



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10183.734327/2018-79
ACÓRDÃO	2302-004.348 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de fevereiro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	RODOVIVA TRANSPORTES LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2014

CPRB. IMUNIDADE. RE 759.244. INEXSISTÊNCIA DE RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. OPERAÇÕES DE FRETE REALIZADAS NO MERCADO INTERNO. AUSÊNCIA DE CONEXÃO COM O EXTERIOR. AUSÊNCIA DE INGRESSO DE DIVISAS. EXPORTAÇÃO NÃO CARACTERIZADA.

Não caracteriza a exportação direta ou indireta de serviços o frete integralmente realizado em território nacional, tomado por residente no país. Receitas com operações de prestação de serviços sem elemento de conexão com o exterior, e sem ingresso de divisas, não representam receitas decorrentes de exportação (direta ou indireta) de serviços, portanto, não abrangidas pela imunidade constitucional do inciso I, §2º do art. 149 da CF/88. Não se confunde a receita do exportador (direto ou indireto) de produto, com a receita de serviços prestados ao exportador, por terceiro, em território nacional.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Voluntário, e, por maioria de votos, em negar-lhe provimento. Vencidos a relatora e o conselheiro Roberto Carvalho Veloso Filho que davam provimento parcial ao recurso para excluir do lançamento os valores escriturados na conta 653-frete para exportação. Designado redator o conselheiro Alfredo Jorge Madeira Rosa.

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz – Relatora

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa – Redator Designado

Assinado Digitalmente

Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 04-48.017 julgado pela 3ª Turma de Julgamento da DRJ/CGE, na qual os membros daquele colegiado, por unanimidade de votos, julgaram improcedentes a impugnação.

O processo em análise trata de Auto de Infração relativo às Contribuições Sociais Previdenciárias da empresa sobre a Receita Bruta, do período de 01/2014 a 12/2014, que não foram declaradas em DCTF e nem foram recolhidas em DARF.

Por bem descrever os fatos, adoto trechos do relatório da DRJ de origem que assim os relatou (e-fls. 9768-9781):

Relatório

(...)

DA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

21. O contribuinte do ramo de "Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional" está obrigado a declarar no Bloco P da EFD-Contribuições a receita bruta sujeita à substituição, o que não ocorreu no caso em tela, conforme mencionado no item 13 deste relatório. No entanto, foi possível confrontar os valores apurados na contabilidade com a receita bruta verificada a partir dos valores declarados nos blocos A e D - bloco A relativo ao ISS - serviço e bloco D relativo à serviço específico de Transporte e Telecomunicações.

[...]

23. Observa-se que foram analisados e rejeitados os supostos valores de "Fretes p/ exportação", pois na análise dos CTe/DACTE verificou se tratarem de fretes dentro do Brasil e não com destinatário final no exterior, conforme Solução de Consulta Cosit nº 117, de 12/05/2015. Os documentos fiscais copiados no subitem 19.5 - DACTE no 77286, de 02/01/2014 e no 105472, de 30/12/2018, são exemplos de documentos fiscais registrados nesta conta - O Anexo II dos Elementos de Prova apresentam imagens dos DACTE apresentados pelo contribuinte referente a

janeiro de 2014, por amostragem, observando-se, mais uma vez, que as demais NFSe emitidas no ano de 2014 seguem o mesmo padrão das imagens de janeiro de 2014 anexadas ao presente relatório.

23.1. Ressalta-se que não houve entre os documentos fiscais emitidos pela empresa fiscalizada, e analisados na presente auditoria, nenhum documento com CFOP do Grupo 7.000: Saídas de mercadorias e prestações de serviços nas quais o destinatário está em outro país.

24. Verificou-se que o valor de CPRB a pagar calculado com base na Receita Bruta apurada não foi declarada em DCTF - Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais, e não houve recolhimento em DARF - Documento de Arrecadação nos códigos 2985 - Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta - Art. 7º da Lei 12.546/2011 e 2991 - Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta - Art. 8º da Lei 12.546/2011, conforme preconiza art. 4o da IN RFB 1.436/2013.

DA INFRAÇÃO 2141.0006 / CÓDIGO DE RECEITA 3601 - OMISSÃO DE RECEITAS SUJEITAS À CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA

(...)

26. Ressalta-se que o contribuinte possui código CNAE 4930-2/02 - Transporte rodoviário de carga, exceto produtos perigosos e mudanças, intermunicipal, interestadual e internacional, no cadastro da Receita, conforme itens 10 a 24 do presente relatório. Nesse caso, a substituição tributária é pelo enquadramento CNAE, sendo a desoneração total, ou seja, toda a receita bruta da empresa será base de cálculo para a CPRB.

27. Sobre a base de cálculo para incidência da CPRB apurada e apresentada no item 22 deste relatório foi aplicada a alíquota de 1,00%, conforme artigo 8o caput e inciso XIV da Lei no 12.546/2011, na redação dada pela Lei no 12.844/2013 e Anexo I da IN RFB no 1.436/2013.

28. Foi confrontado também o valor possível de ajuste de folha com o valor de compensação em GFIP, considerando que a desoneração atingiu 100% da receita bruta, portanto proporcionando ajuste de folha de pagamento em GFIP, no campo compensação, de todo o valor da parte patronal (20% da massa GFIP total).

29. Observa-se que apesar de o contribuinte ter direito à compensação em GFIP, constatou-se que esse valor não foi utilizado, conforme tabela apresentada no subitem 19.2 deste relatório. Sendo assim, o valor referente aos 20% da quota patronal foi aproveitado pela fiscalização como dedução dos valores apurados a título de CPRB.

DA MULTA DE OFÍCIO APLICADA

30. Além dos tributos devidos incidentes sobre a receita bruta oriunda da prestação de serviços identificada no presente auto de infração, o contribuinte está sujeito à multa de ofício de 75%, de acordo com o art. 44, da Lei 9.430/96.

(...)

O Auto de Infração foi impugnado e, em julgamento, a DRJ manteve o crédito tributário exigido por entender que não incidem as contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior, situação em que o Contribuinte não se enquadra, tendo em

vista que a comercialização não ocorreu diretamente com o adquirente domiciliado no exterior, de modo que as receitas têm natureza de receita proveniente do comércio interno.

Sobreveio Recurso Voluntário (e-fls. 9787-9802) sustentando, em síntese: a) a exclusão da base de cálculo da CPRB sobre a receita decorrente de transporte internacional de carga inclusive as exportações indiretas; b) a exclusão dos tributos indiretos na base de cálculo da CPRB; c) impossibilidade de incidência de juros de mora sobre a multa aplicada. A Recorrente destaca que foi anexado na impugnação comprovantes através de Notas Fiscais etc., que comprovam que no exercício de 2014 a totalidade da receita auferida decorre de prestação de transporte rodoviário internacional.

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**, Relatora

1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade. Assim, conheço do recurso.

2. Mérito

As razões recursais estão pautadas no argumento de imunidade da exigência de contribuição previdenciária sobre as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação. A Recorrente aduz que o STF assentou a não incidência da contribuição nas exportações indiretas (RE 759.244 - Tema 674), bem como sustenta a exclusão dos tributos indiretos da base de cálculo da CPRB.

Assim consta na decisão de piso:

(...)

AS RECEITAS DE FRETE DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE CONDICIONADA.

As novas regras introduzidas no ordenamento jurídico pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001 retiraram da esfera da tributação as contribuições sociais e as de intervenção sobre o domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação. Assim, as contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social passaram, portanto, a não ser mais devidas se incidentes sobre receitas decorrentes de exportação, em face da imunidade prevista no referido art. 149, § 2º, inciso I, da CF/88.

O citado dispositivo constitucional abrange, de forma irrestrita, toda e qualquer receita decorrente de exportação, mas não estende tal benefício às operações no mercado interno, ainda que representem operações intermediárias à exportação. A imunidade, como norma de exceção, não pode ter seu alcance ampliado para além do que o legislador efetivamente transmitiu através do texto constitucional.

A Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, em consonância com os limites estabelecidos no texto constitucional, dispõe, no seu artigo 170, sobre a imunidade ora em discussão, registrando em seus parágrafos 1º e 2º que não ocorre à incidência de tributação exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com o adquirente domiciliado no exterior. Confira-se:

(...)

Observa-se que o texto normativo em questão não representa qualquer inovação à ordem jurídica vigente, apenas explicita o conteúdo do texto constitucional, pois, se a intenção do constituinte fosse estender a imunidade também às receitas provenientes de exportação realizadas indiretamente, ou seja, com a intermediação de outras pessoas jurídicas, certamente assim o teria dito.

Em suma, o benefício não se estende às operações de compra e venda no mercado interno e a imunidade sobre receitas decorrentes de exportação não alcança as operações antecedentes ou intermediárias à exportação.

No caso, a comercialização não ocorreu diretamente com o adquirente domiciliado no exterior e implica que as receitas têm natureza de receita proveniente do comércio interno.

A exigência fiscal tem por base a receita em momento que antecede a exportação do produto e, assim, não é receita decorrente da exportação. Portanto, a autuada não faz jus à imunidade pretendida, em relação às operações objeto da presente autuação.

Do acima transcrito, percebe-se que o crédito tributário foi mantido segundo o entendimento de que a receita auferida pela Recorrente tem natureza de receita proveniente do comércio interno, porquanto a comercialização não ocorreu diretamente com o adquirente domiciliado no exterior.

Já a Recorrente entende que a receita auferida decorre de prestação de transporte rodoviário para empresas comerciais exportadoras, relativo às operações de exportação indiretamente realizadas.

Verifica-se que a controvérsia estabelecida nos autos se restringe em saber se o frete realizado no mercado interno, referente a operações realizadas com empresas comerciais exportadoras, está alcançado pela regra imunizante prevista no inciso I, § 2º, art. 149 da CF/88.

Do exame da documentação constante da impugnação é possível concluir que a Recorrente transporta cargas dentro do território nacional, bem como até o porto para empresa comercial exportadora para o fim de exportação de produtos.

O Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu que a norma de imunidade prevista no inciso I, § 2º, art. 149 da CF/88, alcança tanto as exportações diretas, quanto as operações indiretas de exportação, isto é, a exportação realizada por meio de *trading companies*

(empresas que atuam como intermediárias). A análise da questão foi concluída no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 4735 e do Recurso Extraordinário (RE 759244 - Tema 674).

No julgamento do RE 759244, o Ministro Relator Edson Fachin entendeu que

(...) é irrelevante, para fins de imunidade, saber se a operação de exportação é conduzida com ou sem participação negocial de intermediário, isto é, se é da espécie direta ou indireta. Para que seja imune, basta que, desde a realização da operação interna, já esteja assente a finalidade de levar aquela mercadoria ao exterior, atributo que pode ser provado, dentro outros elementos, pelo objeto social da *trading company*.

Por sua vez, assim consta no voto do Ministro Alexandre de Moraes:

(...)

No caso, levando em consideração a finalidade da norma constitucional imunizante, não há como simplesmente cindir as negociações realizadas no âmbito das exportações indiretas, de modo a tributar as operações realizadas no mercado interno e imunizar exclusivamente a posterior remessa ao exterior. Ora, a imunidade foi prevista na Constituição de forma genérica sobre as “*receitas de exportação*”, sem nenhuma diferenciação entre exportações diretas ou indiretas, devendo incidir também na comercialização entre o produtor/vendedor e as empresas comerciais com finalidade específica de exportação. No horizonte das exportações indiretas, as aquisições domésticas não podem ser entendidas como um fim em si mesmas, mas como operações-meio – *conditio sine qua non* – que alimentam fisiologicamente as vendas ao mercado externo, integrando, em sua 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 exportação.

A decisão do RE 759244 foi assim ementada:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES. Art.22-A, Lei n.8.212/1991.

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

2. A imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição, alcança a operação de exportação indireta realizada por trading companies, portanto, imune ao previsto no art.22-A, da Lei n.8.212/1991.

3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rel. Min. Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts.245 da IN 3/2005 e 170 da IN

971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante a linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição.

4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral: “A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.”

5. Recurso extraordinário a que se dá provimento

Do acima transcrito, verifica-se que a decisão do STF prestigiou a desoneração de toda a cadeia exportadora, visando evitar que as exportações brasileiras fossem oneradas com a incidência de contribuições que acabariam por impactar o preço do produto exportado no mercado internacional.

Especificamente sobre a não incidência de contribuição sobre as receitas auferidas pelo operador de transporte com o serviço de frete contratado por *trading company*, importa destacar o entendimento do Ministro Alexandre de Moraes, cujo voto foi vencedor no RE 1367071-AGR-EDV/PR:

(...)

No Recurso Extraordinário, a empresa BRADO LOGÍSTICA S.A., que presta serviços de transportes de cargas em geral, dentre outros, sustenta, em síntese, que o acórdão recorrido contrariou o artigo 149, § 2º, I, da CF/1988, pois a imunidade prevista nesse dispositivo constitucional, bem como a isenção inserta no artigo 6º da Lei 10.833/2003 e artigo 5º da Lei 10.637/2002 abrangem não só o produto da venda realizada ao exterior, mas toda a receita decorrente da operação de exportação, no qual o frete é parte indissociável.

A referida empresa vende o serviço de frete a determinados clientes que se caracterizam como “trading companies” (comerciais exportadores com fins específicos de exportação). Esses fretes são referentes ao transporte, dentro do território nacional, de produtos destinados à exportação, até os portos marítimos, portos secos e/ou até Recintos Especiais para Despachos Aduaneiros de Exportação (REDEX).

(...)

O acórdão recorrido consignou que:

“(I) o **frete** prestado a *trading companies* juridicamente qualificáveis como 'de exportação' não pode ser qualificado como receita 'de exportação', isso porque o frete é prestado no território nacional e custeado por empresa nacional, **razão pela qual não faz jus à imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, tampouco essas operações estão excluídas da incidência ou isentas da contribuição ao PIS e da COFINS**, na forma do artigo 14, II, IX e §1º, da MP nº 2.158-35, de 2001; artigo 6º, I e III, da Lei 10.833, de 2003; artigo 5º, I e III, da Lei 10.637, de 2002; e artigo 3º, I e II, da IN/RFB nº 1.152, de 2011;

(...)

Pelas transcrições acima, constata-se que o Tribunal entendeu que a receita oriunda da venda de frete não está abrangida pela imunidade constitucional, que, ao seu entender, é destinada à receita oriunda da venda de produtos ao exterior.

Da mesma forma, ao interpretar a legislação tributária de regência (MP 2.158-35, de 2001; Lei 10.833/2003; Lei 10.637/2002; IN/RFB nº 1.152/2011; Lei 10.865/2004; e Decreto 6.759/2009), concluiu que a isenção prevista nas leis sobre as receitas de frete de produtos destinados à exportação tem incidência apenas quando o frete é contratado por **pessoa jurídica preponderantemente exportadora, que vá exportar o produto diretamente, ou por intermédio de empresa comercial exportadora**, não alcançando o frete contratado por esta última.

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, quer seja ela realizada diretamente pela empresa exportadora, quer pela “trading company”.

Assim, frustra-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 e aquela do Tema 674 da repercussão geral serem distintas, **os fundamentos adotados neste último são suficientes para assegurar que a norma imunizante abranja também as receitas oriundas do serviço de frete destinado à mercadoria a ser exportada, seja a empresa contratante a própria exportadora ou a comercial exportadora**, haja vista que, como aqui assinalado, no Tema 674 não se fez distinção entre a venda ao exterior ser realizada de forma direta ou indireta, desde que com o fim específico de destinar um produto à exportação.

(...) (Grifei)

Ainda que o precedente judicial acima verse sobre a não incidência da contribuição para o PIS e da COFINS sobre as receitas auferidas pelo operador de transporte com o serviço de frete contratado por *trading company*, entendo que os fundamentos que embasaram o posicionamento do Ministro Alexandre de Moraes e que restou acolhido por maioria dos pelos Ministro, se adequa ao caso em análise.

De outra parte, vale destacar o seguinte precedente do CARF que, por unanimidade de votos, deu provimento ao recurso voluntário, para cancelar lançamento fiscal relativo à exclusão da base de cálculo da CPRB valores decorrentes da prestação de serviços de fretes contratados por pessoas jurídicas comerciais exportadoras:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2015 a 31/12/2015

RECEITAS DECORRENTES DE OPERAÇÕES DE FRETE DESTINANDO MERCADORIAS PARA SOCIEDADE EXPORTADORA INTERMEDIÁRIA. IMUNIDADE. RECURSO EXTRAORDINÁRIO nº 759.244.

Conforme decisão proferida pelo STF no RE nº 759.244, em sede de repercussão geral, as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária não integram a base de cálculo das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre a comercialização da produção rural.

(Acórdão 2402-012.900 – 2ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária – Sessão de 06 de novembro de 2024 – Relator Gregório Rechmann Junior)

Diante deste cenário, tem-se que o frete referente às operações realizadas no mercado interno que destinam mercadorias às empresas comerciais exportadoras também goza da imunidade prevista na Constituição Federal.

No caso dos autos, o Recorrente aduz que Notas Fiscais comprovam que no exercício de 2014 a totalidade da receita auferida decorre de prestação de transporte rodoviário internacional.

Contudo, tal afirmação não procede, visto que do exame da documentação constante dos autos é possível concluir que a Recorrente transporta cargas dentro do território nacional, bem como o transporte de cargas até o porto, para empresa comercial exportadora para o fim de exportação de produtos.

Assim, entendo que somente os valores escriturados na conta 653 “Frete para exportação” - receitas decorrentes do transporte interno de produtos destinados à exportação - estão abrangidas pela imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF/88, relativamente à CPRB, as.

Desta forma, a decisão de piso merece ser parcialmente reformada.

3. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário e, no mérito, dar-lhe parcial provimento para excluir do lançamento os valores escriturados na conta 653 “Frete para exportação.”

Assinado Digitalmente

Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz

VOTO VENCEDOR

Conselheiro **Alfredo Jorge Madeira Rosa**, redator designado

Divergirei da ilustre relatora pelas razões abaixo expostas.

A situação fática é complexa e suscitou intensos debates nesta turma. Para elucidação do presente caso faz-se necessário estabelecer algumas bases que estruturam o argumento exposto, e para isso visitarei noções de exportação (quanto ao objeto e quanto à forma), exportador, e receita de exportação. Por fim, resgataremos entendimentos do STF, inclusive os colocados no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 4735 e do Recurso Extraordinário (RE 759244 - Tema 674)., citados pela relatora.

1 DA IMUNIDADE PREVISTA NO INCISO I, § 2º, ART. 149 DA CF/88

Estabelece o inciso I, § 2º, art. 149 da CF/88:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as **receitas decorrentes de exportação**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(...)

O texto traça um escopo claro para imunidade, demonstrando que ela não é ilimitada nem em relação às contribuições, nem em relação aos fatos materiais sobre os quais é aplicada, visto que:

- I) Exclui as contribuições de interesse das categorias profissionais, lançando seu manto apenas sobre as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico;
- II) Elege as **receitas decorrentes de exportação** como o elemento imune.

Note-se que ao tratar da imunidade na exportação, no que se refere a impostos estaduais/distrital sobre circulação de mercadorias e prestação de serviços, a redação foi ligeiramente distinta, adotando termos mais amplos. Vide art. 155 da CF/88.

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

(...)

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as

operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023) Vigência

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (Vide Emenda Constitucional nº 132, de 2023) Vigência

(...)

X - não incidirá:

a) sobre operações que destinem ao exterior produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar;

a) 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

(...)

Ao tratar de impostos o termo escolhido foi “operações”, oferecendo espectro interpretativo potencialmente mais amplo do que simplesmente “receitas decorrentes de exportação”. Tal cuidado evidencia a distinção de tratamento constitucional entre contribuições sociais e impostos, e harmoniza o incentivo às exportações com o dever geral de toda sociedade financiar a seguridade social, disposto no art. 195, *caput*.

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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Assim, temos que a imunidade aqui tratada recai sobre as **receitas decorrentes de exportações**, e não sobre operações, de forma genérica.

2 EXPORTAÇÃO

Assente que nosso interesse são as receitas decorrentes de exportação, cabe perquirir que tipo de receita é essa.

Não há uma definição legal do que seja exportação, mas pode-se afirmar que juridicamente envolve um contrato internacional, logo, necessariamente, envolve partes domiciliadas em diferentes países. Ao se falar de exportações brasileiras, necessariamente deverá envolver um exportador domiciliado no Brasil e uma contraparte não domiciliada no Brasil.

Quanto ao objeto, podem ser exportados tanto produtos quanto serviços.

Quanto à forma, admite-se que a exportação se dê de forma direta ou indireta (com a utilização de *trading companies* ou comerciais exportadoras).

Na exportação indireta admite-se, excepcionalmente, a presença de um intermediário trading company ou comercial exportadora, sem descaracterizar a operação de exportação.

A exportação indireta é largamente aplicável à exportação de mercadorias, não ocorrendo o mesmo nas exportações de serviços, conforme se verifica das limitações postas no parágrafo único, do art. 2º, da Lei Complementar nº116, de 31 de julho de 2003.

Art. 2º O imposto não incide sobre:

I – as exportações de serviços para o exterior do País;

II – a prestação de serviços em relação de emprego, dos trabalhadores avulsos, dos diretores e membros de conselho consultivo ou de conselho fiscal de sociedades e fundações, bem como dos sócios-gerentes e dos gerentes-delegados;

III – o valor intermediado no mercado de títulos e valores mobiliários, o valor dos depósitos bancários, o principal, juros e acréscimos moratórios relativos a operações de crédito realizadas por instituições financeiras.

Parágrafo único. Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, **cujo resultado aqui se verifique**, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. (grifo do redator)

Fica claro que para que exista exportação, seja direta, seja indireta, seja de produto, seja de serviço, há de haver um elemento de conexão com o exterior que seja central à operação.

Nas exportações tanto direta, quanto indireta, o elemento de conexão é o importador do produto ou serviço. Havendo, necessariamente, um exportador de produto ou serviço como contraparte nacional.

Portanto, para que se fale em receita de exportação, é imprescindível a existência de um exportador para auferir essa receita de exportação. A imunidade pode ser sobre o produto ou serviço exportado, mas apenas o exportador auferirá receitas de exportação, seja de modo direto, seja de modo indireto.

No presente processo o sujeito passivo não realizou exportação, não podendo, portanto, ter auferido qualquer receita de exportação, seja direta, seja indireta. Em adição, destaque-se que se trata de prestador de serviços, logo, caso realizasse alguma exportação, seria de serviços e não de mercadorias.

3 DA AUTUAÇÃO

A autuação versa sobre omissão de receitas sujeitas à Contribuição Previdenciária sobre Receita Bruta (CPRB), conforme e-fl. 22. O Auditor Fiscal apurou a base de cálculo de CPRB com base em receitas de serviços que foram declarados como prestados no mercado interno, bem como receitas de fretes para exportação, conforme quadro à e-fl. 21.

Sobre as receitas declaradas como decorrentes de serviços prestados no mercado interno, não há controvérsia. O sujeito passivo não apresentou alegações sobre a autuação dessas receitas nem em fase de impugnação, nem na peça recursal. Assim, sobre essa matéria, não foi instaurado litígio, nos termos dos artigos 14 e 18 do Decreto nº 70.235/1972 (PAF).

A matéria que restou em julgamento são as alegadas receitas de fretes para exportação, que representam cerca de 73% da base de cálculo apurada no lançamento.

À e-fl. 21 afirma a fiscalização que:

23. Observa-se que foram analisados e rejeitados os supostos valores de “Fretes p/ exportação”, pois na análise dos CTe/DACTE verificou-se que se trataram de fretes dentro do Brasil e não com destinatário final no exterior, conforme Solução de Consulta Cosit nº 117, de 12/05/2015. Os documentos fiscais copiados no subitem 19.5 - DACTE nº 77286, de 02/01/2014 e nº 105472, de 30/12/2018, são exemplos de documentos fiscais registrados nesta conta - O Anexo II dos Elementos de Prova apresentam imagens dos DACTE apresentados pelo contribuinte referente a janeiro de 2014, por amostragem, observando-se, mais uma vez, que as demais NFSe emitidas no ano de 2014 seguem o mesmo padrão das imagens de janeiro de 2014 anexadas ao presente relatório.

23.1. Ressalta-se que não houve entre os documentos fiscais emitidos pela empresa fiscalizada, e analisados na presente auditoria, nenhum documento com CFOP do Grupo 7.000: Saídas de mercadorias e prestações de serviços nas quais o destinatário está em outro país.

Das afirmações acima constata-se que:

- 1) a empresa prestou serviços unicamente a nacionais e dentro do país;
- 2) as operações foram declaradas ao fisco estadual como praticadas no mercado interno, com código fiscal (CFOP) de realizadas no mercado interno, sem elemento de conexão com o exterior;
- 3) nenhuma das operações foi declarada com código de exportação direta ou indireta;
- 4) as receitas existentes não foram de exportação de serviços, nem direta, nem indireta.

A citada Solução de Consulta Cosit nº 117, de 12/05/2015, que trata sobre exportação de serviços, traz os seguintes argumentos em sua conclusão e que se aplicaram ao processo em tela.

37.2. Exclui-se da base de cálculo da CPRB a receita bruta decorrente de prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas, exceto quanto aos serviços desenvolvidos no Brasil cujo resultado aqui se verifique.

37.3. O ingresso de divisas dar-se-á pelos meios previstos nos arts. 91 a 93 da Circular Bacen nº 3.691, de 2013.

37.4. A não-incidência da CPRB sobre as operações de exportação de serviços se mantém ainda que o pagamento dos serviços prestados seja realizado por terceiros domiciliados no país, desde que agindo na condição de mero mandatário.

37.5. As operações de exportação de serviços devem ser registradas no Sistema Integrado de Comércio Exterior de Serviços, Intangíveis e de Outras Operações que Produzam Variações no Patrimônio (Siscoserv), salvo se a empresa prestadora estiver dispensada, nos termos da Portaria Conjunta RFB/SCS nº 1.908, de 2012.

Do acima exposto se percebe que a autuação não se deu porque teria ocorrido uma exportação indireta, e isso não teria sido acolhido. A autuação se deu porque sequer foram auferidas receitas decorrentes de exportação para que pudessem ser imunes!

As receitas omitidas, e objeto da parte do lançamento aqui em litígio, não decorrem de exportação direta nem indireta. Decorrem de prestação de serviços no mercado interno, entre nacionais, sem qualquer conexão com o exterior.

A receita do serviço prestado no mercado interno não se confunde com a receita das mercadorias exportadas indiretamente, e que foram objeto de transporte.

As receitas das mercadorias exportadas, de forma direta ou indireta, pelos tomadores dos serviços do sujeito passivo, são por certo imunes. Contudo, as receitas dos serviços por ele prestado no mercado interno, aos exportadores, não configuram receitas de exportação de serviços, para que tenham imunidade. Não há um tomador do serviço em outro país, prestador e tomador são domiciliados no Brasil.

Cita o recorrente à e-fl. 9789 a Solução de Consulta Disit/SRRF05 nº5011, de 05 de maio de 2017, da qual o sujeito passivo não é parte. Reproduz itens da solução de consulta, acrescentando-lhe trecho inexistente. O item “c” da solução informa estar excluída da incidência da CPRB à receita bruta decorrente de transporte internacional de carga. O recorrente adicionou à frase uma vírgula e as palavras “, INCLUSIVE as EXPORTAÇÕES INDIRETAS”, em caixa alta. A letra “b” ressalva a receita bruta de exportações.

Nenhum dos dispositivos socorre o recorrente. A um, porque a solução só vincula as partes envolvidas. A dois, porque o recorrente não realizou exportação direta ou indireta, seja de

produtos, seja de serviços. A três, porque o recorrente também não realizou transporte internacional de cargas. O transporte realizado teve início e fim dentro do território nacional.

Invoca o recorrente, à e-fl. 9790, legislação do PIS e COFINS. Afirma:

06 - No caso do PIS e da COFINS, a legislação é expressa no sentido de que as vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação (exportações indiretas) não compõe a base de cálculo destes tributos.

Ocorre que o sujeito passivo não realizou venda de produto algum a comercial exportadora, ou a *trading company*, ou mesmo a exportadora. A Rodoviva não comercializa produto algum destinado ao exterior. O que houve foi a prestação de um serviço no mercado interno. O serviço foi prestado sim a exportadores, porém, no mercado interno. O serviço foi prestado sem qualquer conexão com o exterior, que permitisse configurar uma exportação de serviços, direta ou indireta.

- Não há tomador no exterior;
- Não há resultado do serviço no exterior;
- Não há cobertura cambial com ingresso de divisas para pagamento de serviço exportado pelo recorrente.

O recorrente busca confundir as receitas de exportação auferidas por seus clientes tomadores de serviços, com suas próprias receitas da prestação de serviço no mercado interno.

Na exportação direta o exportador emite a nota fiscal de exportação com CFOP 7501, e recebe diretamente os benefícios fiscais, como o da imunidade sobre as respectivas receitas de exportação.

A exportação indireta envolve uma empresa intermediária, como uma *trading company* ou comercial exportadora. Nesse formato o processo funciona assim:

- A empresa produtora (empresa A) vende para uma empresa intermediária (empresa B), com fim específico de exportação.
- A empresa B realiza a exportação e emite a nota fiscal de exportação.
- A empresa A ainda pode usufruir de benefícios fiscais, como imunidade ou créditos de ICMS.
- Utiliza CFOPs como 5501, 5502, 6501 e 6502 para a nota fiscal de remessa.

Essa modalidade também se aplica a remessas entre estabelecimentos da mesma empresa, desde que com fim específico de exportação.

Assim, a exportação indireta se configura pela presença de intermediário (*trading company* ou comercial exportadora) que enviará as mercadorias ao exterior, auferindo também receita de exportação.

Na exportação indireta há receitas de exportação entre o exportador/produtor e o intermediário, e receitas de exportação entre o intermediário e o importador no exterior. A receita de exportação que ocorreria apenas em uma etapa na exportação direta, fraciona-se em adicional etapa na receita do intermediário exportador. A imunidade acompanha as **receitas auferidas com a venda do produto exportado**, em todas as etapas.

Inescapável a presença de um exportador domiciliado no país e de um comprador domiciliado no exterior, para que ocorra a exportação e possa existir alguma receita de exportação passível de imunidade.

4 DAS DECISÕES DO STF

Entendeu a relatora em seu voto, que seriam aplicáveis ao caso os julgados da ADI nº 4735 e do RE 759244 - Tema 674.

Na ADI nº 4735 o STF acordou em conhecer a ação direta e julgar procedente o pedido formulado 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, nos termos do voto do Relator.

Os parágrafos julgados inconstitucionais tinham as seguintes redações:

§ 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.

O julgado reconheceu a imunidade das receitas de exportação também quando efetuada de forma indireta. Estabelece o relator em seu voto:

(...) O debate se coloca apenas em relação às negociações entre os produtores ou os fabricantes e empresas comerciais exportadoras, constituídas e em funcionamento no país, que destinem os produtos adquiridos em solo nacional ao exterior, no âmbito das chamadas exportações indiretas .

Minha divergência foi no sentido de que a possibilidade da exportação indireta, e a respectiva imunidade de suas receitas, não foi o principal fundamento do auto de infração. Tal possibilidade é pacífica, e reafirmada no julgado do STF. Em mesmo sentido foi decidido o RE 759244, que firmou o Tema 674 que assentou o seguinte:

A norma imunizante contida no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação

caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária.

Contudo, note-se que a decisão da ADI nº 4735, assim como o Tema 674, se refere a compra e venda de mercadorias entre exportador e o intermediário comercial exportadora ou *trading company*.

A interpretação ampliativa dada pelo STF nos citados julgados foi no sentido de estender a imunidade incontroversa das receitas de exportação direta. Estender às receitas de exportação indireta, entre o exportador e o intermediário da exportação, comercial exportadora ou *trading company*. Como já destacados aqui repetidas vezes, esses são os intermediários caracterizadores da exportação indireta, e que auferem receitas de exportação de mercadorias.

As receitas aqui objeto de análise não são de exportador direto ou indireto, são receitas de prestação de serviços que não foram exportados. Não promoveu o STF tamanha ampliação da extensão da imunidade.

A ampliação foi apenas quanto à forma da exportação, mantendo-se a exigência do exportador que auferir a receita imune. Segue a necessária conexão com o exterior defendida neste voto. Segue a necessária receita decorrente de exportações defendida neste voto.

Os trechos das decisões, que estão destacados no voto da relatora, reforçam que estão sob análise as receitas de exportação do produtor, decorrentes de vendas de mercadorias ao intermediário domiciliado no país, típico da exportação indireta.

A afirmação de que imune não é o contribuinte, mas sim o bem quando exportado, também se coaduna com o entendimento deste voto. O bem transportado pelo recorrente é imune, e imune são as receitas auferidas pelos exportadores que o comercializaram. Todavia, essas receitas de exportação não se confundem com as receitas do recorrente ao prestar serviço que não foi exportado.

Supondo que a mercadoria seja soja exportada, é imune a receita da comercialização da soja exportada, de forma direta ou indireta. Não são imunes as inúmeras receitas de prestadores de serviços realizados domesticamente do plantio à venda dessa mesma soja, incluindo os serviços financeiros de comércio exterior e os serviços de mão de obra que atuaram por todo o processo. Nada disso configura receita de exportação nem gera o ingresso de divisas para o país.

O que gera receita de exportação e ingresso de divisas são as receitas dos exportadores diretos e indiretos. Essas receitas são imunes e já contemplam a remuneração de todos os fatores de produção que lhe foram necessários. Entendimento diverso levaria a uma ampliação sem fim da imunidade conferida, haja vista a interconexão de toda a economia.

Não percebo essa ampliação sem fim nas decisões do STF. É possível identificar nos votos dos ministros limites à reconhecida imunidade. Abaixo alguns destaques da ADI nº 4735.

Trechos do voto do Ministro Edson Fachin

A partir do bem lançado relatório formulado pelo E. Ministro Relator Alexandre Moraes constato que igual matéria é objeto do Recurso Extraordinário n.759.244, afetado à sistemática de repercussão geral, sob minha relatoria, ao que adoto idênticas razões de decidir onde ao final proponho a seguinte tese: “A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária.” (grifo do redator)

O ministro ressalta a identidade da matéria objeto da ADI nº 4735 com o RE nº 759244. A tese proposta foi específica sobre receitas de exportação em exportações indiretas, explicando que estas são caracterizadas com a participação negocial de sociedade exportadora intermediária. Ou seja, refere-se as receitas de exportação já citadas neste voto, não importando seu fracionamento em operações de venda a intermediários entre o produtor e o importador no exterior.

Continua o Ministro Fachin.

O alcance da tese proposta demanda perpassar por um itinerário argumentativo dividido em três tópicos: (i) a desoneração da tributação na cadeia produtiva exportadora; (ii) o regime jurídico da imunidade tributária com previsão no art. 149, §2º, I, da Constituição da República; e(iii) a exigibilidade de contribuições previdenciárias positivadas no art. 22-A da Lei 8.212/1991, a ser paga pela agroindústria, definida como produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, e incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção. (grifos do redator)

O trecho grifado reforça o entendimento deste voto, no sentido de que o alcance da imunidade, decidido pelo STF, possui claros limites. Refere-se a receita de comercialização de produção exportada, alcançando aqueles que participam dessa comercialização do produto, desde o produtor até o envio do produto ao exterior. Não alcança os serviços que circundaram as etapas de compra e venda do produto até seu destino no exterior.

Ainda no voto do Ministro Fachin.

Assim sendo, sob a perspectiva das práticas fiscais internacionais, ao determinar a “não incidência” de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico **sobre as receitas decorrentes da exportação**, reconhece-se a influência da oneração por essas contribuições na carga tributária da cadeia produtiva repercutindo no preço dos produtos com destino ao exterior. (grifo do redator)

Há o reconhecimento da oneração das contribuições e seus reflexos no preço, mas a escolha constitucional para desoneração dessas contribuições foi imunizando as receitas decorrentes de exportação, e somente elas, em sua forma direta ou indireta.

Segue o Ministro Fachin.

Nesse âmbito, fixo como premissa ao meu voto a compreensão segundo a qual a desoneração dos tributos que influa no preço de bens e serviços deve estruturar-se, a princípio, em formato direcionado à garantia do objeto, e não do sujeito passivo tributário, de modo que restrições à fruição do regime de imunidade tributária em decorrência da **interposição de terceiros cujo objetivo único na cadeia é o agenciamento de mercadorias a adquirentes internacional** fora do âmbito territorial do Brasil deve ser contemporizado em relação à finalidade das exonerações constitucionais e ao esforço exportador (export-drive) do potencial contribuinte. (grifo do relator)

Neste trecho o Ministro fixa premissa que também pode ser utilizada quando da exportação de serviços. Entende que, a princípio, o formato da imunidade é direcionado ao objeto. Assim, na exportação de mercadorias o objeto é a mercadoria comercializada. Na exportação de serviços o objeto é o serviço exportado.

Detalha o Ministro Fachin.

Em termos de hermenêutica constitucional, a forma não prevalece sobre o conteúdo, **sendo o sujeito tributário quem dá causa à ocorrência da circulação de mercadoria, caracterizada pela transferência do domínio no plano internacional**. (grifo do redator)

Ainda que, a princípio, a imunidade recaia sobre o produto exportado, seu natural sujeito passivo beneficiário é quem deu causa à exportação, e não terceiros prestadores de serviço no mercado interno.

Novamente a delimitação da análise da decisão à relação de compra e venda entre produtor exportador e sociedades exportadoras.

Por isso, na controvérsia presente, não há como entender a interação mercadológica entre agroindústria e sociedade exportadora a caracterização de uma compra e venda pura em mercado interno seguida de outra autônoma e de índole internacional titularizada pela exportadora e agente econômico domiciliado alhures. (grifo do redator)

Sobre a interpretação de imunidades pelo STF, destaca Fachin voto do Ministro Gilmar Mendes no RE 474.132.

Não obstante o fato de que, em alguns julgados, este Supremo Tribunal Federal tenha adotado uma interpretação ampliada das imunidades, de modo a abarcar fatos, situações ou objetos a priori não abrangidos pela expressão literal do enunciado normativo, e, em outros, tenha excluído da regra desonerativa algumas hipóteses fáticas, por intermédio de uma interpretação que se poderia denominar de restritiva, é indubitável que, em todas essas decisões, a Corte sempre se ateve às

finalidades constitucionais às quais estão vinculadas as mencionadas regras de imunidade tributária.

Tanto para ampliar o alcance da norma quanto para restringi-lo, o Tribunal sempre adotou uma interpretação teleológica do enunciado normativo.

Em relação à amplitude da expressão “receitas de exportação”, estas podem incluir atividades indiretas, mas ainda assim referentes a receitas do exportador quando, por exemplo, realiza um ganho cambial decorrente da exportação. Neste tópico o voto do Ministro Fachin cita pronunciamento de Robson Maia Lins e jurisprudência do STF.

Em relação aos demais votos na ADI nº 4735, oportuno citar os seguintes trechos do voto do Ministro Fux, que permitem identificar que o beneficiário é o exportador e não os transportadores domésticos.

E, por outro lado, além de as leis serem taxativas em relação à imunidade, também **há jurisprudência do Supremo no sentido de que o transporte interestadual é tributável, malgrado a operação seguinte seja de exportação.** (grifo do redator)

(...)

Até aqui foi destacado pelo eminente advogado, da tribuna, o exemplo de um produtor potente, que pode exportar diretamente, e aquele que precisa da trading para conseguir clientes e colocar sua mercadoria no plano internacional. Então, haveria realmente uma desigualdade imensa, porque aquele pequeno produtor pagaria imposto e o grande produtor não pagaria. (grifos do redator)

O voto do Ministro Lewandowski retoma a questão interpretativa das imunidades pelo STF. Registra limites às imunidades de exportações, colocados em julgados anteriores, e sintetiza:

Tem-se, assim, que, conforme texto constitucional, as receitas obtidas mediante venda de bens e serviços para o exterior são imunes à tributação. Impõe-se, deste modo, um limite claro ao legislador infraconstitucional e ao intérprete de que não é possível tributar receitas decorrentes da exportação.

(...)

Vale lembrar que este Supremo Tribunal Federal, no julgamento acima referido do RE 627.815/PR, reconheceu a imunidade não somente da venda em si da mercadoria, mas também da variação cambial positiva, pois, embora se trate de receita decorrente de operação financeira, uma vez atrelada ao ato de exportar, também estaria enquadrada na regra imunizante.

Por fim, ressalta claramente o limite decidido à referida imunidade, e aqui defendido neste voto, de modo a que não tenhamos uma “imunidade sem fim”.

Destaco, por fim, que a imunidade que ora se reconhece **não alcança todas as hipóteses tributárias da cadeia produtiva**, apuradas com base em outros fatos geradores e outras hipóteses de incidência, mas tão somente às contribuições sociais incidentes sobre a receita decorrente da exportação, na forma delimitada acima. (grifo do relator)

Cadeia produtiva é expressão que comporta interpretações deveras amplas, foi preciso o Ministro ao elucidar que a imunidade não alcança todos os fatos geradores que circundam a operação de exportação. A hipótese de incidência afastada é clara: receitas decorrentes de exportação. Não pretendeu o constituinte estender a imunidade a hipótese outras como: prestar serviços de transporte doméstico.

Tendo esses limites em mente, resta claro que o beneficiário possível da imunidade em tela será o exportador direto ou indireto, que é quem auferir receitas decorrentes da exportação.

Conforme já aqui afirmado, o recorrente não auferir receitas decorrentes de exportação, posto que nada exporta, nem produtos, nem serviços, nem de forma direta, nem indireta.

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Alfredo Jorge Madeira Rosa