

12/02/2020

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244 SÃO PAULO**

<b>RELATOR</b>	<b>: MIN. EDSON FACHIN</b>
<b>RECTE.(S)</b>	<b>: BIOENERGIA DO BRASIL S/A</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: PEDRO GASPARINI</b>
<b>RECDO.(A/S)</b>	<b>: UNIÃO</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: SOCIEDADE RURAL BRASILEIRA</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: MARCELO GUARITÁ BORGES BENTO</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS PRODUTORES DE SOJA (APROSOJA BRASIL)</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: EDUARDO MANEIRA E OUTRO(A/S)</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: UNIÃO DA AGROINDÚSTRIA CANAVIEIRA DO ESTADO DE SÃO PAULO - UNICA</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: LÉO MEIRELLES DO AMARAL</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: ASSOCIACAO NACIONAL DE DEFESA DOS AGRICULTORES, PECUARISTAS E PRODUTORES DA TERRA - ANDATERRA</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: JEFERSON DA ROCHA</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS CRIADORES DE ZEBU - ABCZ</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: MARCELO GUARITÁ BORGES BENTO</b>

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*

**RE 759244 / SP**

*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 à 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.

**A C Ó R D Ã O**

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, sob a Presidência do Ministro Dias Toffoli, na conformidade da ata de julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, apreciando o tema 674 da repercussão geral, em conhecer do recurso extraordinário e dar-lhe provimento para reformar o acórdão recorrido e conceder a ordem mandamental, assentando a inviabilidade de exações baseadas nas restrições presentes no art. 245, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa 3/2005, no tocante às exportações de açúcar e álcool realizadas por intermédio de sociedades comerciais exportadoras, nos termos do voto do Relator. Em seguida, fixou-se 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

**RE 759244 / SP**

haver participação negocial de sociedade exportadora intermediária”.

Brasília, 12 de fevereiro de 2020.

**Ministro EDSON FACHIN**

**Relator**

06/02/2020

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244 SÃO PAULO**

<b>RELATOR</b>	<b>: MIN. EDSON FACHIN</b>
<b>RECTE.(S)</b>	<b>: BIOENERGIA DO BRASIL S/A</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: PEDRO GASPARINI</b>
<b>RECDO.(A/S)</b>	<b>: UNIÃO</b>
<b>PROC.(A/S)(ES)</b>	<b>: PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: SOCIEDADE RURAL BRASILEIRA</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: MARCELO GUARITÁ BORGES BENTO</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS PRODUTORES DE SOJA (APROSOJA BRASIL)</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: EDUARDO MANEIRA E OUTRO(A/S)</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: UNIÃO DA AGROINDÚSTRIA CANAVIEIRA DO ESTADO DE SÃO PAULO - UNICA</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: LÉO MEIRELLES DO AMARAL</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: ASSOCIACAO NACIONAL DE DEFESA DOS AGRICULTORES, PECUARISTAS E PRODUTORES DA TERRA - ANDATERRA</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: JEFERSON DA ROCHA</b>
<b>AM. CURIAE.</b>	<b>: ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS CRIADORES DE ZEBU - ABCZ</b>
<b>ADV.(A/S)</b>	<b>: MARCELO GUARITÁ BORGES BENTO</b>

**RELATÓRIO**

**O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR):** Trata-se de recurso extraordinário submetido à sistemática da repercussão geral interposto em face de acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, cuja ementa transcreve-se a seguir:

“CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - IMUNIDADE DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL (INCISO I, DO § 2º, DO ART. 149, CF) SOBRE EXPORTAÇÃO INDIRETA - INADMISSIBILIDADE - IMPROCEDÊNCIA AO PEDIDO.

**RE 759244 / SP**

1. Significa a figura da imunidade tributária uma proibição constitucional ao exercício do poder de tributar, não se admitindo - evidente que excepcionada a própria ordem constitucional que assim exista - possa o legislador infraconstituente, via de consequência, restringir o seu alcance, pois isso significaria indisfarçável transgressão ao pertinente preceito constitucional implicado.

2. No particular do caso vertente, nenhum desando pratica a normação infra-legal atacada, IN 03/05, pois límpido o propósito da disposição constitucional em tela, de proteger da incidência corriqueira a receita decorrente de exportação, não a oriunda de venda a um terceiro que então vá exportar, até porque obviamente se reconhece o próprio impetrante, no alcance que deseja, está a agir como um 'exportador indireto': ora, o tema é de pura técnica legislativa, quisesse o legislador constituinte dar à vedação em pauta o tom almejado, assim o teria expresso, beneficiando todo o plexo da cadeia produtiva pátria, envolto com a atividade de venda ao exterior.

3. Ante a explicitude da normação em pauta, quem se excede, limpidamente, é o pólo contribuinte, em sua engenhosa construção de raciocínio a respeito.

4. Ao se referir o § 2º do artigo 149, CF, por um lado, à citada contribuição social, por outro firmou no invocado inciso I sua não-incidência relativamente às receitas de exportação.

5. A exegese buscada pela parte impetrante exatamente carece de amparo em razão dos contornos da dicção constitucional em que se ancora : desejasse o constituinte abranger também ao comerciante perante o exportador protegido pela imunidade, assim o teria expressamente positivado. Precedentes.

6. Nenhuma ilegitimidade se flagra na conduta administrativa alvejada, ante a precisão com que se tem valido o constituinte em sede do tema em pauta, denotando-se a ausência de plausibilidade jurídica aos fundamentos invocados.

7. Provimento ao apelo interposto e à remessa oficial. Reforma da sentença. Improcedência ao pedido."

**RE 759244 / SP**

No recurso extraordinário, interposto com fundamento no art. 102, III, “a”, da Constituição da República, aponta-se ofensa ao art. 149, §2º, I, também do Texto Constitucional.

Sustenta-se que o art. 246, §§1º e 2º, da Instrução Normativa MPS/SRP 03/2005, seria inconstitucional, porque atinge a parte Recorrente na condição de beneficiária de imunidade tributária. Isso porque *“conforme documentos apresentados aos autos, legislação e doutrina acima transcritas, as vendas às tradings não são vendas comuns, mas condicionadas à entrega no mercado externo.”* Não é possível a restrição da norma imunizante, de modo a permitir a incidência das contribuições sociais nas atividades empresariais do contribuinte, notadamente as exportações de açúcar e álcool realizadas por intermédio de empresas comerciais exportadoras.

Alega-se, ainda, que *“fazendo uma interpretação teleológica da norma, verifica-se que o constituinte objetivou desonerar as exportações com o fito de tornar competitivo o produto nacional no exterior, assegurando a concorrência, atraindo divisas e, por consequência, gerando empregos.”* Nesse sentido, ato infralegal não poderia restringir o conceito de exportação previsto no altiplano constitucional.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional pugna pelo desprovimento do apelo extremo. A propósito, alude que o paradigma constitucional apontado não afasta a exigência da contribuição previdenciária incidente sobre a receita decorrente de venda por meio de empresa comercial exportadora.

A Vice-Presidência do TRF da 3ª Região admitiu o recurso extraordinário, porque entendeu tratar-se de questão constitucional ainda pendente de apreciação pelo Supremo Tribunal Federal.

Em 19.09.2013, o Tribunal Pleno do STF reconheceu a preliminar de repercussão geral, nos seguintes termos:

*“Possui repercussão geral a controvérsia a respeito da aplicação, ou não, da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição às exportações indiretas, isto é, aquelas*

**RE 759244 / SP**

intermediadas por 'trading companies'."

Por sua vez, o Procurador-Geral da República opinou pelo desprovimento do recurso extraordinário, ao fundamento de que:

"[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."

O Ministro-Relator originário do feito declarou sua suspeição, nos termos dos arts. 145, §1º, do CPC/2015, e 277, *caput*, do RISTF, na data de 19.09.2017.

Por determinação da Presidência, os autos vieram-me conclusos, por livre distribuição, em 17.11.2017.

Admitiu-se, na condição de *amicus curiae*, a intervenção processual da Sociedade Rural Brasileira.

É o relatório.

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244**

PROCED. : SÃO PAULO

**RELATOR : MIN. EDSON FACHIN**

RECTE.(S) : BIOENERGIA DO BRASIL S/A

ADV.(A/S) : PEDRO GASPARINI (142650/SP)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)

AM. CURIAE. : SOCIEDADE RURAL BRASILEIRA

ADV.(A/S) : MARCELO GUARITÁ BORGES BENTO (SP207199/)

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS PRODUTORES DE SOJA  
(APROSOJA BRASIL)

ADV.(A/S) : EDUARDO MANEIRA (20111/DF, 53500/MG, 112792/RJ,  
249337/SP) E OUTRO(A/S)

AM. CURIAE. : UNIÃO DA AGROINDÚSTRIA CANAVIEIRA DO ESTADO DE SÃO  
PAULO - UNICA

ADV.(A/S) : LÉO MEIRELLES DO AMARAL (29303/DF)

AM. CURIAE. : ASSOCIACAO NACIONAL DE DEFESA DOS AGRICULTORES,  
PECUARISTAS E PRODUTORES DA TERRA - ANDATERRA

ADV.(A/S) : JEFERSON DA ROCHA (21560/SC)

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS CRIADORES DE ZEBU - ABCZ

ADV.(A/S) : MARCELO GUARITÁ BORGES BENTO (SP207199/)

**Decisão:** Após a leitura do relatório e a realização das sustentações orais, o julgamento foi suspenso. Falaram: pela recorrida, o Dr. Paulo Mendes de Oliveira, Procurador da Fazenda Nacional; pelo *amicus curiae* Associação Brasileira dos Produtores de Soja - APROSOJA BRASIL, o Dr. Eduardo Lourenço Gregório Júnior; pelo *amicus curiae* União da Agroindústria Canavieira do Estado de São Paulo - ÚNICA, o Dr. Léo Meirelles do Amaral; pelo *amicus curiae* Associação Nacional de Defesa dos Agricultores Pecuaristas e Produtores da Terra - ANDATERRA, o Dr. Jefferson da Rocha; e, pelos *amici curiae* Sociedade Rural Brasileira e Associação Brasileira dos Criadores de Zebu - ABCZ, o Dr. Marcelo Guaritá Borges Bento. Afirmou suspeição o Ministro Roberto Barroso. Ausente, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 06.02.2020.

Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Ausente, por motivo de licença médica, o Senhor Ministro Celso de Mello.



Vice-Procurador-Geral da República, Dr. José Bonifácio Borges de Andrada.

Carmen Lilian Oliveira de Souza  
Assessora-Chefe do Plenário

12/02/2020

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244 SÃO PAULO**

**ANTECIPAÇÃO AO VOTO**

**O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN** – Senhor Presidente, eminentes Pares.

Faço uma saudação especial às sustentações orais dos ilustres Advogados que assomaram à tribuna, de ambas as partes que se puseram em controvérsia, quer neste Recurso Extraordinário 759.244, quer na ambiência da Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.735, relatada pelo eminente Ministro Alexandre de Moraes, a quem também saúdo pelo voto que traz à colação a este Colegiado, concluindo, ao final, pelo acolhimento integral da declaração de nulidade constitucional, ou seja, da declaração de inconstitucionalidade acerca dos dispositivos da instrução normativa em causa.

No que diz respeito à ação direta de inconstitucionalidade, Senhor Presidente, adianto, desde logo, que o exame que fiz vai ao encontro da conclusão a que chegou e apresentou o eminente Ministro Alexandre de Moraes, do julgamento precedente.

Estou fazendo essa manifestação inicialmente porque, creio, cumpre antes votar na ADI de Sua Excelência e, em seguida, apresentar a percepção que tenho no recurso extraordinário e a respectiva conclusão, que farei em síntese, eis que, tendo acompanhado, como desde logo faço, na procedência da ADI, já se verifica que estou também acolhendo a pretensão manifestada neste recurso extraordinário e farei uma breve síntese para prestar contas do inciso IX do art. 93 da Constituição, ou seja, ao dever constitucional de fundamentação acerca desta percepção. A rigor, a pergunta que entendo cabível responder, na perspectiva do recurso extraordinário - que, obviamente, tem vasos comunicantes, estreitos e simétricos com o julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade, é saber se as operações de exportação de sociedade empresarial vocacionada à comercialização de açúcar e álcool derivados da cana-de-açúcar, quando realizadas por intermédio de outra pessoa jurídica, cujo objeto social precípua é a exportação de mercadorias sob

**RE 759244 / SP**

encomenda de terceira pessoa, estão ou não abrangidas pela regra imunizante do inc. I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal.

Como se sabe, esse inc. I do § 2º desse artigo prevê que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação. O que se coloca em questão, além do tema já verticalizado na ação direta de inconstitucionalidade, é esta que acabo de sintetizar - questão que teve a repercussão geral reconhecida em 2013 pelo Supremo Tribunal Federal.

Reconheço que há uma questão constitucional e que o caso transcendia a situação concreta ali vertente, por isso foi afetada à sistemática da repercussão geral, a temática quanto à aplicabilidade da imunidade referente às contribuições sociais sobre receitas decorrentes de exportação intermediada por *trading companies*.

Para responder a essa pergunta, o voto - que tomei a liberdade de fazer chegar a Vossas Excelências - examinou um tripé calcado em três pilares. Em primeiro lugar, a desoneração da tributação na cadeia produtiva exportadora; em segundo lugar, o regime jurídico da imunidade tributária - tal como previsto no já referido inc. I, § 2º, do art.149; e o terceiro pilar, mais especificamente, diz respeito à exigibilidade de contribuições previdenciárias positivadas no art. 22-A da Lei 8.212/1991, a ser paga pela agroindústria - definida aqui na concepção ampla de produtor rural, a pessoa jurídica cuja atividade econômica seja industrialização de produção própria ou de produção própria adquirida de terceiros -, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização de produção.

Esses são os três pilares que examino, Senhor Presidente e eminentes Pares. Volto, na dimensão desse tríplice exame, a observações e ponderações que tive a oportunidade de fazer sobre a dinâmica do comércio internacional na Ação Declaratória de Omissão inconstitucional 25, da relatoria do eminente Ministro Gilmar Mendes, e também no Recurso Extraordinário 723.651, especificamente sobre a aplicação do princípio do destino.

**RE 759244 / SP**

12/02/2020

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244 SÃO PAULO

VOTO

O SENHOR MINISTRO EDSON FACHIN (RELATOR): Versa-se no presente Tema da sistemática da repercussão geral sobre o alcance da norma imunizante prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição da República, a seguir transcrita:

“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:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;”

No particular, perquire-se a questão se as operações de exportação de sociedade empresarial vocacionada à comercialização de açúcar e álcool derivados da cana-de-açúcar, quando realizada por intermédio de outra pessoa jurídica cujo objeto social precípua é a exportação de mercadoria sob encomenda de terceira, estão abrangidas pela desoneração constitucional em tela.

Isso ganha relevância na presente demanda porque se trata de *writ* mandamental no qual se busca à suspensão da exigibilidade de contribuições previdenciárias, regulamentadas na IN/SRB 3/2005, compreendendo o período de dezembro de 2001 até a sentença definitiva.

Por conseguinte, em controle difuso de constitucionalidade, discute-se, em sede preliminar, a higidez constitucional do art. 245, §§1º e 2º, da Instrução supracitada, literalmente reproduzida:

**RE 759244 / SP**

“Art. 245. 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.”

Decerto, houve a revogação da norma infralegal mencionada pela Instrução Normativa 971/2009 da Receita Federal do Brasil. No entanto, não houve solução de continuidade, haja vista que as mesmas normas foram transladas ao novo diploma precisamente em seu art. 170, *in 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

RE 759244 / SP

profissionais ou econômicas.”

Nesse sentido, **preliminarmente, compreendo não ter havido perda de objeto na presente hipótese**, em razão da persistência do interesse de agir da parte Recorrente e da transcendência da temática afeta à sistemática da repercussão geral, isto é, a *“aplicabilidade da imunidade referente às contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação intermediada por trading companies.”*

**Passo ao exame do mérito da controvérsia.**

Com a finalidade de fundamentar o presente voto, torna-se necessário perpassar por um itinerário argumentativo divisado 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.

Posto isso, impende registrar que a controvérsia aqui deduzida tem como panorama social e econômica a própria história das exportações da nação brasileira, cujo marco inicial é, sem dúvida, a Carta Régia do Príncipe Regente D. João VI que quebrou o monopólio comercial entre metrópole e colônia, ao abrir os portos para as nações amigas, desenvolvendo a partir daí a autonomia econômica do país.

De acordo com as lições de Eurico de Santi, havia o seguinte cenário no Brasil imperial:

“No ano de 1831, a agricultura cafeeira no Brasil destaca-se e o produto é exportado em larga escala. O primeiro Código Comercial Brasileiro, criado em 1850, impôs medidas que aumentavam a segurança dos empreendimentos e estimulava o desenvolvimento da indústria e do comércio. Os principais destinos das exportações brasileiras na década dos anos 1850

**RE 759244 / SP**

eram Inglaterra, Estados Unidos e França, sendo que o café respondia por praticamente 50% dos produtos mais exportados.

Entre os anos de 1850 e 1890, a renda nacional de 44 milhões de libras esterlinas deu um salto para 166 milhões de libras esterlinas; a média do crescimento anual foi de 2,9% e a exportação dos produtos brasileiros foi a máquina propulsora da dinâmica deste setor na economia.” (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação, Federalismo e Desenvolvimento: imunidade do ICMS na exportação de mercadorias*. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 167, p. 26-38, ago. 2009, p. 27)

Também é consabido que até o advento da EC 18/1965 à Constituição de 1946, a operação de exportação de mercadorias era unicamente tributada pelo imposto de exportação, sob a competência dos Estados membros, embora com as alíquotas sempre limitadas pelo Texto Constitucional ou pelo Senado Federal, conforme se depreende do art. 9º, I, da Constituição de 1981, art. 8º, I, “f”, da Carta de 1934, art. 23, I, “e”, em 1937, e art. 19, V, na ordem constitucional de 1946.

Com a existência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICM) de competência dos Estados e com escopo a abarcar o comércio exterior, o sistema tributário ganhou significativa complexidade jurídica, esta criada e aumentada por interesses próprios de arrecadação dos entes federativos. Por vezes, incorrendo-se em equívocos técnicos de política fiscal internacional.

A respeito desse tema, já tive oportunidade de ocupar o Plenário no bojo da ADO 25, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, para tratar de minha compreensão sobre a tributação sobre o consumo na dinâmica do comércio internacional, sobretudo a incidência de ICMS em mercadorias voltadas à exportação, porquanto na ordem constitucional anterior, havia imunidade do antigo ICM sobre as operações que destinassem ao exterior produtos industrializados e outros previstos em legislação ordinária, nos termos do art. 23, §7º, da Carta de 1967. No entanto, o Poder Constituinte inovou na matéria, porquanto não adotou na integralidade e



**RE 759244 / SP**

originariamente o princípio jurisdicional do destino, o que gerou a necessidade de adotar-se solução de fundo contábil compensatório aos estados exportadores denominado Fundo Kandir.

Igualmente, no RE 723.651, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, tive a oportunidade de argumentar lateralmente em meu voto que *“a regra no comércio internacional em casos de tributação sobre o consumo é a aplicação do princípio do destino, segundo o qual o Estado destinatário, é dizer, em que se dará o consumo do produto que sofreu industrialização na territorialidade de outro ente soberano, deve recolher o tributo sobre a manifestação de riqueza. Em suma, a finalidade é desonerar, em termos tributários, as exportações e onerar as importações, favorecendo a balança comercial do país.”*

De todo modo, a desoneração constitucional ou legal da cadeia produtiva dirigida à exportação é orientada pelos princípios fundamentais do direito tributário internacional, notadamente o da territorialidade, da fonte e da universalidade, como consectários inafastáveis do princípio da igualdade na seara tributária, fim último da tributação em consonância ao que por mim argumentado no Tema 225 da sistemática da repercussão geral vertido no RE 601.314, de minha relatoria.

Por todos os estudiosos do direito tributário internacional, embasome nas lições de Luís Eduardo Schoueri segundo as quais a territorialidade relaciona-se com o aspecto espacial do fato gerador do tributo, delimitando a soberania fiscal, ao correlacionar os fatos jurídicos relevantes ao elemento de conexão território. Assim, *“a territorialidade surge, numa primeira acepção, como mero critério de política econômica. Na tributação sobre o consumo (no Brasil, ICMS E IPI), o referido critério surge na busca de tributarem-se os bens no país de seu produtor (origem) ou de seu consumidor (destino).”* (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Princípios do Direito Tributário Internacional: territorialidade, fonte e universalidade*. In: FERRAZ, Roberto. **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 326.

Ainda em consonância ao pensamento do ilustre tributarista, verifico

**RE 759244 / SP**

que, em homenagem ao princípio da isonomia, deve-se guardar coerência nas escolhas legislativas acerca dos critérios de sobre-regras (*überrecht*) tributárias internacionais:

“A crítica a tal regra é imediata: tem o legislador a opção pela adoção do princípio da territorialidade pura, ou por seguir a universalidade. Um ou outro caminho estão abertos. O princípio da igualdade, entretanto, impõe que o legislador escolha um critério e, a partir daí, siga-o coerentemente, sob pena de recair em arbitrariedade, ferindo, daí, o princípio da igualdade.” (Ibid., p. 373)

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.

De maneira a fixar a tributação do consumo na origem, conjuga-se a o método a isenção com o do reembolso, assegurando que não haja perda parcial da eficácia da norma imunizante das exportações de bens e serviços. Nesse sentido, visando à neutralidade fiscal no fluxo internacional de bens e serviços, compreendo que prevalece o princípio do destino em função da mercadoria/produto destinada ao exterior nas imunidades tributárias versadas no art. 149, §2º, I, do Texto Constitucional.

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

**RE 759244 / SP**

constitucionais e ao esforço exportador (*export-drive*) do potencial contribuinte.

Por evidente, isso em nada impede o estabelecimento de obrigações acessórias para realizar o desiderato constitucional da exportação, devendo qualquer desvio de finalidade essencial implicar em saída da condição fiscal mais benéfica.

A esse respeito, cito escólio doutrinário de Lucas Bevilacqua acerca da exportação indireta, por intermédio de *trading company* ou mera sociedade empresarial exportadora, e respectiva exoneração do ICMS-exportação na cadeia produtiva destinada ao comércio exterior:

“Na ‘exportação indireta’ há a saída da mercadoria do estabelecimento do produtor-vendedor ao do adquirente-exportador (empresa comercial exportadora ou *trading company*), sendo este quem realiza a exportação.

Tal estrutura operacional é decorrente da baixa cultura exportadora que ainda vigora no Brasil, tratando-se de ficção legal estabelecida justamente com o propósito de promover a facilitação comercial com mais integração dos produtores nacionais ao mercado externo, ainda que indiretamente.

(...)

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.

(...)

Oportuno estabelecer, desde já, uma clareza conceitual dos partícipes nas exportações indiretas, sobretudo no que respeita ao adquirente-exportador. Compreendido o propósito da equiparação promovida pelo legislador, necessário esclarecer que, embora identidade finalística, há diferenças entre as empresas comerciais exportadoras e as *trading companies*, que podem, inclusive, vir a macular a correta aplicação da

RE 759244 / SP

imunidade tributária.

As *tradings* são sociedades empresárias constituídas nos termos da lei, sob a forma de sociedade por ações (S.A.), com capital mínimo e com registro na RFB para operar o Siscomex e o Registro Especial, emitido em conjunto com a Secretaria de Comércio Exterior (Secex)/Departamento de Operações de Comércio Exterior (Decex) do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior (MDIC). As Empresas Comerciais Exportadoras, por sua vez, não estão sujeitas a qualquer legislação específica de comércio exterior, devendo possuir tão somente Registro de Exportadores e Importadores da Secex (REI/Siscomex); o que se realiza automaticamente quando da primeira exportação.

(...)

Nesse cenário legislativo tem-se que não há incidência de ICMS na operação de circulação de mercadoria entre vendedor-produtor ao adquirente-exportador que tiver assentado em seus registros sociais a atividade de exportação (i) e possua registros RFB e REI/Siscomex (ii), independentemente de tratar-se de uma *trading company*." (BEVILACQUA, Lucas. **Incentivos Fiscais às Exportações**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, p.150-152)

Ademais, tal como já reconhecido, por outros fundamentos, às importações em que há dúvidas sobre o sujeito ativo da operação, o negócio jurídico internacional deve ser sindicado pela Administração Tributária e eventualmente pelo Poder Judiciário a partir do *telos* operacional, de maneira a evitar abuso de direito por parte tanto do Contribuinte quanto do Fisco.

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. No movimento oposto de internalização de mercadorias, cito o RE 268.586, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, Primeira Turma, DJ 18.11.2005, e RE 405.457, de relatoria do Ministro Joaquim Barbosa, Segunda Turma, DJe 05.02.2010.

**RE 759244 / SP**

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. Isso porque o terceiro intermediador não tem como objeto social a produção para exportação ou a representação comercial internacional da pessoa jurídica agricultora.

Na verdade, caso busque-se assemelhar a situação a um contrato típico, seria mais adequado invocar o negócio de agenciamento para representar a relação jurídica entre exportadora e agroindústria, com previsão expressa no art. 710 do Código Civil de 2002, assim tipificado: *“Pelo contrato de agência, uma pessoa assume, em caráter não eventual e sem vínculos de dependência, a obrigação de promover, à conta de outra, mediante retribuição, a realização de certos negócios, em zona determinada, caracterizando-se a distribuição quando o agente tiver à sua disposição a coisa a ser negociada.”* Na exportação indireta, verifica-se que o intermediador não possui a disposição da coisa a ser negociada.

Em abono a essa conclusão, remete-se à doutrina de Guilherme de Meira Coelho:

“Note-se que é exatamente a relação de agência a existente entre as partes envolvidas no processo de exportação realizada de forma indireta pelas empresas comerciais exportadoras, haja vista que entre as *trading companies* e os potenciais produtores não há, na maioria das vezes, relação de hierarquia nem de obrigatoriedade/habitualidade, ficando a remuneração como uma porcentagem do sucesso das negociações obtidas.

Nem ao menos há que se falar que a atividade desenvolvida pelas empresas comerciais exportadoras se caracterizariam como uma distribuição internacional de produtos agropecuários brasileiros, pois, conforme mencionado alhures, as *tradings* não são, de forma alguma, produtoras de bens.

O Código Civil vigente dispõe sobre o tema e afirma,

**RE 759244 / SP**

categoricamente, que somente se caracterizaria a distribuição se o agente tiver à disposição a coisa a ser negociada, situação esta que não se faz presente no dia a dia das empresas comerciais exportadoras.” (COELHO, Guilherme de Meira. Da Inconstitucionalidade da Instrução normativa RFB nº 971/2009 – a Impossibilidade da Exigência das Contribuições Previdenciárias Incidentes sobre as Receitas Provenientes da Exportação de Produtos Agropecuários através das Empresas Comerciais Exportadoras. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 220, p. 39-48, jan. 2014, p. 43)

Em síntese, além do vetor interpretativo do substancialismo e do propósito dos negócios jurídicos, parece-nos inconteste que em matéria de interpretação das normas de imunidade tributária incorpora-se a teleologia do comando normativo como elemento central à fixação do alcance da desoneração.

A esse respeito, transcrevo excerto do voto condutor do Ministro-Relator Sepúlveda Pertence no RE 237.718, Tribunal Pleno, j. 29.03.2001:

“Não obstante, estou em que o entendimento do acórdão - conforme ao do precedente anterior à Constituição - é o que se afina melhor à linha da jurisprudência do Tribunal nos últimos tempos, decisivamente inclinada à interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais que inspiram limitações ao poder de tributar.

São exemplos marcantes dessa tendência a aplicação liberal que a Casa tem dado à imunidade de **livros, jornais e periódicos**(v.g., RE 141441, Pleno, 04.11.87, Sanches, RTJ 126/216; ERE 104563, Pleno, 09.06.93, Néri, RTJ 151/235), assim como à do **papel destinado à sua impressão**(RE 174476, Pleno, 26.09.96, M. Aurélio; RE 203859, Pleno, 17.12.96, Corrêa).

Também expressivo dessa mesma orientação é a decisão que alçou, não apenas a imunidade recíproca dos entes estatais, mas também as imunidades tributárias do art. 150, VI, **b** e **c**, à

**RE 759244 / SP**

dignidade de limitações ao poder de reforma da Constituição, em razão da relevância dos direitos e liberdades fundamentais a cuja proteção estão votadas.”

Do mesmo modo, relevante transladar argumentação do Ministro Gilmar Mendes no RE 474.132, de relatoria de Sua Excelência, Tribunal Pleno, j. 12.08.2010, por tratar da norma imunizante em questão:

“Não obstante o fato de que, em alguns julgados, este Supremo Tribunal Federal tenha adotado uma interpretação ampliativa 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.

(...)

Isso porque as regras de imunidade tributária - embora imediatamente prescritivas, impondo aos entes federativos um dever de abstenção legislativa - têm por escopo a consecução de determinadas finalidades ou a preservação de certos valores consagrados no texto constitucional. E somente à luz dessas finalidades e valores, elas devem ser interpretadas.

A regra de imunidade não se afigura apenas como simples óbice à imposição de um gravame tributário, mas como a exclusão de uma determinada atividade, situação ou objeto do âmbito da tributação, com vistas ao atendimento de um escopo constitucional.”

Nesse julgado restou definido que a imunidade tributária da espécie objetiva, uma vez que se destina aos objetos pecuniários resultantes das

**RE 759244 / SP**

atividades voltadas à exportação, consistentes das respectivas receitas, e não ao ente beneficiado, deve ser interpretada de maneira restritiva, excluindo aquelas contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico que não incidam sobre a receita, como é o caso da Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

O primeiro tributo tratado no RE 566.259, de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, Tribunal Pleno, DJe 24.09.2010. Quanto ao último tributo, restou pacificada a controvérsia no RE-RG 564.413, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, Tribunal Pleno, DJe 03.11.2010, assim ementado:

“IMUNIDADE – CAPACIDADE ATIVA TRIBUTÁRIA. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. IMUNIDADE – EXPORTAÇÃO – RECEITA – LUCRO. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. LUCRO – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – EMPRESAS EXPORTADORAS. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.”

No entanto, essa diretriz interpretativa restritiva não se aplica ao presente caso, porque o art. 22-A da Lei 8.212/1991 é hialino ao dispor que o tributo incide sobre a receita bruta proveniente da comercialização da produção. Igualmente, aqui não se coloca em discussão as possibilidades interpretativas dos conceitos de faturamento e receita bruta, com previsão no art. 195, I, da Constituição da República, tratado pela última vez e com o devido vagar no RE 574.706, de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, Tribunal Pleno, DJe 02.10.2017.

A respeito da regra-matriz da contribuição previdenciária, subscreve a análise do douto professor Paulo de Barros Carvalho formulada em



**RE 759244 / SP**

parecer aduzido aos autos:

“b) contribuição com fundamento na alínea ‘b’, do inciso I, do art. 195:

Hipótese:

critério material: auferir receita ou faturamento;

critério espacial: território nacional;

critério temporal: instante em que a receita ou o faturamento forem auferidos;

Consequente:

critério pessoal: ativo: União; passivo: empregador, empresa e entidade a ela equiparada na forma da lei;

critério quantitativo: base de cálculo: montante da receita ou do faturamento auferidos; alíquota: percentual fixado em lei.”

Por outro lado, a finalidade de estímulo às exportações e de inserção da cadeia produtiva brasileira no fluxo internacional de bens e serviços. Nas palavras da Ministra do STJ Regina Helena Costa, “[a] nova exoneração tributária vem ao encontro da máxima segundo a qual ‘não se deve exportar tributos’, e, por isso, revela-se benéfica às exportações.” (COSTA, Regina Helena. **Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF**. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 246)

No mesmo sentido, têm-se a opinião técnica de Sacha Calmon Navarro e Misabel Derzi:

“A finalidade da imunidade, já adiantamos, é estimular o esforço exportador, afastando as contribuições que gravam as receitas de exportação, direta ou indiretamente, e que agravam perigosamente os custos dos bens e serviços exportáveis (o chamado custo Brasil).

(...)

O aumento das exportações e a obtenção de *superávits* na balança comercial, são objetivos nacionais permanentes que

**RE 759244 / SP**

possibilitam a um só tempo:

A criação de empregos no país

A obtenção de renda cuja fonte está no exterior.

A acumulação de divisas, pois os marcos, dólares, pesos, seja lá a moeda que for, passa ao controle da autoridade monetária, que entrega ao exportador o equivalente em reais, concorrendo para irrigar a economia sem emissão inflacionária da moeda.

A independência dos capitais exteriores (desenvolvimento auto-sustentado).

(...)

A imunidade ora estudada, funciona como aliciante para que as empresas exportem em busca de um regime tributário menos sufocante, vez que é prática mundial a desoneração total das exportações.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. Opinião Legal – A Imunidade do art. 149, §2º, I, da Constituição sobre Receitas de Exportação (Contribuições Sociais e Interventivas). In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Pareceres Direito Tributário da Energia**. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 150)

Por isso, esse elemento finalístico em conjunto com a natureza objetiva da norma imunizante foram decisivos para o reconhecimento da desoneração constitucional em relação às contribuições do PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos no RE 627.815, de relatoria da Ministra Rosa Weber, Tribunal Pleno, DJe 1º.10.2013, e os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS no RE 606.107, também de mesma relatoria, DJe 25.11.2013.

Eis o teor das ementas dos referidos julgados, respectivamente:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA.

**RE 759244 / SP**

CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas. III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as ‘receitas decorrentes de exportação’ - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto. IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.”

**RE 759244 / SP**

(grifos nossos)

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. **IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”.** Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V – O conceito

**RE 759244 / SP**

de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. **Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.** VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal. VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). **Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.** VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, ‘b’, da Constituição

**RE 759244 / SP**

Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.” (grifos nossos)

A respeito da compreensão jurisprudencial firmada na sessão plenária em 22.05.2013 pelo STF, Robson Maia Lins é preciso ao identificar a importância do elemento teleológico, nos seguintes termos:

“Ao delimitar o conteúdo semântico do que se entende por ‘receitas de exportação’, o Supremo realizou aqui esforço interpretativo amplo da imunidade tributária, pois não restringiu a regra desoneradora apenas às receitas que, integradas ao patrimônio como dado novo e positivo, resultam direta e imediatamente da venda de mercadorias e da prestação de serviços. Considerou assim ingresso derivados de atividades relacionadas, ainda que indiretamente, com a exportação, como é a transferência dos créditos acumulados pelas exportadoras. Resguardou-se, por excelência, a finalidade constitucional no enunciado imunizante.

(...)

Vê-se, mais uma vez, que o STF sublinhou, amparado no prisma teleológico amplo, que as receitas imunes ao PIS e à Cofins envolvem receitas que resultam, direta ou indiretamente, da atividade exportadora, ou seja, todas as consequências financeiras da transação internacional. Daí por que concluiu que eventual diferença cambial positiva entre o fechamento e a liquidação do contrato de câmbio consistiria em receita decorrente de exportação.” (LINS, Robson Maia. A Imunidade do PIS e da Cofins nas Receitas Decorrentes de Exportação Prevista no art. 149, §2º, I, da CF/88 diante da Jurisprudência do STF, do Decreto 8.426/2015 e do ADI RFB nº 8/2015. In: **Revista Brasileira de Direito Tributário**, a. XI, n. 61, p. 76-91, mar./abr. 2017, p. 82-84)

**Logo, ante o prestígio conferido pela jurisprudência do STF à finalidade de estímulo à exportação por meio da exoneração tributária,**

**RE 759244 / SP**

**firmando convicção no sentido 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, do Texto Constitucional.**

Portanto, assiste razão ao contribuinte Recorrente ao insurgir-se em face da exigibilidade das contribuições previdenciárias reguladas pelas disposições infralegais mencionadas, porquanto estas ofendem a limitação constitucional ao poder de tributar representada pela imunidade tributária específica.

No tangente à norma imunizante, retoma-se o assentado no RE 606.107 no voto condutor pela Ministra Rosa Weber:

“A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de ‘receita’ constante do seu art. 195, I, ‘b’) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, ‘a’, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.”

Logo, ao restringir a aplicabilidade da norma contida no art. 149, §2º, I, da Constituição da República, retirando as exportações indiretas efetuadas pelas pessoas jurídicas comerciantes do setor agropecuário do alcance da desoneração, o Poder Público atentou contra a finalidade da competência negativa constitucionalmente prevista, reduzindo a eficácia do comando normativo.

Por possuir a interpretação do conceito de receita absoluta independência à atuação do legislador ordinário, e com maior razão do poder regulamentar da administração tributária, constata-se que não

**RE 759244 / SP**

poderia a instrução normativa ter disposto que “[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.”

Conforme assentei como premissa de raciocínio, a desoneração dos tributos que influa no preço de bens e serviços deve estruturar-se em formato direcionado à garantia do objeto, de modo que restrições à fruição do regime de imunidade tributária são relativizáveis em relação à finalidade das exonerações constitucionais e ao esforço exportador do potencial contribuinte.

Nesse sentido, subscrevo às inteiras o argumento apresentado por Paulo de Barros Carvalho no parecer já referido no que diz respeito à irrelevância, para fins de imunidade, da questão se a operação de exportação é conduzida com ou sem a participação negocial de intermediário, reproduzo na literalidade:

“Não restam dúvidas de que, tanto na exportação direta como na indireta, realiza-se a finalidade prevista pelo art. 149, §2º, I, do Texto Constitucional: a destinação de bens e serviços ao exterior do país.

Por fim, vale esclarecer que a *trading company*, e também a comercial exportadora, são empresas que realizam a exportação indireta. O diferencial está apenas no fato de que, para sua constituição, a *trading* tem que observar os requisitos prescritos no Decreto-lei nº 1.248/72, consistentes em (i) registro especial na SECEX e na Receita Federal; (ii) constituição societária sob a forma de sociedade por ações; e (iii) capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional. Mas ambas, no final das contas, são empresa comerciais exportadoras, como se depreende do Regulamento Aduaneiro (...) Feitas essas anotações, conclui-se que uma venda a comercial exportadora ou a *trading company* com o fim específico de exportação nada mais é que uma operação cuja finalidade exclusiva é destinar um produto à exportação, tal qual previsto na norma imunizante de que tratamos. Por conseguinte, tendo a comercial exportadora ou a



**RE 759244 / SP**

*trading company* efetivado a operação exportadora, cumpridos estão os requisitos para fruição da referida imunidade em relação às vendas feitas pela Consulente.

**Assim, 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*. Como fiz questão de notar, trata-se de caso típico de imunidade objetiva e, portanto, não são imunes as empresas exportadoras, mas as receitas decorrentes das operações de exportação, motivo pelo qual os valores a elas correspondentes devem ser deduzidos das bases de cálculo de quaisquer contribuições sociais ou interventivas. Na falta de delimitação constitucional, devem ser considerados imunes as operações de exportação diretas e indiretas. Quando faz o contrário, a legislação infraconstitucional ampla além dos limites constitucionais a competência que lhe foi outorgada.”**  
(grifos nossos)

Ademais, por eventualidade argumentativa e com vênias confessas ao *Parquet*, não se considera adentrar aqui função própria ao Poder Legislativo para disciplinar matéria relativa às contribuições sociais, o que afrontaria a separação dos poderes. Na verdade, trata-se de pacífica sindicabilidade judicial de ato administrativo que em razão de seu objeto restritivo não derivado tanto da ordem constitucional quanto da Lei 8.212/1991 desborda da plêiade de poderes da Administração Tributária. Isso porque não observa na hipótese a limitação negativa da competência tributária prevista no art. 149, §2º, I, da Constituição da República.

Ante o exposto, conheço do recurso extraordinário a que se dá provimento com a finalidade de reformar o acórdão recorrido e conceder a ordem mandamental, assentando a inviabilidade de exações baseadas

**RE 759244 / SP**

nas restrições presentes no art. 245, §1º e 2º, da IN 3/2005, no tocante às exportações de açúcar e álcool realizadas por intermédio de sociedades comerciais exportadoras.

Igualmente, para efeitos de repercussão geral, adota-se neste voto e propõe-se para deliberação colegiada a constar no acórdão a seguinte tese de julgamento: **“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.”**

Despesas processuais às custas da parte Vencida, nos termos do art. 82, §2º, do CPC/15.

Incabível a condenação em honorários advocatícios, nos termos da Súmula 512 do STF.

É como voto.

12/02/2020

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244 SÃO PAULO

VOTO

**O SENHOR MINISTRO ALEXANDRE DE MORAES:**

Trata-se, na origem, de Mandado de Segurança impetrado por Bioenergia do Brasil S/A em face de ato do delegado da receita previdenciária em Araçatuba.

Em 1º de agosto de 2005, com edição da Instrução Normativa 3/2005, da Secretaria da Receita Previdenciária, estabeleceu-se que as exportações indiretas seriam tributadas como se fossem vendas internas. Assim dispõe a norma:

“Art. 245. 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.”

A impetrante alega ofensa ao artigo 149, § 2º, I, da CONSTITUIÇÃO FEDERAL, que assim dispõe:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como

**RE 759244 / SP**

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:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;”

Por outro lado, aponta violação ao princípio da anterioridade.

Baseando-se nas alegações citadas acima, a impetrante requer a) concessão de liminar visando suspender o § 2º do artigo 245 da IN/SRP n. 3/2005 e b) o julgamento do Mandado de Segurança totalmente procedente, confirmando a liminar.

A liminar foi deferida.

Ao prestar informações, a Procuradoria-Geral Federal alegou que:

“[...] a partir dos dispositivos acima reproduzidos que ficaram salvaguardadas da incidência tributária as contribuições decorrentes de operações realizadas **diretamente** entre o produtor e o adquirente domiciliado no exterior. Entretanto, se o produtor repassar a sua produção para interposta empresa comercial, com fins de futura exportação, a cadeia prevista nas normas estaria quebrada, pois a operação carece ser direta para que possa incidir o benefício fiscal, sem intermediação de terceiros.” (DOC. 01, fl. 125) (nosso grifo);

Defende, ainda, que a imunidade tributária concedida pela EC 33/2001 é voltada para as receitas oriundas de exportação, desde que realizadas diretamente entre o produtor e o adquirente domiciliado no exterior.

Por fim, sustenta que as operações denominadas de *tradings* não se confundem com as de exportação, segundo dispõe o Decreto-Lei

**RE 759244 / SP**

1.248/1972, portanto, não se beneficiam da imunidade tributária prevista pela EC 33/2001. Em síntese:

“Concluimos, então, que não há norma infraconstitucional que isente das contribuições sociais previdenciárias os produtores-vendedores no caso de comércio com trading. Quanto ao alcance da imunidade instituída pela EC nº 33, de 2001, entendemos que o dispositivo assegura a não-incidência de contribuição social sobre a receita decorrente de exportação, nada prevendo quanto à venda no mercado interno à empresa comercial exportadora.” (DOC. 01, fl. 134)

Na sentença do Mandado de Segurança, reconheceu-se a inconstitucionalidade da IN/SRP n. 3/2005. O juízo *a quo* deu interpretação teleológica à regra do art. 149, § 2º, I da CF/88, que, no seu ponto de vista, seria “a desoneração fiscal das exportações, de modo a dar condições de concorrência ao produto nacional no mercado externo, atrair divisas, gerar empregos (CF, 170, VIII) e o promover o equilíbrio da balança comercial.”

Dessa maneira, entendeu o juízo *a quo* que a imunidade tributária concedida constitucionalmente não distinguiu a exportação direta ou indireta, e, portanto, não cabe ao legislador infraconstitucional fazê-lo. Assim, afirmou que:

“a interpretação das regras imunizantes não possa ser ampliativa, no caso em tela, diante da finalidade da norma, qual seja, incentivo às exportações, não há como reconhecer constitucional a restrição imposta pela IN MPS/SRP nº 03, de 14 de julho de 2005, que atrai para competência da União a tributação das receitas decorrentes de exportação, quando a venda é feita por meio de tradings. (DOC. 02, fl. 37)”

Por fim, confirmou a segurança que havia sido conferida liminarmente, determinando a não sujeição da impetrada aos efeitos do artigo 245, §§ 1º e 2º da IN/SRP n. 3/2005.

**RE 759244 / SP**

O Instituto Nacional do Seguro Social – INSS apelou da sentença com os seguintes fundamentos:

- a) há diferenciação entre as operações de exportação e de *tradings*;
- b) a imunidade tributária é exceção ao princípio da igualdade e, portanto, deve se limitar à previsão constitucional; e
- c) é preciso diferenciar a exportação direta da indireta, dado que, segundo a apelante, esta última quebra a cadeia produtiva, não merecendo a imunidade tributária.

Sustenta a autarquia previdenciária que “a imunidade constitucional alcança única e exclusivamente as receitas decorrentes da exportação efetuada diretamente pelo produtor rural a partir de 14/12/01, não amparando ou alcançando as operações antecedentes ou intermediárias destinadas às exportações.” (DOC. 02, fl. 64).

A Bioenergia do Brasil S/A apresentou contrarrazões de apelação alegando que é mandamento constitucional que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei (artigo 150, I, CF/88), logo, houve irregularidade quando da IN/SRP 03/2005. Retomou-se ainda argumentos trazidos pelo Mandado de Segurança, como ofensa ao princípio da anterioridade, da competência e da irretroatividade. Reforça que a norma constitucional dá imunidade tributária às exportações, sem distinção se diretas ou indiretas. Por fim, conclui que a apelação deve ser julgada improcedente em todos os seus pedidos.

No julgamento do Agravo de Instrumento interposto pelo INSS, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região entendeu que o recurso em tela não atacou os fundamentos da decisão agravada, portanto, a agravante careceria de interesse recursal. Por este motivo, negou-se seguimento ao agravo.

Já no julgamento da apelação o egrégio TRF-3 reformou a decisão apelada, em acórdão assim ementado:

**RE 759244 / SP**

“CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - IMUNIDADE DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL (INCISO I, DO § 2º, DO ART. 149, CF) SOBRE EXPORTAÇÃO INDIRETA - INADMISSIBILIDADE - IMPROCEDÊNCIA AO PEDIDO. 1. Significa a figura da imunidade tributária uma proibição constitucional ao exercício do poder de tributar, não se admitindo - evidente que excepcionada a própria ordem constitucional que assim exista - possa o legislador infraconstituente, via de consequência, restringir o seu alcance, pois isso significaria indisfarçável transgressão ao pertinente preceito constitucional implicado. 2. No particular do caso vertente, nenhum desando pratica a normação infra-legal atacada, IN 03/05, pois límpido o propósito da disposição constitucional em tela, de proteger da incidência corriqueira a receita decorrente de exportação, não a oriunda de venda a um terceiro que então vá exportar, até porque obviamente se reconhece o próprio impetrante, no alcance que deseja, está a agir como um "exportador indireto" : ora, o tema é de pura técnica legislativa, quisesse o legislador constituinte dar à vedação em pauta o tom almejado, assim o teria expresso, beneficiando todo o plexo da cadeia produtiva pátria, envolto com a atividade de venda ao exterior. 3. Ante a explicitude da normação em pauta, quem se excede, límpidamente, é o pólo contribuinte, em sua engenhosa construção de raciocínio a respeito. 4. Ao se referir o § 2º do artigo 149, CF, por um lado, à citada contribuição social, por outro firmou no invocado inciso I sua não-incidência relativamente às receitas de exportação.

5. A exegese buscada pela parte impetrante exatamente carece de amparo em razão dos contornos da dicção constitucional em que se ancora : desejasse o constituinte abranger também ao comerciante perante o exportador protegido pela imunidade, assim o teria expressamente positivado. Precedentes. 6. Nenhuma ilegitimidade se flagra na conduta administrativa alvejada, ante a precisão com que se tem valido o constituinte em sede do tema em pauta,

**RE 759244 / SP**

denotando-se a ausência de plausibilidade jurídica aos fundamentos invocados. 7. Provimento ao apelo interposto e à remessa oficial. Reforma da r.sentença. Improcedência ao pedido.

A Bioenergia do Brasil interpôs Recurso Extraordinário contra a decisão do Eg. TRF-3, com base na alínea “a” do inciso III do art. 102 da Constituição Federal. Alega que:

“(...) o Art . 149 da nossa lei Maior, em seu § 2º, inciso I, prega a IMUNIDADE TRIBUTÁRIA sobre as receitas decorrentes de exportação e, como anotado no texto constitucional, não lhe impõe qualquer restrição, no caso, exportação direta ou indireta, não cabendo ao intérprete e ao legislador infraconstitucional fazê-lo. Trata da receita advinda da EXPORTAÇÃO, e ponto final, como anotado pelo Juiz Monocrático. (DOC. 02, fl. 130)

Ainda:

“Além de não advir de LEI, CONTRARIA NORMA CONSTITUCIONAL que prevê a imunidade tributária (Art. 149, § 2º, inciso I, CF) e prega, de forma também arbitrária, a RETROATIVIDADE DA LEI, pretendendo incutir à recorrente e empresas parelhas a incidência de contribuição sobre as receitas advindas de exportação' indireta, ou seja, exportação realizada através de tradings, desde dezembro de 2001. Ainda, anota-se que desrespeita ao princípio da anterioridade e da competência tributária.” (DOC. 02, fls. 132-133)

No juízo de admissibilidade, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região admitiu o recurso extraordinário interposto pela Bioenergia do Brasil S/A.

O Supremo Tribunal Federal reconheceu, por unanimidade, a repercussão geral da questão constitucional debatida.



**RE 759244 / SP**

EMENTA: Possui repercussão geral a 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". (DOC. 05, fl. 02)

A Procuradoria Geral da República se manifestou pelo desprovimento do Recurso Extraordinário.

Pediram ingresso na ação como *Amicus Curiae*: Sociedade Rural Brasileira, Associação Brasileira dos Produtores de Soja (APROSOJA BRASIL), União da Agroindústria Canavieira do Estado de São Paulo (UNICA), Associação Nacional de Defesa dos Agricultores Pecuáristas e Produtores da Terra (ANDATERRA) e Associação Brasileira dos Criadores de Zebu (ABCZ).

É o relatório.

A norma impugnada veda a concessão de imunidade tributária, prevista no artigo 149, § 2º, I, da CF, às receitas decorrentes da comercialização entre o produtor/vendedor com empresas constituídas e em funcionamento no país que destinem os produtos à exportação. Eis o teor do art. 245, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) 3, de 1º de agosto de 2005:

“Art. 245. 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

**RE 759244 / SP**

proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.”

O mencionado dispositivo constitucional confere imunidade, no que diz respeito às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, às receitas oriundas das exportações:

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 [...]

§ 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.

Registra-se, por oportuno, que o Pleno do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, no RE 759.244/SP (Rel. Min. ROBERTO BARROSO, DJe de 2/2/2015), reconheceu, por unanimidade, a repercussão geral da matéria em questão, concernente à *aplicabilidade da imunidade referente às contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação intermediada por empresas comerciais exportadoras (trading companies)* - Tema 674.

No presente RE, a recorrente sustenta que a norma violaria os arts. 5º, LV; 145, § 1º; 149, § 2º, I; 150, I e II, e 170, IV, da Constituição Federal, na medida em que restringiria a imunidade tributária ao comércio desenvolvido diretamente entre produtores e vendedores sediados no Brasil e adquirentes localizados fora do país, negando o benefício quando a transação é feita por pequeno ou médio produtores, por meio de empresas *tradings* e sociedades comerciais com finalidade específica de exportação. Alude ao Decreto-lei 1.248/1972, que teria equiparado, para

**RE 759244 / SP**

fins tributários, a exportação direta e a indireta, asseverando que os dispositivos impugnados vulnerariam os princípios da legalidade e da isonomia tributária, da livre concorrência, da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

De um modo geral, a defesa da legitimidade do ato é feita com base no fato de que (i) a atuação das empresas comerciais exportadoras, no que diz respeito à compra de produtos no mercado interno para posterior remessa ao exterior, configuraria atividade doméstica, razão pela qual não seria alcançada pela imunidade; (ii) o art. 3º do Decreto-Lei 1.248/1972 não teria equiparado a exportação direta, quando o próprio produtor/vendedor negocia a mercadoria com o destinatário/comprador, que se encontra fora do país, e a exportação indireta, realizada por empresa comercial exportadora que tenha adquirido previamente mercadorias nacionais. Segundo defende, o referido Decreto-Lei teria apenas estendido benefícios fiscais ao produtor que negociasse com essas empresas comerciais exportadoras, tratando-se de mera isenção, modalidade de exclusão do crédito tributário que, segundo o art. 177, II, do Código Tributário Nacional, não poderia ser estendida aos tributos instituídos posteriormente à sua concessão, como no caso dos autos.

Inicialmente, cumpre ressaltar a inexistência de controvérsia acerca da recepção do Decreto-Lei 1.248/1972 pela nova ordem constitucional. O acolhimento é reconhecido expressamente pelo próprio Poder Público Federal, o que pode ser verificado, entre outros, no sítio eletrônico mantido pelo Ministério da Economia, Indústria, Comércio Exterior e Serviços (disponível em: <http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/empresa-comercial-exportadora-trading-company>).

Sendo assim, a discussão envolvendo a alegada equiparação fiscal supostamente realizada pelo Decreto-Lei 1.248/1972 (entre o exportador direto e o indireto) traduz questão de estatura infraconstitucional. Em outras palavras, a problemática envolvendo o conjecturado tratamento isonômico dependeria, na espécie, do exame da legislação infraconstitucional anterior à norma questionada nesta ação, caracterizando ofensa meramente reflexa ao texto constitucional (ADI

**RE 759244 / SP**

1.419, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 24/4/1996, DJ de 7/12/2006). Diga-se o mesmo em face da argumentação relacionada ao artigo 177, II, do Código Tributário Nacional.

Superada essa questão inicial, passo ao exame dos demais pontos, cabendo verificar a conformidade do art. 170, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) 971 com os parâmetros constitucionais invocados.

Como se sabe, a Constituição Federal de 1988 consagrou o *Sistema Tributário Nacional* como a principal diretriz do Direito Tributário, estabelecendo regras básicas regentes da relação entre os Entes Federativos e do Estado/Fisco com o particular/contribuinte, definindo as espécies de tributos, as limitações do poder de tributar, a distribuição de competências tributárias, as imunidades e possibilidades de isenções e a repartição das receitas tributárias, caracterizando-se, pois, pela rigidez e complexidade (GERALDO ATALIBA. *Hermenêutica e sistema constitucional tributário. Justitia Revista do Ministério Público do Estado de São Paulo*, nº 77, p. 121; WALDERLEY JOSÉ FERERIGHI. *Direito tributário: parte geral*. São Paulo: Atlas, 2000. p. 29; PAULO DE BARROS CARVALHO. *Curso de direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 11; VITÓRIO CASSONE. *Sistema tributário nacional na nova Constituição*. São Paulo: Atlas, 1989. p. 16).

A imposição tributária, como lembra IVES GANDRA MARTINS, representa apropriação de bens do cidadão (*Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1988-1990. v. 6, t. 1, p. 6) e, portanto, sempre deverá observar fielmente os princípios e preceitos constitucionais.

A adoção do modelo federativo pela Constituição de 1988 estabeleceu vários princípios, entre eles a necessidade de cada ente federativo possuir uma esfera de competência tributária que lhe garanta renda própria, para o pleno exercício de suas autonomias política e administrativa (ROQUE CARRAZA. *Curso de direito constitucional tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 303).

As competências tributárias deverão ser exercidas em fiel observância às normas constitucionais, que preveem, especificamente,

**RE 759244 / SP**

limitações do poder de tributar, com a consagração de princípios, imunidades, restrições e possibilidades de isenções.

Dessa forma, ao mesmo tempo em que o legislador constituinte restringiu a liberdade do Congresso Nacional em estabelecer a competência tributária de cada ente federativo (*rigidez*), descreveu com detalhes as limitações do poder de tributar e a repartição das receitas tributárias (*complexidade*).

O texto constitucional, em seu artigo 149, *caput*, reservou à União a competência exclusiva para instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Prenunciou que tais contribuições pudessem ter suas alíquotas (i) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; ou (ii) específicas, tendo por base a unidade de medida adotada (art. 149, § 2º, II e III, da CF).

O mesmo artigo abrigou, no inciso I do § 2º, uma regra de imunidade, instituto que, segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, é composto pela “*classe finita e imediatamente determinável de norma jurídica, contida no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresso, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas*”. (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 203).

No caso, a regra imunizante em referência estabeleceu a incompetência da União para instituir contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação.

Não há dúvida a respeito da incidência do preceito sobre as receitas decorrentes das exportações diretas, ou seja, quando o produtor ou o fabricante nacional vende o seu produto diretamente para o comprador estrangeiro. 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

**RE 759244 / SP**

adquiridos em solo nacional ao exterior, no âmbito das chamadas *exportações indiretas*.

Para fins didáticos, tais empresas podem ser ordenadas em duas categorias: (i) uma, composta por sociedades comerciais regulamentadas pelo Decreto-Lei 1.248/1972, que possuem o Certificado de Registro Especial, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministério da Fazenda (art. 2º, I, do Decreto-Lei 1.248/1972), chamadas habitualmente de “*trading companies*”; (ii) outra, englobando aquelas que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com o Código Civil Brasileiro.

Essa diferenciação não produz nenhuma consequência fiscal, porque a Administração Tributária dispensa o mesmo tratamento a ambas (disponível em: <http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/empresa-comercial-exportadora-trading-company>).

Atualmente, as empresas comerciais exportadoras, independentemente de possuírem o Certificado de Registro Especial, ao adquirirem produtos no mercado interno para posterior remessa ao exterior, já gozam de benefícios fiscais relacionados ao imposto sobre produtos industrializados – IPI (art. 39 da Lei 9.532/1997), contribuições para o PIS/PASEP (art. 5º da Lei 10.637/2002) e COFINS (art. 6º da Lei 10.833/2003) e imposto sobre circulação de mercadorias e serviços – ICMS (art. 3º da LC 87/1996).

No que diz respeito à imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF, atento aos pressupostos dogmáticos responsáveis pela positivação da regra, entendo que também deve ser aplicada, em prestígio à garantia da máxima efetividade, o que passo a explicar.

De antemão, registro não incidir a disposição prevista no artigo 111, II, do CTN, no sentido de interpretar-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção, já que desta não se trata. Cuida-se, como visto, de imunidade tributária, a respeito da qual a Jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL tem convergido para uma profusa hermenêutica constitucional, admitindo-se a utilização de todos os métodos interpretativos, inclusive o teleológico ou finalístico.

**RE 759244 / SP**

Nesse sentido, destacam-se os seguintes precedentes:

EMENTA Recurso extraordinário. Repercussão geral. Tributário. Imunidade objetiva constante do art. 150, VI, d, da CF/88. Teleologia multifacetada. Aplicabilidade. Livro eletrônico ou digital. Suportes. Interpretação evolutiva. Avanços tecnológicos, sociais e culturais. Projeção. Aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers).

**1. A teleologia da imunidade** contida no art. 150, VI, d, da Constituição, aponta para a proteção de valores, princípios e ideias de elevada importância, tais como a liberdade de expressão, voltada à democratização e à difusão da cultura; a formação cultural do povo indene de manipulações; a neutralidade, de modo a não fazer distinção entre grupos economicamente fortes e fracos, entre grupos políticos etc; a liberdade de informar e de ser informado; o barateamento do custo de produção dos livros, jornais e periódicos, de modo a facilitar e estimular a divulgação de ideias, conhecimentos e informações etc. Ao se invocar a **interpretação finalística**, se o livro não constituir veículo de ideias, de transmissão de pensamentos, ainda que formalmente possa ser considerado como tal, será descabida a aplicação da imunidade.

2. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado a sua impressão não deve ser interpretada em seus extremos, sob pena de se subtrair da salvaguarda toda a racionalidade que inspira seu alcance prático, ou de transformar a imunidade em subjetiva, na medida em que acabaria por desonerar de todo a pessoa do contribuinte, numa imunidade a que a Constituição atribui desenganada feição objetiva. A delimitação negativa da competência tributária apenas abrange os impostos incidentes sobre materialidades próprias das operações com livros, jornais, periódicos e com o papel destinado a sua impressão.

3. **A interpretação das imunidades tributárias deve se projetar no futuro e levar em conta os novos fenômenos sociais, culturais e tecnológicos.** Com isso, evita-se o

**RE 759244 / SP**

esvaziamento das normas imunizantes por mero lapso temporal, além de se propiciar a constante atualização do alcance de seus preceitos.

4. O art. 150, VI, d, da Constituição não se refere apenas ao método gutenberguiano de produção de livros, jornais e periódicos. O vocábulo “papel” não é, do mesmo modo, essencial ao conceito desses bens finais. O suporte das publicações é apenas o continente (corpus mechanicum) que abrange o conteúdo (corpus mysticum) das obras. O corpo mecânico não é o essencial ou o condicionante para o gozo da imunidade, pois a variedade de tipos de suporte (tangível ou intangível) que um livro pode ter aponta para a direção de que ele só pode ser considerado como elemento acidental no conceito de livro. A imunidade de que trata o art. 150, VI, d, da Constituição, portanto, alcança o livro digital (e-book).

5. É dispensável para o enquadramento do livro na imunidade em questão que seu destinatário (consumidor) tenha necessariamente que passar sua visão pelo texto e decifrar os signos da escrita. Quero dizer que a imunidade alcança o denominado “audio book”, ou audiolivro (livros gravados em áudio, seja no suporte CD-Rom, seja em qualquer outro).

**6. A teleologia da regra de imunidade igualmente alcança os aparelhos leitores de livros eletrônicos (ou e-readers) confeccionados exclusivamente para esse fim, ainda que, eventualmente, estejam equipados com funcionalidades acessórias ou rudimentares que auxiliam a leitura digital, tais como dicionário de sinônimos, marcadores, escolha do tipo e do tamanho da fonte etc.** Esse entendimento não é aplicável aos aparelhos multifuncionais, como tablets, smartphone e laptops, os quais vão muito além de meros equipamentos utilizados para a leitura de livros digitais.

7. O CD-Rom é apenas um corpo mecânico ou suporte. Aquilo que está nele fixado (seu conteúdo textual) é o livro. Tanto o suporte (o CD-Rom) quanto o livro (conteúdo) estão abarcados pela imunidade da alínea d do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal.



**RE 759244 / SP**

8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. TESE DA REPERCUSSÃO GERAL:

9. Em relação ao tema nº 593 da Gestão por Temas da Repercussão Geral do portal do STF na internet, foi aprovada a seguinte tese: "A imunidade tributária constante do art. 150, VI, d, da CF/88 aplica-se ao livro eletrônico (e-book), inclusive aos suportes exclusivamente utilizados para fixá-lo."

(RE 330817, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, REPERCUSSÃO GERAL, DJe de 30/08/2017, grifei).

EMENTA: Recurso extraordinário. 2. Imunidade tributária de templos de qualquer culto. Vedação de instituição de impostos sobre o patrimônio, renda e serviços relacionados com as finalidades essenciais das entidades. Artigo 150, VI, "b" e § 4º, da Constituição. 3. Instituição religiosa. IPTU sobre imóveis de sua propriedade que se encontram alugados. **4. A imunidade prevista no art. 150, VI, "b", CF, deve abranger não somente os prédios destinados ao culto, mas, também, o patrimônio, a renda e os serviços "relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas".** 5. O § 4º do dispositivo constitucional serve de vetor interpretativo das alíneas "b" e "c" do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal. Equiparação entre as hipóteses das alíneas referidas. 6. Recurso extraordinário provido. (RE 325822, Rel. Min. ILMAR GALVÃO, Relator(a) p/ Acórdão: Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, DJ de 14/05/2004, grifei).

Assim também se decidiu: RE 595.676, Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, Repercussão Geral, DJe de 15/12/2017; RE 174.476, Rel. Min. MAURÍCIO CORRÊA, Rel. p/ Acórdão: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, DJ de 12/12/1997; RE 203.859, Rel. Min. CARLOS VELLOSO, Rel. p/ Acórdão: Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, DJ de 24/8/1996; AI 746.263 AgR, Rel. Min. DIAS TOFFOLI, Primeira Turma, DJe de 20/2/2013.

O escopo da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF é a

**RE 759244 / SP**

desoneração da carga tributária sobre transações comerciais que envolvam a venda para o exterior, evitando-se a indesejada exportação de tributos, de modo a tornar mais competitivos os produtos nacionais, contribuindo para geração de divisas e o desenvolvimento nacional.

Essa tem sido a óptica adotada por esta SUPREMA CORTE ao interpretar a regra imunizante incidente sobre a receita das exportações (art. 149, § 2º, I, da CF). A título de exemplo, *mutadis mutandis*, transcrevo o seguinte precedente:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO.  
CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE.  
HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO  
INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA  
EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A  
TERCEIROS.

**I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.**

II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário.

III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere

**RE 759244 / SP**

demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais.

**IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional.**

V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições.

**VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal.**

**VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente**

RE 759244 / SP

**poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.**

VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS.

IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE 606107, Rel. Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, REPERCUSSÃO GERAL, DJe de 22/11/2013, grifei).

Adotando essas mesmas premissas, cabe mencionar o julgamento do RE 627.815, com repercussão geral, sobre o enquadramento de receitas das variações cambiais ativas como decorrentes de exportação, mediante a análise da finalidade perseguida pela regra constitucional imunizante, conforme ementa seguinte:

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO.

I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional

**RE 759244 / SP**

aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade.

II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas.

III - O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto.

IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos.

VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos

**RE 759244 / SP**

sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(RE 627815, Rel. Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 23/05/2013, DJe de 30-09-2013)

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.

Quanto ao tema, por oportuno, tem-se o apontamento feito por ROQUE ANTONIO CARRAZZA. O autor, ao tratar da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF, remete aos comentários feitos sobre as imunidades previstas nos arts. 153, § 3º, e 155, § 2º, X, da CF, em relação aos quais chama atenção para o fato de que o benefício alcança não apenas os exportadores, mas também *“todos quantos contribuem para que a exportação se verifique”*; a regra não visa a proteger apenas a pessoa do exportador, mas as exportações, *“fazendo com que os produtos cheguem ao mercado internacional com preços competitivos”*; a interpretação teleológica permite concluir que a imunidade *“há de obrigatoriamente abranger todas as operações que, de algum modo, concorram para que se perfaça a venda, para o*

**RE 759244 / SP**

*exterior*” (*Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 736-744, itens n. 6.1, n. 6.3 e n. 6.5, 20. ed., 2004, Malheiros).

Não se trata de dar uma interpretação ampla e irrestrita para alargar o preceito. Ao contrário, cuida-se apenas de garantir ao instituto uma aplicação conectada com a sua própria razão de ser, a partir de um critério teleológico/finalístico.

Vale lembrar que a Constituição Federal adota o desenvolvimento nacional como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil (art. 3º, II, da CF). Dentro desse cenário, a desoneração das atividades ligadas à exportação aparece como uma tendência explícita, o que pode ser comprovado, por exemplo, pelas regras que disciplinam a imunidade do IPI (art. 153, § 3º, III, da CF) e do ICMS (art. 155, § 2º, X, *a*, da CF).

Os negócios realizados pelas *tradings companies* constituem uma fatia que gera profundos reflexos na balança comercial brasileira. Para tanto, basta observar que, no ano de 2015, o valor das vendas internacionais realizadas por elas (US\$ 89,5 bilhões - peça 32) já representava quase 10% do volume total das exportações brasileiras (US\$ 764,5 bilhões), contribuindo para o superávit de US\$ 19,681 bilhões (disponível em: <http://www.mdic.gov.br/noticias/109-comercio-exterior/991-balanca-comercial-registra-superavit-de-us-19-7-bilhoes-em-2015>).

ARNOLD WALD, no idos de 1974, já alertava para a importância das sociedades comerciais de exportação (*Trading Companies*, Revista do Serviço Público, v. 109, n. 1, p. 89-100, jan./mar. 1974), notadamente para as empresas de pequeno e médio porte, que, em sua grande maioria, não reúnem estrutura nem experiência para atuar fora do país. Assim, enxergam nas *Trading Companies* a oportunidade de se colocarem no mercado externo, divulgarem os seus produtos e se desenvolverem de uma forma sólida e contínua, gerando ganhos ao país como um todo.

Confira-se:

“Nos últimos meses, o grande público tem acompanhado a entrada na moda de uma nova estrutura empresarial, cujo sentido sentido ainda não ficou muito claro para os leigos — as

**RE 759244 / SP**

*Trading Companies*. A elas se referem os estudos especializados, as notícias de imprensa, as reuniões de associações de classe e os seminários de toda ordem. Já agora estamos com uma regulamentação própria do novo tipo de empresa que representa, para o nosso País, uma esperança de rápido e intenso desenvolvimento.

Efetivamente, quando foi lançado há alguns anos atrás o slogan EXPORTAR É A SOLUÇÃO, muitos não imaginavam que se iniciava uma nova fase do milagre brasileiro e que o Governo Apresentava não apenas uma ideia programática ou uma frase literária, mas sim uma tática agressiva e eficaz de crescimento da economia nacional. Dentro da filosofia da política de exportação, tivemos uma primeira fase baseada nos incentivos fiscais e, agora, passamos a uma nova etapa caracterizada pela criação das *Trading Companies*, consideradas como empresas especializadas de comercialização integrada.

[...]

Assim, uma nova fase se inicia com a organização das *Trading Companies*, inspiradas no exemplo japonês, que oferecem, às pequenas e médias empresas, os meios necessários para padronizar, racionalizar, financiar e promover as suas exportações.

Diante de um mundo cada dia mais complexo e de uma divisão progressivamente maior de funções e tarefas, a exportação passou a ser uma atividade especializada e exige instrumentos próprios de trabalho e equipamento adequado. Ocorre assim uma substituição de atividade. Do mesmo modo que, nas relações internas, o revendedor deixou de financiar o adquirente do automóvel ou de aparelhos eletrodomésticos para atribuir tal função à financeira, mediante a utilização da alienação fiduciária, no campo internacional, o industrial produz para que a *Trading Company* faça suas exportações. Mas, não se pretende, com as novas medidas, impedir que os exportadores tradicionais continuem a realizar tal função. Ao contrário, pensa-se em ampliar o *front* da exportação, acrescentando aos que exportam diretamente, porque têm



**RE 759244 / SP**

condições de fazê-lo, aqueles que não poderiam realizar a exportação direta, mas que poderão fazê-la através da *Trading Company*, cujos serviços de marketing, informação, financiamento, transporte e garantias poderão utilizar.

Não se trata, pois, de substituir uma técnica antiga por outra nova, mas sim de criar um novo instrumento que permita a exportação para aqueles que, pelos meios tradicionais, estavam inabilitados a fazê-la por uma desproporção entre suas dimensões e as necessidades do mercado internacional.

Enquanto historicamente a especialização se fazia por produtos, atualmente a divisão do trabalho não depende mais dos produtos, em virtude de uma diversificação fecunda, mas sim da função exercida. Assim sendo a *Trading Company* surge, como órgão auxiliar do industrial, para permitir que penetre e se consolide no esotérico e cada vez mais complexo mercado internacional.

[...]

Diante da impossibilidade financeira do produtor de atender aos novos requisitos da competição internacional, surgiram as companhias gerais de comércio ou *Trading Companies*, com a finalidade de assessorar e complementar as atividades dos produtores tornando-se as grandes catalizadoras das transações, as financiadoras parciais ou totais, por conta própria ou de terceiro, as organizadoras do transporte e do armazenamento e as criadoras de um fluxo contínuo de informações e de estudos de marketing para o cliente. Trata-se, pois, de uma assessoria ou de uma representação integrada, abrangendo todos os aspectos do negócio, desde a parte de estudos até a realização e execução dos contratos, incluindo, pois, aspectos financeiros, técnicos econômicos, jurídicos e fiscais.

Com a evolução tecnológica, a exportação direta vai se tornando mais rara e empresas especializadas passam a cuidar da venda no exterior e da exportação dos produtos nacionais. Trata-se de órgãos muito flexíveis e cuja função pode estender-se ou reduzir-se, num leque que se coaduna com as

**RE 759244 / SP**

necessidades do cliente e as exigências do mercado. Assim, conforme o caso, a *trading* funciona no contrato de venda em nome próprio ou como representante e procuradora do produtor, ou ainda como avalista ou até como simples corretora que aproximou as partes.

[...]

Num mundo em que os serviços se tornam cada dia mais importantes e no qual se destaca a relevância crescente do *know-how* em todos os seus sentidos, a *Trading Company* é, incontestavelmente, um grande agente do progresso econômico, desde que sejam garantidas condições adequadas de funcionamento.”

Não há dúvida de que, ao se tributar uma parte do todo, ou seja, a operação interna, onera-se, em verdade, a exportação inteira, pois o tributo, inicialmente suportado pelo produtor/vendedor, será repassado e, fatalmente, exportado pelas empresas comerciais especializadas, contrariando nitidamente as finalidades perseguidas pela regra constitucional.

Ante o exposto, acompanho o Relator e DOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO.

12/02/2020

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244 SÃO PAULO

**VOTO**

**A SENHORA MINISTRA ROSA WEBER** - Senhor Presidente, Senhores Ministros, Senhor Procurador-Geral da República, cumprimento todos, em especial os eminentes Relatores, os Advogados que assomaram à Tribuna, com competentes sustentações orais.

Como visto, está em jogo, tanto na Ação Direta de Inconstitucionalidade da relatoria do Ministro Alexandre de Moraes como no Recurso Extraordinário em Repercussão Geral, sob a relatoria do Ministro Edson Fachin, Tema 674, a interpretação do art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição Federal que, todos sabemos, eu relembro até por demasia, tem o seguinte teor:

"§ 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;"

Trata-se de hipótese de imunidade objetiva e, como tal, comporta uma interpretação restritiva. Mas, na minha visão, conforme expuseram, com todo o brilho, os eminentes Relatores, tanto a interpretação literal do dispositivo quanto a interpretação teleológica, na linha da jurisprudência da Corte, não autorizam uma interpretação que distinga entre as ditas exportações diretas e exportações indiretas.

Na verdade, eu me reporto ainda à *ratio* da compreensão que expus nos Recursos Extraordinários, de minha relatoria, os quais vieram a ser lembrados pelo eminente Ministro Fachin, 627.815 e 606.107, de 2013.

Julgo procedente a ação direta de inconstitucionalidade e provejo o recurso extraordinário, acompanhando, na íntegra e pelos fundamentos expostos, os eminentes Relatores.

**É o voto, Presidente.**

12/02/2020

PLENÁRIO

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244 SÃO PAULO**

**VOTO**

**O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX** - Senhor Presidente, ilustre representante do Ministério Público, Senhores Advogados presentes que assumiram a tribuna.

Senhor Presidente, só queria fazer uma justificativa da razão pela qual pedi o destaque, muito embora tenha ficado absolutamente convencido do contrário. É que, no sistema tributário, há regras que excluem textualmente a tributação de etapas antecedentes à exportação. Então, há leis aqui que excluem dessas contribuições, por exemplo, a não incidência do PIS sobre receitas decorrentes de operação de exportação - textualmente a lei prevê isso -, vendas de empresa comercial exportadora com fim específico de exportação.

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. Então, isso me gerou uma certa dúvida e eu pedi o destaque para esse fim.

Mas hoje nós consideramos a leitura da legislação infraconstitucional sempre à luz da Constituição Federal. Então, a melhor solução que erige uma resposta judicial condizente com a justiça fiscal é essa proposta pelo Ministro Alexandre e pelo Ministro Fachin no sentido de que haveria uma desigualação. 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.

Desta forma, revi a minha posição e estou votando acompanhando integralmente os Ministros Alexandre de Moraes e Edson Fachin no tocante à procedência da ação declaratória de inconstitucionalidade e ao provimento do recurso extraordinário.

12/02/2020

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244 SÃO PAULO

VOTO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA - Presidente, cumprimento Vossa Excelência, os Senhores Ministros e os Senhores Relatores, em especial, o Procurador-Geral e os Senhores Advogados que assomaram à tribuna na defesa das partes do recurso e também na ação direta.

Tenho para mim que, como já foi exposto, Senhor Presidente, o que se tem na norma constitucional é a necessidade de se dar tratamento igualitário, especialmente em razão dos bens que são objeto da tributação, sem desigualação das pessoas em detrimento dessas empresas menores, que, como foi aqui realçado agora pelo Ministro Alexandre de Moraes, têm exatamente a necessidade deste caminho por via de uma outra empresa para realizar a sua exportação, chamada de exportação indireta.

Pelo que, na interpretação que foi dada, me parece que o caso é mesmo de procedência da ação direta e de provimento do recurso, na linha do que vêm votando até aqui os Senhores Ministros-Relatores e os que os acompanharam, que eu também acompanho.

12/02/2020

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244 SÃO PAULO

VOTO

O Senhor Ministro **Ricardo Lewandowski**: Senhor Presidente, bem examinados os autos, verifico que se trata de julgamento conjunto da ADI 4.735, Rel. Min. Alexandre de Moraes, e do RE 759.244/SP, Rel. Min. Edson Fachin, com Repercussão Geral reconhecida.

A matéria envolve a imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. Consiste em saber se as contribuições sociais incidem sobre as receitas decorrentes das exportações indiretas, isto é, aquelas intermediadas por *trading companies* ou sociedades comerciais exportadoras, considerando os princípios constitucionais da legalidade tributária, isonomia, livre concorrência, da proporcionalidade e da capacidade contributiva.

A ação objetiva foi proposta pela Associação do Comércio Exterior do Brasil (AEB), em face do art. 170, § 1º e § 2º, da Instrução Normativa 971, de 13 de dezembro de 2009, da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Eis o teor do dispositivo desafiado:

“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.

**RE 759244 / SP**

§ 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”.

A preliminar de ilegitimidade ativa deve ser rejeitada, tendo em vista que esta Suprema Corte tem interpretado com maior flexibilidade o requisito da pertinência temática como pressuposto para propositura de ação objetiva de controle abstrato de constitucionalidade (ADI 4.673 AgR, Rel. Min. Alexandre de Moraes).

No mérito, a matéria sob análise tem como referência o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, acrescido pela Emenda Constitucional 33/2001, que estabelece a imunidade das “receitas decorrentes de exportação”, relativamente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

O texto Constitucional assim dispõe:

“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:

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;”.

As agroindústrias, salvo algumas exceções legais, estão submetidas à tributação sobre a receita no tocante à sua atividade, conforme o art. 22-A da Lei 8.212/91, nos seguintes termos:

**RE 759244 / SP**

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

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

II - zero vírgula um por cento para o financiamento do benefício previsto nos arts. 57 e 58 da Lei no 8.213, de 24 de julho de 1991, e daqueles concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade para o trabalho decorrente dos riscos ambientais da atividade. (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001)”.

A jurisprudência desta Corte ora imprime uma interpretação ampliativa, ora restritiva, quando o tema é imunidade tributária. No entanto, quanto a isso não há dúvidas: a interpretação dada há de ser sempre teleológica, tendo em vista os princípios constitucionais e o objetivo buscado pela Norma Suprema. Não há dúvidas de que sempre deve ser buscada a real finalidade e o alcance da imunidade tributária.

Tratando da mesma previsão constitucional, este Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 566.259/RS, de minha Relatoria, decidiu que a CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência – movimentações financeiras – não se confunde com receitas decorrentes de exportação.

Na mesma linha restritiva, a Corte Excelsa entendeu que a imunidade em questão não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita (RE 474.132/SC, Min. Gilmar Mendes). Neste julgado, a



**RE 759244 / SP**

Corte decidiu que a imunidade não se aplicava: i) à CSLL, por incidir sobre o lucro, e não sobre a receita; e ii) à extinta CPMF, por incidir sobre as operações financeiras realizadas posteriormente à exportação, e não sobre o resultado imediato da operação.

Tais entendimentos não poderiam ser diferentes, tendo em vista que, por se tratar de espécie de imunidade objetiva, a previsão do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal somente tutela as receitas decorrentes das operações de exportação, não alcançando as operações financeiras e nem o lucro das empresas exportadoras.

Como muito bem destacado pela Ministra Rosa Weber no julgamento do RE 627.815/PR, o termo “receitas de exportação” deve ser considerado como os ingressos que a pessoa jurídica auferir e que se incorporam ao seu patrimônio, não se restringindo à noção de faturamento (receita percebida na alienação de mercadorias e/ou na prestação de serviços), mas a abarcar também o produto de operações financeiras e de qualquer outra natureza, desde que revelador de capacidade contributiva.

Ademais, o lucro auferido é fato que decorre das receitas, mas com estas, obviamente, não se confunde, consubstanciando-se em hipóteses de incidência diversas, de contribuições diversas.

Vale invocar, ainda, o voto proferido pelo Min. Nelson Jobim no RE 227.832/PR, no qual distinguiu-se, com precisão, os diversos momentos de apuração da receita bruta, receita líquida, lucro bruto, lucro operacional, lucro líquido e lucro real. Assim, trata-se de institutos juridicamente distintos, por conceberem hipóteses de incidência de tributos diversas.

Voltando à hipótese posta em debate nestes autos, o inciso I do § 2º do art. 149, como se sabe, teve como escopo incentivar as exportações

**RE 759244 / SP**

brasileiras, contribuindo para o bom desempenho do balanço de pagamentos do País e, em consequência, para o desenvolvimento econômico nacional, mediante a desoneração das receitas oriundas dessas atividades.

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. Bem por isso, toda e qualquer legislação deve objetivar o incentivo à exportação sem tributação.

O lançamento ora discutido contempla a cobrança da contribuição previdenciária patronal incidente sobre a receita bruta decorrente da exportação, não havendo, a meu ver, diferenciação pelo fato de tais exportações terem sido efetuadas através de empresa comercial exportadora, e não diretamente pela agroindústria.

Verifica-se que, neste caso, embora a Constituição Federal não tenha restringido o conceito de “receitas de exportação” abrangido pela imunidade, a Receita Federal assim o fez, ao estabelecer que apenas haverá a imunidade quando a receita de exportação decorrer de comercialização realizada diretamente com o adquirente domiciliado no exterior.

Não me parece isonômico, ou mesmo razoável, excluir da abrangência dessa norma imunizante as operações que possuem o fim específico de exportação, como é o caso das vendas realizadas a empresas comerciais exportadoras, cujo destino das mercadorias comercializadas seja unicamente o exterior.

Como destacado da tribuna pelos advogados que defendem a incidência da imunidade, todas as vezes em que o legislador

**RE 759244 / SP**

infraconstitucional se debruçou sobre o tema, sempre conferiu às vendas realizadas por empresas comerciais exportadoras, com o fim específico de exportar, o mesmo tratamento tributário das exportações diretas.

É o que se verifica, por exemplo, no Decreto-lei 1.248/1972, que, em seu art. 3º, é expresso em assegurar ao produtor vendedor os mesmos benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação.

Não há dúvidas de que, se a exportação ocorreu diretamente ou por intermédio de empresas que tenham por finalidade realizar a exportação de produtos, isso não altera a característica ou natureza da operação e a respectiva receita.

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.

Ademais, restringir a imunidade apenas ao produtor rural ou agroindústria que realizar diretamente a exportação seria privilegiar aqueles que possuem grande estrutura, deixando de lado os pequenos produtores rurais que dependem da intermediação de outras empresas para conseguir exportar. A isonomia tributária estaria flagrantemente ferida.

Por isso, não se justifica a exclusão das exportações indiretas, mesmo que se utilize de empresas comerciais exportadoras ou de *trading companies*, já que a receita auferida pela agroindústria decorrerá da exportação em qualquer dessas hipóteses.

Da mesma forma, caso a exportação não se concretize, naturalmente,

**RE 759244 / SP**

tais receitas estarão sujeitas à tributação, não incidindo a regra imunizante. A imunidade aqui reconhecida existirá apenas se a exportação for concretizada, cabendo à fiscalização fazendária apurar as hipóteses em que tal fato não se consumou, impondo, assim a cobrança da exação.

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.

Isto posto, voto pela procedência da ADI 4.735/DF e pelo provimento do RE 759.244/SP, para reconhecer a inconstitucionalidade da incidência das contribuições sociais sobre as receitas decorrentes das exportações indiretas, isto é, aquelas intermediadas por *trading companies* ou sociedade comercial exportadora.

É como voto.

**12/02/2020**

**PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244 SÃO PAULO**

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, a pergunta a ser feita é única: qual é a espécie de imunidade? É subjetiva ou objetiva? A teor do que está na Constituição Federal, como ressaltou a ministra Rosa Weber, é objetiva. Pouco importa a figura do contribuinte. Diz respeito à receita, gênero, decorrente de exportação.

Acompanho os Relatores.

**12/02/2020**

**PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244 SÃO PAULO**

**ANTECIPAÇÃO AO VOTO**

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (PRESIDENTE):**

Eu também, cumprimentando todos que usaram da palavra, acompanho os Relatores.

12/02/2020

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244 SÃO PAULO

## VOTO

**O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (PRESIDENTE):**

Trata-se, na origem, de mandado de segurança, com pedido de liminar, impetrado por Bioenergia do Brasil S/A contra ato do Delegado da Receita Previdenciária em Araçatuba (SP).

Em síntese, disse a impetrante ser sociedade anônima que tem por objetivo a exploração do ramo industrial de produção de açúcar e álcool de cana de açúcar e outras matérias-primas e seus subprodutos, sua comercialização, inclusive importação e exportação, bem como a exploração e operação, em imóveis próprios e de terceiros, de atividades agrícolas pastoris para a produção de álcool e outros produtos. Segundo ela, quase a totalidade de sua produção de açúcar destina-se ao comércio exterior; quanto ao álcool, parte da produção também tem a mesma destinação.

Na sequência, informou que boa parte dessa exportação é realizada de forma indireta por meio de **trading companies** ou empresas exportadoras. De sua óptica, é tal operação beneficiada pela imunidade tributária de que trata o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. De acordo com o que relata, isso era acatado pela IN/INSS nº 100/2003. Contudo, com a Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005, decidiu-se que “as exportações indiretas seriam tributadas como se vendas internas fossem”.

Nesse sentido, defendeu a impossibilidade de cobrança de contribuições incidentes sobre a receita bruta da comercialização da produção, com fins de exportação, por intermédio de empresas comerciais exportadoras.

A sentença foi pela concessão da segurança, “para determinar a não sujeição da impetrante aos efeitos da restrição imposta pelo artigo 245, parágrafos 1º e 2º, da Instrução Normativa MPS/SRP nº 3, de 14 de julho de 2005, no que tange às exportações de açúcar, álcool de cana-de-açúcar

**RE 759244 / SP**

e sub-produto, realizadas por intermédio de empresas comerciais exportadoras”.

Contra a sentença, sujeita a reexame necessário, houve apelação.

O Tribunal Regional Federal da 3ª Região concluiu pelo provimento do apelo interposto e do reexame necessário. De acordo com o órgão colegiado, o objetivo da imunidade é o de “proteger da incidência corriqueira a receita decorrente de exportação, não a oriunda de venda a um terceiro que então vá exportar”.

Eis a ementa do julgado:

“CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - MANDADO DE SEGURANÇA - IMUNIDADE DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL (INCISO I, DO § 2º, DO ART. 149, CF) SOBRE EXPORTAÇÃO INDIRETA - INADMISSIBILIDADE - IMPROCEDÊNCIA AO PEDIDO.

1. Significa a figura da imunidade tributária uma proibição constitucional ao exercício do poder de tributar, não se admitindo - evidente que excepcionada a própria ordem constitucional que assim exista - possa o legislador infraconstituinte, via de consequência, restringir o seu alcance, pois isso significaria indisfarçável transgressão ao pertinente preceito constitucional implicado.

2. No particular do caso vertente, nenhum desando pratica a normação infra-legal atacada, IN 03/05, pois límpido o propósito da disposição constitucional em tela, de proteger da incidência corriqueira a receita decorrente de exportação, não a oriunda de venda a um terceiro que então vá exportar, até porque obviamente se reconhece o próprio impetrante, no alcance que deseja, está a agir como um "exportador indireto" : ora, o tema é de pura técnica legislativa, quisesse o legislador constituinte dar à vedação em pauta o tom almejado, assim o teria expresso, beneficiando todo o plexo da cadeia produtiva pátria, envolto com a atividade de venda ao exterior.

3. Ante a explicitude da normação em pauta, quem se excede, limpidamente, é o pólo contribuinte, em sua engenhosa construção de raciocínio a respeito.



**RE 759244 / SP**

4. Ao se referir o § 2º do artigo 149, CF, por um lado, à citada contribuição social, por outro firmou no invocado inciso I sua não-incidência relativamente às receitas de exportação.

5. A exegese buscada pela parte impetrante exatamente carece de amparo em razão dos contornos da dicção constitucional em que se ancora : desejasse o constituinte abranger também ao comerciante perante o exportador protegido pela imunidade, assim o teria expressamente positivado. Precedentes.

6. Nenhuma ilegitimidade se flagra na conduta administrativa alvejada, ante a precisão com que se tem valido o constituinte em sede do tema em pauta, denotando-se a ausência de plausibilidade jurídica aos fundamentos invocados.

7. Provimento ao apelo interposto e à remessa oficial. Reforma da r.sentença. Improcedência ao pedido.”

Em face do acórdão a impetrante interpôs o presente recurso extraordinário, com fundamento na letra a do permissivo constitucional. Nas razões do apelo extremo, alega, em síntese, que: a) a Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005 afronta a EC nº 33/01; b) a receita bruta da comercialização da produção, com fins de exportação, por intermédio de empresas comerciais exportadoras, é beneficiária da imunidade de que trata o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal com a redação dada por tal emenda constitucional; c) o texto constitucional não impõe qualquer restrição à exportação para reconhecer a imunidade; d) foi a benesse instituída para desonerar a venda ao mercado externo; e) a referida instrução normativa é retroativa, pois determina a incidência de contribuição sobre as receitas advindas de exportação indireta desde dezembro de 2001; f) “as vendas às **tradings** não são vendas comuns, mas condicionadas à entrega no mercado externo”.

O parecer do Procurador-Geral da República foi pelo não provimento do recurso extraordinário, conforme mostra a ementa a seguir:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO

**RE 759244 / SP**

GERAL. TEMA 674. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. IMUNIDADE. EXTENSÃO. EXPORTAÇÕES VIA TRADING COMPANY. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO ESTRITA. SEPARAÇÃO DE PODERES. PRECEDENTES. DESPROVIMENTO.

1-Não 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 de poderes, conforme já estabelecido na jurisprudência da Corte Suprema.

2-Parecer pelo desprovimento do recurso extraordinário.”

É o breve relatório.

Encontra-se em discussão saber se a imunidade de que trata o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal se aplica às receitas oriundas de exportações indiretas realizadas por intermédio das empresas comerciais exportadoras (como as **trading companies**).

Transcrevo o teor do dispositivo em comento:

“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).”

**RE 759244 / SP**

Em síntese, para a recorrente, o dispositivo constitucional não possui restrições quanto à aplicabilidade da benesse. Nesse sentido, entende que seria inconstitucional a Instrução Normativa MPS/SRP nº 3/2005 na parte que restringe a imunidade às exportações diretas:

“Art. 245. 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.”

Ressalte-se que a citada instrução normativa foi revogada pela IN nº 971/09 RFB. Não obstante isso, as normas mencionadas continuaram a vigor, tendo em vista terem sido elas transferidas para os §§ 1º e 2º do art. 170 desse diploma, que são objeto da ADI nº 4735:

“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

**RE 759244 / SP**

proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto.”

Pois bem. Entendo assistir razão à parte recorrente.

Em primeiro lugar, a teleologia do dispositivo constitucional em referência revela que a intenção do constituinte foi a de não exportar os ônus dos tributos que menciona, de modo a tornar mais atrativos bens e serviços no mercado externo. A respeito do assunto, vale a leitura do trecho do voto do Deputado Basílio Villani, Relator da PEC nº 277-A na Comissão Especial, que deu origem à EC nº 33/01:

“10. A proposta de emenda à Constituição que estamos apreciando merece elogios por vários motivos.

Primeiro, por sua oportunidade. Há muito se esperam medidas que tornem nossos produtos e serviços mais competitivos frente aos importados.

Segundo, porque as medidas tributárias propostas melhorarão a posição de nossos bens e serviços no mercado internacional, justamente no momento em que se avizinha a celebração de acordos que estreitarão nosso comércio com os países das Américas e da Europa.

[...]

11. O dispositivo que desonera as receitas decorrentes de exportação das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico é bastante pertinente, e até mesmo imprescindível, pois, dada a acirrada concorrência no comércio internacional não se pode admitir qualquer forma de agregação de tributos a bens e serviços exportados.”

Cumprе destacar que a interpretação teleológica do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal foi muito levada em conta no julgamento do RE nº 627.815/PR. Na ocasião, a Corte concluiu que as receitas das variações cambiais ativas auferidas por empresas exportadoras estariam abrangidas pela imunidade tributária em comento. De acordo a Relatora, a Ministra **Rosa Weber**, de fato o que se objetivava com a disposição constitucional

**RE 759244 / SP**

era desonerar as exportações.

Também a interpretação teleológica daquele dispositivo foi trazida à tona no exame do RE nº 606.107/RS. Nesse julgado, o Tribunal Pleno concluiu que a receita auferida por empresa exportadora em razão da transferência de créditos de ICMS igualmente estava abarcada pela imunidade ora em debate.

Transcrevo as ementas dos referidos julgados:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas. III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as 'receitas decorrentes de exportação' - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto. IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas

**RE 759244 / SP**

das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC” (RE nº 627.815/PR, Tribunal Pleno, Relatora a Ministra **Rosa Weber**, DJe de 1º/10/13).

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de 'receita' constante do seu art. 195, I, 'b') não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, 'a', da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III – A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a

**RE 759244 / SP**

sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV - O art. 155, § 2º, X, 'a', da CF – cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura 'a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores'. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V – O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, 'b', da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não cumulativas sobre o total das receitas, 'independentemente de sua denominação ou classificação contábil'. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, 'a', da Constituição Federal. VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC

**RE 759244 / SP**

87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, 'b', da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC" (RE nº 606.107/RS, Tribunal Pleno, Relatora a Ministra **Rosa Weber**, DJe de 25/11/13).

Caso se entenda que a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal não se aplica às exportações indiretas, o resultado será a exportação, em valores relevantes, do ônus de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Isso contraria a teleologia da imunidade.

Em segundo lugar, verifica-se que as operações entre empresas incrustadas no território nacional que buscam o mercado externo e empresas comerciais exportadoras não se resumem em si mesmas. Isso porque essas operações visam propriamente à exportação. Dito de outro modo, não se pretende que os bens objetos dessas operações fiquem no território nacional, mas sim que rompam fronteiras.

Nesse sentido, embora as receitas auferidas por aquelas empresas em razão de tais operações não sejam "receitas de exportação", configuram elas verdadeiras "receitas decorrentes de exportação", tal como previsto no dispositivo constitucional em comento. Como bem referiu a Ministra **Rosa Weber** no julgamento do citado RE nº 627.815/PR,

"[o] adjetivo 'decorrentes' confere maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da



**RE 759244 / SP**

competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional; evidencia, por consequência, a intenção, plasmada na Carta Política, de se desonerarem as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto”.

Ante o exposto, acompanho Relator quanto à tese de repercussão geral. Acompanho Sua Excelência igualmente no tocante ao provimento do recurso extraordinário, para conceder a ordem mandamental, “assentando a inviabilidade de exações baseadas nas restrições presentes no art. 245, § 1º e 2º, da IN 3/2005, no tocante às exportações de açúcar e álcool realizadas por intermédio de sociedades comerciais exportadoras”.

É como voto.

**12/02/2020**

**PLENÁRIO**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244 SÃO PAULO**

**ESCLARECIMENTO**

**O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI** - Senhor Presidente, Vossa Excelência me permite?

Eu estou de acordo com a tese. Penso que a enunciação que foi feita por ambos os Relatores contempla a minha hipótese, porque Vossa Excelência agora acaba de dizer que a imunidade incide sobre as operações de exportação. Portanto, se a operação não se realizou, ela não será contemplada evidentemente com essa imunidade.

Estou de acordo, Senhor Presidente.

**PLENÁRIO**

**EXTRATO DE ATA**

**RECURSO EXTRAORDINÁRIO 759.244**

PROCED. : SÃO PAULO

**RELATOR : MIN. EDSON FACHIN**

RECTE.(S) : BIOENERGIA DO BRASIL S/A

ADV.(A/S) : PEDRO GASPARINI (142650/SP)

RECDO.(A/S) : UNIÃO

PROC.(A/S)(ES) : PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL (00000/DF)

AM. CURIAE. : SOCIEDADE RURAL BRASILEIRA

ADV.(A/S) : MARCELO GUARITÁ BORGES BENTO (SP207199/)

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS PRODUTORES DE SOJA  
(APROSOJA BRASIL)

ADV.(A/S) : EDUARDO MANEIRA (20111/DF, 53500/MG, 112792/RJ,  
249337/SP) E OUTRO(A/S)

AM. CURIAE. : UNIÃO DA AGROINDÚSTRIA CANAVIEIRA DO ESTADO DE SÃO  
PAULO - UNICA

ADV.(A/S) : LÉO MEIRELLES DO AMARAL (29303/DF)

AM. CURIAE. : ASSOCIACAO NACIONAL DE DEFESA DOS AGRICULTORES,  
PECUARISTAS E PRODUTORES DA TERRA - ANDATERRA

ADV.(A/S) : JEFERSON DA ROCHA (21560/SC)

AM. CURIAE. : ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DOS CRIADORES DE ZEBU - ABCZ

ADV.(A/S) : MARCELO GUARITÁ BORGES BENTO (SP207199/)

**Decisão:** Após a leitura do relatório e a realização das sustentações orais, o julgamento foi suspenso. Falaram: pela recorrida, o Dr. Paulo Mendes de Oliveira, Procurador da Fazenda Nacional; pelo *amicus curiae* Associação Brasileira dos Produtores de Soja - APROSOJA BRASIL, o Dr. Eduardo Lourenço Gregório Júnior; pelo *amicus curiae* União da Agroindústria Canavieira do Estado de São Paulo - ÚNICA, o Dr. Léo Meirelles do Amaral; pelo *amicus curiae* Associação Nacional de Defesa dos Agricultores Pecuaristas e Produtores da Terra - ANDATERRA, o Dr. Jefferson da Rocha; e, pelos *amici curiae* Sociedade Rural Brasileira e Associação Brasileira dos Criadores de Zebu - ABCZ, o Dr. Marcelo Guaritá Borges Bento. Afirmou suspeição o Ministro Roberto Barroso. Ausente, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 06.02.2020.

**Decisão:** O Tribunal, por unanimidade, apreciando o tema 674 da repercussão geral, conheceu do recurso extraordinário e deu-lhe provimento para reformar o acórdão recorrido e conceder a ordem mandamental, assentando a inviabilidade de exações baseadas nas restrições presentes no art. 245, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa 3/2005, no tocante às exportações de açúcar e álcool realizadas por intermédio de sociedades comerciais exportadoras, nos termos do voto do Relator. Em seguida, fixou-se 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". Afirmou suspeição o Ministro Roberto Barroso. Ausente, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Presidência do Ministro Dias Toffoli. Plenário, 12.02.2020.

Presidência do Senhor Ministro Dias Toffoli. Presentes à sessão os Senhores Ministros Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Ausente, por motivo de licença médica, o Senhor Ministro Celso de Mello.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Augusto Brandão de Aras.

Carmen Lilian Oliveira de Souza  
Assessora-Chefe do Plenário