Imunidade na receita de frete nacional subcontratado

Na doutrina Geraldo Ataliba, aduz que "*imunidade é antologicamente constitucional*" (natureza jurídica da contribuição de melhoria, 3ª edição. Forense, Rio de Janeiro, ano 1964, página 231). Sabemos ser de natureza objetiva esta imunidade tributária (artigo 149, § 2º, I, da CF/88), inclusive é autoaplicável.

A Secretaria da Receita Federal, por meio da Coordenação-Geral de Tributação, emitiu em 29 de março de 2023 a Solução de Consulta Cosit nº 73. Em essência, trata de transporte interno em trânsito aduaneiro para embarque para o exterior em relação à suspensão (isenção) do PIS e da Cofins.

A Solução de Consulta Cosit nº 73 concluiu, entre outras, as seguintes decisões a seguir:

> "***14.2.*** *A suspensão da incidência da Contribuição para PIS/Pasep e da Cofins sobre as receitas de frete contratados por pessoa jurídica preponderantemente exportadora (PJPE), prevista no § 6º-A do art. 40 da Lei nº 10.865, de 2004, não alcança as receitas de frete auferidas por pessoa jurídica que atua como operador de transporte multimodal e que fora contratada pela PJPE para a realização dos serviços de transporte, em território nacional, de produtos destinados à exportação;*
>
> ***14.2.1.*** *A referida suspensão da incidência da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, na hipótese da consulta, alcança tão somente as receitas decorrentes do contrato único firmado entre a PJPE previamente habilitada e o operador do transporte multimodal."*

Cumpre observar que a empresa consulente tem atividade de transporte rodoviário de carga internacional, interestadual, intermunicipal e municipal e operador de transporte multimodal, inclusive com transporte ferroviário. Ou seja, a consulente executa operações de trânsito aduaneiro de exportação alternadamente e complementarmente nas modalidades de transporte rodoviário e ferroviário.

As operações de trânsito aduaneiro de exportação executadas pela consulente partem pela modalidade de transporte rodoviário de (…) [cidade 1] até (…) [cidade 2], onde ocorre a mudança de modal para transporte ferroviário com chegada em (…) [cidade 3], alterando novamente o modal para transporte sobre rodas até o porto de (…) [cidade 4, porto localizado em cidade da região Sudeste do Brasil], resultando em transporte modais de forma conjunta.

A empresa consulente afirma que coordena as operações de comércio exterior na origem, facilitando o processo aduaneiro e cooperando com os órgãos de fiscalização, e possui, dentre outras, a obrigação de garantir a segregação de cargas no ponto de embarque, transpordo/baldeação e desembarque, e fazer

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

constar nas declarações de exportações (…) a informação da modalidade de transporte multimodal a ser executada e os locais de início e fim de cada trecho do transporte.

No caso da consulta, em razão de efetuarem o transporte nacional em modais de forma conjunta, executando operações de trânsito aduaneiro de exportação, permite entender, que há várias empresas transportadoras envolvidas na logística de (…) [cidade 1] a (…) [cidade 4].

Em relação às mercadorias destinadas à exportação (natureza objetiva da imunidade), entendo que a empresa transportadora subcontratada presta serviço para a transportadora cliente por ela contratada, não sendo a PJPE. Então, há de ser considerado que esta operação de frete subcontratado está no âmbito do regime especial do trânsito aduaneiro vinculado e no ciclo da operação de exportação da PJPE.

No item 10 da consulta é esclarecido que o transpordo ou a baldeação entre veículos em viagem nacional, na modalidade multimodal, não descaracteriza a operação inicial de trânsito aduaneiro, nos termos do artigo 14 da Instrução Normativa RFB nº 248, de 2002.

O regime especial de trânsito aduaneiro tem sua base legal nos termos do artigo 73 do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, regulamentado pelos artigos 315 a 352 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009 (Regulamento Aduaneiro) e artigos 32 a 34 da Instrução Normativa SRF nº 28, de 27 de abril de 1994, redações dadas pela Instrução Normativa RFB nº 1742, de 22 de setembro de 2017.

O transporte, em território nacional, sob regime especial de trânsito aduaneiro, de mercadoria nacional ou nacionalizada, verificada ou despachada para exportação, do local de origem ao local de destino, para embarque ou para armazenamento em área alfandegada para posterior embarque ao exterior é transporte interno, que configura obviamente a caracterização de mercadoria destinada ao exterior. Logo, integrando em sua essência ao ciclo da operação de exportação.

É notório que a imunidade tem natureza objetiva, onde imune é o bem exportado. Pela relevância, cumpre examinar o detalhe na ementa no RE nº 759244/SP, Tema 674 da RG, plenário de 12/02/2020, de relatoria do ministro Edson Fachin. Transcreve-se a seguir parte da ementa do acórdão:

> *"**1.** O melhor discernimento acerca do alcance da imunidade tributária nas exportações indiretas se realiza a partir da compreensão da natureza objetiva da imunidade, que está a indicar que imune não é o contribuinte, mas sim o bem quando exportado, portanto, irrelevante se promovido exportação direta ou indireta."*

Ainda no RE nº 759244/SP, Tema 674, no voto do ministro Alexandre de Moraes, página 54 do acórdão, o seguinte trecho elucidativo:

> *"No horizonte das exportações indiretas, as aquisições domésticas não podem ser entendidas como um fim em si mesmas, mas como operação – meio – conditio sine qua non – que alimentam fisiologicamente as vendas ao mercado externo, integrando, em essência, a própria exportação. Assim, para fins de incidência da imunidade tributária, a transação deve ser vista como uma só, que se inicia com a aquisição em solo nacional e finda com a remessa do produto ao exterior. É esse conjunto preordenado de transações que formaliza a*

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

exportação.”

No RE nº 627.815/PR, plenário de 23/05/2013, com repercussão geral (tema 329), o voto da ministra Rosa Weber, página 30 do acórdão, em resumo, os seguintes fundamentos:

O fato de a imunidade ser concedida às “receitas decorrentes de exportação”, o adjetivo “decorrentes” confere maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo o alcance da tributação federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, evidenciando a desoneração às exportações por completo, a fim de que as empresas não exportem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer do modo direto, quer indiretos.

Salienta-se o Recurso Extraordinário nº 1.367.071/PR, onde a empresa transportadora pleiteia imunidade do PIS e Cofins (inciso I, do § 2º, do artigo 149, da CF/1988) sobre o serviço de frete nacional (transporte interno) de mercadorias destinadas a exportação, contratada por trading company.

Não se pode perder de vista o julgamento no STF dos embargos de divergência o Agravo Interno no RE nº 1.367.071/PR, plenário de 22/02/2023, voto-vista do redator do acórdão ministro Alexandre de Moraes, página 21 do acórdão, os seguintes trechos elucidativos:

“Como se vê, o acórdão recorrido, ao lado de interpretar a legislação infraconstitucional de regência, também adotou fundamento constitucional para afastar as receitas de frete da imunidade das contribuições sociais.

Ocorre que o preço do frete inclui a carga tributária sobre ele incidente, a qual será repassada para a operação de exportação, que seja ela realizada diretamente pela empresa exportadora, quer pela ‘trading company’.

Assim, frusta-se o principal escopo buscado pelo constituinte de desonerar as exportações, contribuindo para a indesejada exportação de tributos.

Em conclusão, penso que, apesar de as situações fáticas analisadas na hipótese vertente do Tema 674 da repercussão geral serem distintas, os fundamentos adotados neste último são suficientes para assegurar que a norma imunizante abrange também as receitas oriundas do serviço de frete destinado à mercadoria a ser exportada, seja a empresa contratada a própria exportadora ou a comercial exportadora, haja vista que, como assinalado no Tema 674 não se fez distinção entre venda ao exterior ser realizada de forma direta ou indireta, desde que com fim específico de destinar um produto à exportação.”

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

Convém ponderar que a interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competência impositivas não está sujeita à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei e exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias. Trata-se de interpretação da lei maior voltada a desvelar o alcance de regras constitucionais, com absoluta independência da autuação do legislador tributário. (RE 759244/SP, Tema 674, voto relator ministro Edson Fachin, página 31 do acórdão).

Na doutrina, adverte Edgar Neves da Silva em seu artigo "Imunidade e Isenção" (Curso de Direito Tributário, coordenador Ives Gandra da Silva Martins, 10ª edição, ano 2008, Editora Saraiva, página 285), no seguinte trecho elucidativo:

> *"As disposições imunizantes são autoaplicáveis; mas, por determinação constitucional, podem depender de requisitos constantes de lei inferior. Porém, é fundamental afirmar que a imunidade se constitui pela própria norma maior, sendo a manifestação, necessariamente, do poder Executivo apena ato declaratório e não constitutivo, que declarará o preenchimento ou não da situação e ou dos requisitos exigidos, ato esse de natureza vinculante e não discricionário. Portanto, havendo a exigência de lei infraconstitucional, fica a imunidade a ela aderida, no aguardo da iniciativa do legislador competente."*

No RE nº 346084/PR, plenário de 09/11/2005, DJ de 01/09/2006, no voto do relator do acórdão ministro Marco Aurélio, leia-se o trecho:

> *"(…) A hierarquia das fontes legais e rigidez da Carta, a revelá-la documento supremo, conduz à necessidade de as leis hierarquicamente inferiores observarem-na, sob pena de transmudá-la com nefasta inversão de valores. (…) A constitucionalidade de certo diploma legal deve se fazer presente de acordo com a ordem jurídica em vigor, da jurisprudência, não cabendo reverter a ordem natural das coisas. (…)"*

Assim nos ensina Luciano Amaro que diz: "*a diferença entre imunidade e isenção está em que a primeira atua no plano da definição da competência, e a segunda no plano do exercício da competência*". (Direito Tributário Brasileiro, 14ª edição. São Paulo: Saraiva, ano 2008, página 152).

É oportuno a lição de Paulo de Barros Carvalho que diz: "*o preceito da imunidade exerce a função de colaborar, de uma forma especial, no desenho das competências impositivas. São normas constitucionais. Não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária. Já a isenção se dá no plano da legislação ordinária. Sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese (…) do tributo*". (Curso de Direito Tributário, 16ª edição. São Paulo: Saraiva, ano 2004, página 184).

Diante do exposto, eu entendo, que a imunidade do inciso I, § 2º, artigo 149, da Constituição, na expressão "receitas decorrentes de exportação", alcança as receitas de frete auferidas por transportador subcontratado pela pessoa jurídica que atua como operador de transporte multimodal e que é contratada

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.

por mera pessoa jurídica exportadora para a realização dos serviços de transporte, em território nacional, de produtos destinados à exportação, submetido ao regime especial de trânsito aduaneiro em todos os locais de início e fim de cada trecho do transporte.

Autores: Nilson Campos de Azevedo

2023 - www.conjur.com.br - Todos os direitos reservados.