geral de contribuir para as despesas públicas, ofertando a sua riqueza à tributação. O contrário é admitir tratamento fiscal anti-isonômico, em tudo rejeitado pela Constituição da República.*

[35] *[n]ão cabe ao Poder Judiciário estender a imunidade contida no disposto no art. 149, §2º, I, da Constituição Federal às exportações realizadas por intermédio de sociedade comercial exportadora, pois é própria ao Poder Legislativo a disciplina acerca da matéria relativa às contribuições sociais, devendo ser observada a separação dos poderes, conforme já estabelecido na jurisprudência da Corte Suprema.*

[36] *Tema 674 - Aplicabilidade da imunidade referente às contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação intermediada por empresas comerciais exportadoras ("trading companies").*

3. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao tratar do desempenho do agronegócio brasileiro, André Ricardo Passos de Souza e Ralph Melles Sticca[37] elencam, como fatores decisivos "*o desenvolvimento de novas políticas agrícolas, sobre de fomento ao setor produtivo exportado (...) e a desoneração destas operações no complexo e pesado sistema tributário brasileiro*" – a manutenção do tratamento tributário distinto às operações de exportação vai de encontro a essa percepção.

Não é razoável e tampouco isonômico admitir que somente a receita bruta dos contribuintes que exportem diretamente seus produtos esteja sob a égide da imunidade tributária, em detrimento daqueles que o fazem pela via indireta, por intermédio de empresas comerciais exportadoras e *trading companies*, uma vez que se trata da mesma situação jurídica: produtores rurais comercializando seus produtos (soja, milho, girassol, defensivos agrícolas, adubos e fertilizantes) com destinatários localizados no exterior (exportação) – vide exemplo hipotético entre as empresas concorrentes "A" e "B".

Inegável que o artigo 170 da Instrução Normativa RFB nº 971/09 viola não apenas o próprio CTN – uma vez que, de acordo com o seu artigo 110, a lei tributária não pode alterar conceitos de direito privado para fins arrecadatórios, como é o caso das operações de exportações que, em momento algum foram diferenciadas pela legislação –, como os princípios constitucionais da isonomia, razoabilidade, livre iniciativa. capacidade contributiva, hierarquia das normas e segurança jurídica, entre outros.

A tentativa de limitar a imunidade constitucional, assegurada pelo artigo 149, §2º, inciso I, da CF/88 –frise-se, por meio de simples Instrução Normativa –, atribuindo tratamento tributário mais gravoso para as operações com fim específico de exportação, também vai na contra mão das necessárias políticas de estímulo ao agronegócio, um dos principais setores da economia brasileira, afetando principalmente os menores produtores rurais, que não tem condição de exportarem diretamente seus produtos.

Além disso, ainda mais recentemente, com a edição da Lei nº 12.564/11, a exigência das contribuições previdenciárias sobre a receita bruta fora estendida para outros setores – a chamada CPRB –, mantendo-se, contudo, a mesma restrição à imunidade nas operações de exportação indireta, pelo artigo 3º, inciso I, §1º da Instrução Normativa RFB nº 1.436/13, cuja inconstitucionalidade fora reconhecida pelo TRF4.

[37] SOUZA, A. R. P.; STICAA, R. M. Acesso a crédito e problemas envolvendo a exportação de grãos. In: DANTAS, A (Org.). Os desafios regulatórios que afetam o agronegócio exportador: casos práticos e lições de como enfrentá-los. São Paulo: Singular, 2014, p. 128.

Nada obstante os posicionamentos antagônicos no âmbito do CARF e dos Tribunais Regionais Federais, dada a relevância do tema, que, atualmente, afeta não apenas o agronegócio exportador, mas diversos outros setores, espera-se, após quase 15 anos desde a edição original da Instrução Normativa SRP nº 03/05 – posteriormente substituída pela Instrução Normativa RFB nº 971/09 –, que a questão venha a ser definitivamente resolvida pelo STF, por meio do julgamento da ADI nº 4.735/DF e do RE nº 759.244/SP, com repercussão geral reconhecida.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 1999.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

ÁVILA, Humberto. Contribuição do produtor rural pessoa física sobre a receita bruta proveniente da comercialização da sua produção: subsistência da inconstitucionalidade após a lei n. 10.256/01. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 185. São Paulo: Dialética, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Imunidade e Isenções Tributárias**. Revista de Direito Tributário. n. 01, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria Geral da Isenção Tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CALCINI, Fábio Pallareti. **Agroindústria e a imunidade nas receitas de exportação indireta para Funrural**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2019-fev-22/direito-agronegocio-agroindustria-imunidade-receitas-exportacao-indireta>. Acesso em: 22 fev. 2019.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 165.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. **Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa**. 4. ed. Curitiba: Editora Positivo, 2008.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 7ª Edição. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SILVA, José Afonso. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

SOUZA, A. R. P.; STICAA, R. M. Acesso a crédito e problemas envolvendo a exportação de grãos. In: DANTAS, A (Org.). **Os desafios regulatórios que afetam o agronegócio exportador: casos práticos e lições de como enfrentá-los**. São Paulo: Singular, 2014.

STICCA, Ralph Melles. Tributação nas operações de exportação e de pré-pagamento à exportação – regime jurídico e questões polêmicas. In: BURANELLO, R.; SOUZA, A. R. P.; PERIN JUNIOR, E (Org.). **Direito do Agronegócio: mercado, regulação, tributação e meio ambiente**. São Paulo: Quartier Latin, 2011.