

Senhor Ministro Edson Fachin: Inicialmente, cumpre esclarecer o contorno fático-normativo da presente controvérsia constitucional, tendo em vista a função de precedente que este feito exercerá perante o sistema judicial sendo imperativo considerar em respeito à unidade da jurisprudência deste Eg. STF a *ratio decidendi* dos julgados pretéritos, também na sistemática de repercussão geral, com destaque para os julgados nos temas n.283 e 674. (RE 606.107/RS, rel. Min.Rosa Weber, j. em 22/05/2013 e RE 759.244/SP, rel. Min.Edson Fachin, j. em 13/02/2020); ocasiões nas quais fixados os seguintes enunciados de tese:

Tema 283: “É inconstitucional a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores recebidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.”

Tema 674: “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.”

Este Eg. STF, em homenagem ao sistema de precedentes, já externalizou entendimento de que as *ratio decidendi* fixadas no julgamento do tema 674 aplicam-se não somente na desoneração das contribuições previdenciárias, mas, também ao PIS/Cofins, considerando o mandamento constitucional da desoneração da tributação indireta; consectária da regra internacional do país de destino (ADI 4735, rel. Min.Alexandre de Moraes, julgado em 13/02 /2020 e EDiv AgR RE 1367071, rel. Min. Ricardo Lewandowski, em julgamento com voto vista Min.Alexandre de Moraes) .

O caso ora em exame trata-se de saber se é constitucional a incidência de PIS/Cofins sobre o crédito-presumido de IPI percebido, nos termos do art.1º da Lei n. 9.363/1996, pelos contribuintes exportadores; o que demanda uma compreensão do histórico normativo que justificou a instituição desse regime especial aos exportadores e sua efetiva natureza jurídica no Direito Tributário: crédito decorrente da não-cumulatividade, receita ou ressarcimento; o que determinante para justificar a incidência ou não-incidência do PIS/Cofins.

De início registro que ACOMPANHO COM RESSALVAS o relator Ministro Roberto Barroso considerando ter compreensão diversa quanto à natureza jurídica daquela adotada; o que demanda deste Eg.STF como

guardião da constituição uma posição coerente e íntegra com a jurisprudência a fim de colocar término ao atual cenário de macrolitigância fiscal que vigora sobre a matéria (SCAFF, Fernando F. Ensaio sobre o macro e o microjurídico, a macro e a microjustiça e a Macro e a microlitigância. In: SCAFF, Fernando F., TORRES, Heleno T. DERZI, Misabel e BATISTA Jr, Onofre. *Supremos Acertos*. Belo Horizonte, Casa do Direito/ IDFin, 2022, p. 216-225), vejamos:

1. Da natureza jurídica do crédito presumido de IPI:

Parcela significativa da crescente litigiosidade em matéria de crédito presumido de IPI deve-se ao fato da Secretaria da Receita Federal impor toda sorte de óbices na apuração de tais créditos presumidos de IPI, como: (i) a vedação à inclusão do valor do frete, combustíveis e energia elétrica na sua base de cálculo, (ii) vedação à apuração do crédito presumido quando da exportação de produtos não industrializados, (iii) vedação à apuração do crédito presumido de IPI sobre aquisições de contribuintes não sujeitos a PIS /Cofins, (iv) vedação à apuração quando de exportação indireta, (iv) longo prazo para ressarcimento e a questão ora em julgamento quanto a incidência de PIS/Cofins sobre os valores percebidos pelos exportadores como *recomposição de resíduos tributários*.

As discussões em torno da base de incidência do PIS/Cofins considerando outros tributos e desonerações tributárias são fontes de vasto contencioso judicial e administrativo tributário perante o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), que como sabido vê-se obstado de empreender análise quanto à constitucionalidade de tais normas revelando, assim, errante jurisprudência sobre a matéria a despeito de haver entendimento sedimentado do Eg. Superior Tribunal de Justiça afastando incidência de PIS/Cofins (REsp 1130033/SC, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, DJe 16.12.2009 AgRg no REsp 1059829/SC, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 4.11.2008 REsp 807.130/SC, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 21.10.2008 e REsp 1025833/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Primeira Turma, DJe 17.11.2008).

De plano, considerando o próprio âmbito de conhecimento da matéria pelo Eg. STJ e CARF, qual seja: infra-constitucional, verifica-se a imperatividade do enfrentamento da matéria sob a perspectiva constitucional; o que ultrapassa, inclusive, as discussões em torno do

discrímen dos conceitos de receita e faturamento na jurisprudência do Eg. STF considerando a diretriz constitucional presente de desoneração das exportações.

A partir da exata compreensão do âmbito de jurisdição dos Tribunais Superiores que verifica-se que o cerne para o deslinde deste litígio reside na exata identificação da natureza jurídica do crédito presumido de IPI como consectário da regra constitucional que prevê a imunidade das “receitas decorrentes de exportação” (art.149, §2º, I).

Após sucessivas medidas provisórias veiculando o crédito presumido de IPI como mecanismo especial para ressarcimento de resíduos tributários na cadeia produtiva exportadora foi editado no âmbito do “Programa Especial das Exportações” a Lei n. 9.363, de 13 de dezembro de 1996 a prever crédito presumido de IPI no percentual de 5,37% sobre a receita de exportação, correspondente ao encargo do PIS/Cofins suportado pelo exportador diante da soma das duas alíquotas então vigentes (2,65%) conforme indicado no Parecer PGFN n. 3.092, de 27 de setembro de 2002, item n. 38.

A técnica exonerativa do crédito presumido de IPI foi assim concebida de modo a atender ao *princípio do país do destino*, de modo que “resíduos tributários” não venham a compor o produto exportado.

O fato gerador do direito ao crédito presumido do IPI, dada sua própria natureza de *recomposição de resíduos tributários*, não é a aquisição de insumos no mercado interno para industrialização, mas a exportação em si; o que se concilia com a melhor doutrina de André Mendes Moreira quando leciona sobre a não-cumulatividade tributária: “...a *ratio essenti* das regras que prescrevem formas de utilização dos créditos acumulados pelos exportadores é evitar a perda parcial de eficácia da imunidade das exportações de bens e serviços.”(MOREIRA, André Mendes. *A não cumulatividade dos tributos*. São Paulo: noeses, 2010, p.380)

A despeito da diversa natureza dos créditos a conveniência da transcrição do entendimento do Professor da Universidade de São Paulo (USP) justifica-se em função da identidade do fundamento constitucional para eliminação de resíduos tributários nas exportações, qual seja: o *princípio do país do destino* que se consubstancia na ordem jurídica interna mediante a regra de imunidade tributária das receitas decorrentes de exportação.

Muito embora o crédito presumido de IPI não se trate de um *novo* contencioso até a atual quadra o *princípio do país do destino* é ignorado no seio dos debates perante os Tribunais Superiores. No Poder Judiciário, as decisões referentes ao crédito presumido de IPI centraram-se, exclusivamente, na aplicação dos princípios da não cumulatividade, da legalidade e da isonomia olvidando-se de sua matriz constitucional como consectário da regra de imunidade das exportações derivada da aplicação do princípio do país do destino.

No CARF, tais controvérsias foram enfrentadas tendo em conta exclusivamente o prescrito na legislação tributária federal com destaque para o regime de apuração do PIS/Cofins cumulativo e não-cumulativo; o que impertinente se adotado o critério de julgamento a aplicação do *princípio do país de destino* que está a contemplar tanto a técnica da exoneração (método da isenção), quanto, a técnica do crédito (método do reembolso).

De maneira a fixar a tributação do consumo no país do destino, conjugasse a o *método a isenção* com o *método do reembolso*, assegurando que não haja perda parcial da eficácia da norma imunizante das exportações de bens e serviços.

Nesse cenário, a considerar a presença de ônus fiscais ao longo da cadeia produtiva exportadora, tem-se a constatação imediata quanto à necessidade de adoção de instrumentos econômicos-financeiros com vistas à ressarcir o contribuinte-exportador de resíduos tributários ao longo da cadeia a despeito da regra imunitória; o que se constata em função de atecnia do sistema tributário, com destaque para tributação sobre o consumo: ICMS, IPI, ISS e PIS/Cofins; que a despeito das regras exonerativas a plena imunidade tributária apenas é alcançada com aplicação simultânea do método do crédito/reembolso.

Portanto, é nessa realidade de falha estrutural do sistema tributário brasileiro que o crédito presumido de IPI foi introduzido pela Lei n. 9.393 /1996 com o propósito de ressarcir resíduos tributários ao longo da cadeia produtiva exportadora, tanto no estágio final da produção da mercadoria ou serviço, quanto nos estágios anteriores da cadeia produtiva (*prior-stage*) ao que equivocada a premissa de que tal regime especial trata-se de instrumento diverso/adicional às regras de imunidade tributária.

O crédito presumido de IPI opera como instrumento/garantia do *princípio do país do destino* que albergado no princípio da isonomia (art.

150, II) e positivado na Constituição Federal mediante as regras de imunidade tributária, que por sua vez estão a contemplar não somente o método da exoração, mas, também, o método do crédito/reembolso em consonância com as regras do Sistema Multilateral do Comércio, com destaque para o previsto no *GATT (General Agreement Trade Tarifs)* e *ASMC (Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias)*, conforme reconhecido em julgamento em painel instaurado perante o Órgão de Apelação da Organização Mundial do Comércio (OMC). (*Dispute Settlement- DS n.472, Apellate Body- World Trade Organization*).

A propósito da eficácia dos acordos multilaterais do comércio na ordem interna, considerando que o Brasil é signatário de diversos acordos da Organização Mundial do Comércio (OMC), melhor doutrina de Direito Tributário Internacional há muito reconhece que integram o sistema tributário nacional. (SCHOUERI, L.E. Tributação e cooperação internacional. *Revista Fórum de Direito Tributário- RFDT*, Belo Horizonte, n.7, p.25-54, jan/fev.2004.)

A propósito da aplicação do *princípio do país do destino*, previsto nos acordos do GATT e ASMC firmados em diferentes rodadas da OMC, Lucas Bevilacqua estabelece as seguintes premissas para concluir pela sua eficácia normativa na ordem tributária interna:

“Ao momento em que a República Federativa do Brasil internalizou os acordos da OMC assumiu obrigações perante o sistema multilateral do comércio, comprometendo-se, assim, a adotar os critérios de tributação enunciados, entre os quais o do *princípio do país do destino*, que representa não só uma limitação à tributação indireta das exportações, mas, também, à concessão de subsídios à exportação.

Ainda que entenda ter esse princípio, nos termos em que enunciado nos acordos da OMC um caráter apenas autorizativo da desoneração da tributação indireta, alguma força normativa tanto GATT quanto ASMC hão de ter. A primeira que seguramente há é de norma com eficácia programática para os países-membros, que, ao editarem suas legislações tributárias, devem promover neutralidade no fluxo internacional de mercadorias mediante a desoneração das exportações.

Uma segunda eficácia da adesão do Brasil aos acordos da OMC é que o *princípio do país do destino* pode desempenhar uma função de auxílio na interpretação e aplicação das normas exonerativas das exportações.(...)

Outra função que seguramente há, conforme já verificado no Brasil, é que o princípio do país do destino pode ser utilizado como parâmetro de controle de constitucionalidade a partir do tratamento conferido aos tratados internacionais pela Constituição e pelo Código Tributário Nacional (CTN), cujo art.98 prevê que a legislação tributária superveniente observe os tratados internacionais.” (BEVILACQUA, Lucas. *Incentivos fiscais às exportações*. Rio de Janeiro: Lúmen juris, 2018, p.40)

A jurisprudência deste Eg. STF não hesita em reconhecer cogência ao Direito do Comércio Internacional (cf. ADPF 101, rel. Min. Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, julgado em 24/06/2009), inclusive, no julgamento de lides tributárias a exemplo de precedente do Tema 8 de Repercussão Geral citado pelo d. Relator a propósito da exoneração da CSLL nas exportações. (RE 564.413, rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 12/08/2010) e pertinente advertência em voto de lavra Min. Ellen Gracie quanto à necessidade de observância do ASMC- Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (RE 474.132, rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 12/08/2010).

Com todas as vênias ao voto do Ministro Roberto Barroso, que muito embora discirna com propriedade o conceito de receita para afastar a incidência do PIS/Cofins sobre o crédito presumido de IPI, é imperativo trazer entre as razões de decidir da presente demanda a aplicação da regra constitucional do art. 149, §2º, I, na medida em que não se trata de mera não-incidência decorrente da aventada natureza contábil de subvenção pública corrente; classificação controversa a luz da doutrina e jurisprudência considerando a intrincada interdisciplinariedade do Direito Tributário e das Ciências Contábeis.

O entendimento veiculado no voto do ministro relator não nos afigura suficiente para afastar a incidência do PIS/Cofins na medida em que o crédito presumido de IPI não possui natureza de benefício fiscal a permitir sua classificação contábil como subvenção de custeio. Trata-se, efetivamente, de *ressarcimento* do exportador de ônus tributários incorridos em etapas produtivas anteriores, consectário da regra constitucional de imunidade tributária.

2. Do alcance da imunidade tributária das “... receitas decorrentes de exportação”:

De acordo com as razões recursais da PGFN, os créditos presumidos de IPI devem ser considerados receita bruta, logo, encontram-se na base de cálculo do PIS/Cofins na medida em que representam ingressos decorrentes de atividade outra que não de “receitas de exportação”, portanto, a receita auferida por meio de créditos presumidos de IPI não estaria compreendida na regra de imunidade (art. 149, § 2º, I).

Respeitosamente, a interpretação empreendida pela Fazenda Nacional não nos afigura correta considerando que trata-se de interpretação de *norma constitucional* que tem por diretriz a máxima efetividade do texto constitucional, portanto, impertinente invocar a baliza interpretativa do art. 111, II, do Código Tributário Nacional (CTN), a prescrever interpretação literal das hipóteses de exclusão do crédito tributário.

Em *Comentários à Constituição do Brasil*, grupo de constitucionalistas verbera que “...esta não incidência abrange as contribuições que incidem sobre a receita, como o PIS e a COFINS que não poderão atingir nenhuma verba obtida com a exportação. (CANOTILHO, JJ Gomes, MENDES, Gilmar F., SARLET, Ingo W. e STRECK, Lênio (Coord). *Comentários à Constituição do Brasil*. 2ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p.1736)

Partindo-se do que consta do texto do art.149, §2º, I, há doutrina específica sobre desoneração tributária das exportações a indicar que em “... leitura atenta ao dispositivo constitucional que se refere à “receitas decorrentes de exportação”, conduz, inequivocamente, à interpretação de que a regra de imunidade compreende tanto a receita diretamente auferida na operação de venda ao estrangeiro (receita da exportação) quanto a receita indiretamente obtida pelo crédito presumido de IPI (receita decorrente de exportação). (BEVILACQUA, Lucas, *Incentivos fiscais às exportações*. RJ: Lúmen, 2018, p.212).

Para Lucas Bevilacqua “aplica-se aqui a máxima de que o constituinte não utiliza palavras inúteis; pretendesse ele conferir, na EC n. 33/2001, aplicação parcial ao *princípio do país do destino*, teria utilizado exclusivamente o termo “receita de exportação”, no entanto, fez expresso “[...] as receitas decorrentes de exportação”, a compreender, portanto, aquelas indiretamente obtidas.

Oportuno consignar que essa mesma interpretação foi a que prevaleceu quando da aplicação desse dispositivo constitucional na discussão da incidência de PIS/Cofins sobre a receita auferida diante de variação cambial positiva dos contratos de câmbio que instrumentalizam as exportações

(Recurso Extraordinário n. 627.845/RS, rel. Min. Rosa Weber, julgado em 23 de maio de 2013).

Vale observar que, admitida a imunidade para receita financeira obtida de agente privado, com muito mais razão encontra-se albergado o crédito presumido de IPI na imunidade do art. 149, § 2º, I.

Subsidiariamente impende considerar ainda o julgado no Tema 283 de Repercussão Geral, também de rel. Min. Rosa Weber, no qual consagrou-se entendimento de que não incide PIS/Cofins sobre a transferência de créditos de ICMS na medida em que conseqüências da regra de imunidade tributária (Recurso Extraordinário (RE) n. 606.107/RS (RG), rel. Min. Rosa Weber, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013.)

Nesse julgamento, restou assentado que, apesar de afastada a imunidade, o conceito contábil de receita não autorizaria a incidência de PIS /Cofins, dado que de “receita nova” não se trata. Nesse ponto do julgado, a Ministra Rosa Weber assevera que a contabilidade não subordina a tributação, afastando, assim, o risco do “imperialismo disciplinar”, sendo oportuno registrar que, ainda que o Direito sirva-se de conceitos contábeis, confere-lhes acepções próprias.

3. Conclusão:

Diante de todo o exposto, em respeito aos precedentes já editados por este Eg. STF, com destaque aos Temas 283 e 674 de repercussão geral **ACOMPANHO COM RESSALVAS** o voto do i. Min. Roberto Barroso para aditar às vossas razões de decidir que a não-incidência do PIS/Cofins sobre os crédito presumidos de IPI é conseqüência do princípio do país de destino ao que proponho a formulação do seguinte enunciado de tese:

“ Os créditos presumidos de IPI, instituídos pela Lei nº 9.363/1996, não integram a base de cálculo da contribuição para o PIS e da COFINS vez que consubstanciam receitas decorrentes de exportações cuja tributação é vedada pela regra do art.149, § 2º, I, da Constituição Federal.”

É como voto.