



CARF decide pela incidência das Contribuições Sociais e CIDE sobre as receitas de exportação via trading companies

Sistema de Informação William Freire Advogados Associados

Diário Tributário

Em sessão realizada no dia 20.03.2018, por meio do acórdão nº 9202-006.590, a 2ª turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais analisou o alcance da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição da República, para receitas obtidas com a exportação realizada por empresas comerciais exportadoras, denominadas *trading companies*.

O julgamento tratava de auto de infração lavrado pelo Fisco para exigir as Contribuições Sociais Previdenciárias sobre a receita de comercialização da produção rural decorrente da venda realizada por *trading company* com a finalidade exclusiva de exportação.

A pretensão fiscal encontrava-se fundamentada no art. 245, da IN SRP nº 3/2005, vigente à época dos fatos. Atualmente, ao art. 170, § 1º, da IN RFB 971/2009 possui disposição semelhante, demonstrando que a situação ainda persiste:

“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.”

Segundo o entendimento firmado pela 2ª Turma do CARF, a referida imunidade não alcança as operações intermediadas pelas denominadas *trading companies*. Isso, ao fundamento de que este tipo de operação pressuporia a exportação indireta do bem. O r. acórdão restou assim ementado:

“COMERCIALIZAÇÃO DE PRODUTOS RURAIS COM EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INCIDÊNCIA.

Incide contribuição previdenciária sobre o valor da comercialização de produto rural com empresas comerciais exportadoras, ainda que com o fim específico de exportação.

A imunidade constitucional prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da CF/1988 somente se aplica ao caso em que o produtor efetua venda direta a adquirente domiciliado no exterior.”



O voto vencedor, que foi acolhido por maioria, consignou que o art. 245, da IN SRP 3/2005, e o art. 170, da IN RFB nº 971/2009, somente esclarecem o alcance da imunidade constitucional, tendo em vista que a venda realizada por *trading companies* não representaria uma efetiva exportação direta, inviabilizando a imunidade das referidas receitas.

A decisão concluiu que interpretar a referida regra imunizante de forma distinta representaria a indevida extensão dos seus termos, violando o disposto no art. 111, do CTN.

Vale destacar o posicionamento consignado em sentido oposto, de lavra da i. Conselheira Ana Cecília Lustosa Cruz, que se posicionou no sentido de que o art. 149, § 2º, I, da Constituição da República deve ser interpretado de acordo com a sua finalidade, qual seja, fomentar a indústria nacional, por meio da desoneração tributária na exportação de produtos. A partir dessa lógica, a receita de venda intermediada por *trading companies* com a finalidade exclusiva de exportação estaria sujeita à imunidade prevista na Constituição da República.

Destacamos que o entendimento firmado no voto vencido está em consonância com a jurisprudência do STF^[1], que tem se manifestado no sentido de uma interpretação extensiva de dispositivos que conferem imunidade tributária em situações equivalentes, de forma a se alcançar sua máxima efetividade. O valor constitucional que a regra de imunidade que impede a incidência de Contribuições nas exportações pretende realizar é a não exportação de tributos, ou seja, permitir que o produto nacional seja competitivo no mercado exterior.

Trata-se da interpretação teleológica^[2] **que se deve realizar para maximizar a não incidência de Contribuições nas exportações** (princípio do destino). A Constituição Federal de 1988 consagra, em diversos dispositivos^[3], o *princípio do destino*. Em razão dessa diretriz, as operações internacionais com bens e serviços devem ser tributadas apenas uma única vez no país importador, exonerando, com efeito, os tributos que normalmente incidiriam no país de origem, impedindo o que se convencionou denominar de “exportação de tributos”.

Andou bem o constituinte, ao alinhar as regras brasileiras aos padrões do *General Agreement on Tariffs and Trade* – GATT, ratificado pelo Decreto Legislativo nº 30/1994 e promulgado pelo Decreto nº 1.355/1994, cujo art. XVI consagra o princípio da tributação no país do destino para os impostos sobre o consumo, tal qual as Contribuições que incidem sobre receita, **inclusive o Funrural e a CPRB**.

É notório que o fortalecimento da economia de um país depende de saldos positivos expressivos na balança comercial. Ou seja, as exportações devem exceder substancialmente as importações, para que os produtos exportados sejam competitivos, o que demanda a ausência do custo tributário na composição do seu preço.

Daí porque **a interpretação das normas constitucionais de imunidade tributária é ampla^[4]**, no sentido de que todos os métodos, **sobretudo o sistemático e o teleológico**, são admitidos.

Vale dizer, em julgado relativo ao ICMS – cuja racional é inteiramente aplicável às Contribuições –, que a imunidade nas exportações de mercadorias impede a incidência tributária não só na última operação (exportação propriamente dita), **como também em toda a cadeia produtiva**, ou seja, desde a comercialização da matéria prima pelo produtor rural à indústria de beneficiamento até a efetiva exportação da mercadoria já industrializada/beneficiada. O STF já adotou esse entendimento:



“TRIBUTO. ICMS. Exportação de produtos industrializados. Imunidade. Limitação apenas às operações realizadas com moeda estrangeira. Restrição imposta pelo Decreto Estadual nº 7.004/90 e Convênio ICMS nº 4/90. Inadmissibilidade. Recurso Extraordinário não provido. A imunidade do ICMS relativa à exportação de produtos industrializados abrange todas as operações que contribuíram para a exportação, independentemente da natureza da moeda empregada.”

(STF, RE 248499, Relator Ministro Cezar Peluso, 2ª. Turma, j. 27.10.2009)

Nessa ótica, o fundamento do CARF a respeito da exportação ser meramente indireta cai por terra.

O STF vem consagrando a tese da máxima efetividade das imunidades tributárias, de forma a avaliar a aplicação da regra com base na sua finalidade, que é evitar que se exporte tributos:

“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.”

(RE 627815, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 23/05/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO PUBLIC 01-10-2013)

“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.”

(RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 22/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-231 DIVULG 22-11-2013 PUBLIC 25-11-2013)

“A Corte vem optando por conferir tratamento privilegiado às diversas espécies de imunidades, de modo a atribuir-lhes a máxima efetividade possível. Um reflexo desta forma de compreender o instituto é que a imunidade só deve ser afastada mediante prova em sentido contrário produzida pela Fazenda.”

(ARE 808340 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 02/12/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-250 DIVULG 18-12-2014 PUBLIC 19-12-2014)

Ademais, o entendimento exposto no voto vencedor do CARF viola o princípio da isonomia. Isso porque, em regra, os produtores de menor porte se valem da operação via *trading companies* como forma de viabilizar a exportação dos seus produtos, já que não possuem estrutura suficiente para realizar a venda diretamente para o exterior.

Impedir o alcance da regra imunizante em tais hipóteses representa beneficiar aquelas empresas que possuem ampla estrutura e grande porte, em detrimento das pequenas



empresas que destinam sua produção para o exterior, ainda que ambas estejam em situação de igualdade e equivalência que exige a aplicação da mesma regra.

Essa questão ainda será definitivamente julgada pelo STF por meio do RE nº 759.244, firmado como tema 674 da Corte, de Relatoria do Min. Edson Fachin. Existem decisões proferidas no âmbito dos Tribunais Regionais Federais validando o posicionamento do contribuinte, conforme se observa do julgado abaixo, proferido pelo TRF da 2ª Região:

*“ TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. EXPORTAÇÕES. EMENDA CONSTITUCIONAL 33. ALCANCE. O PERAÇÕES REALIZADAS POR TRADINGS. ABRANGÊNCIA. 1. Ao contrário do que ocorre com as hipóteses de isenção, que devem ser interpretadas literalmente, tendo em vista o disposto no art. 111 do CTN, as normas que preveem imunidade tributária devem ser interpretadas teleologicamente. 2. **A previsão de imunidade das receitas decorrentes de exportação a contribuições sociais e de intervenção no domínio econômica, contida no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001, aplica-se igualmente aos casos em que as operações sejam intermediadas por empresas comerciais exportadoras ("trading companies").** O dispositivo constitucional tem por finalidade incentivar as exportações e não faz referência à forma como a exportação é realizada, se direta ou indiretamente. 3. *Apelação da União Federal e remessa necessária a que se nega provimento, por maioria de votos.**

(Apel. 0002518-12.2014.4.02.5001, Des. Rel. LETÍCIA DE SANTIS MELLO, julg. 13/06/2016) – (sem grifos)

Dessa forma, é possível que os contribuintes que estejam em situação semelhante impetrem Mandado de Segurança, com pedido liminar, com a finalidade de obter o reconhecimento do seu direito líquido e certo de que as receitas decorrentes da exportação intermediada por *trading companies* estejam sujeitas à regra imunizante prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição da República.

A equipe tributária do William Freire Advogados Associados está à disposição para prestar quaisquer esclarecimentos sobre o assunto.

Paulo Honório de Castro Júnior

Rodrigo H. Pires

[1] Vide Agravo nº 742.230, de Relatoria do Min. Dias Toffoli:

“a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal vem flexibilizando as regras atinentes à imunidade, de modo a estender o alcance axiológico dos dispositivos imunitórios, em homenagem aos intentos protetivos do constituinte originário.”

[2] No final de maio de 2013, o Supremo Tribunal Federal julgou dois Recursos Extraordinários interpostos pela União Federal, que objetivavam o reconhecimento da incidência de PIS e COFINS sobre receitas atreladas a operações de exportação: (i) receitas decorrentes de variação cambial ativa – RE nº 627.815/PR; e (ii) receitas obtidas na transferência para



terceiros de créditos de ICMS acumulados em razão de exportações – RE nº 606.107/RS. Em ambos os casos, prevaleceu o voto da Ministra Relatora Rosa Weber pela incidência da imunidade do art. 149, §2º, I, da Constituição, que abrange todas as receitas que decorram da atividade de exportação, ainda que de forma indireta. Isso por força da interpretação teleológica que o STF reiteradamente tem atribuído às imunidades tributárias, de modo a maximizar o seu potencial de efetividade (no mesmo sentido: AgRg no AI 742.230/SP, de 12.03.2012; RE 202.149/RS, de 26.04.2011, etc).

[3] Como exemplos clássicos de imunidade nas exportações, temos o IPI (art. 153, § 3º, III), o ICMS (art. 155, § 2º, X, “a”) e o ISSQN (art. 156, § 3º, II), para os impostos, e a Emenda Constitucional 33/2001, através da inclusão do parágrafo 2º e seu inciso I ao artigo 149 da Constituição, que estendeu a imunidade às Contribuições: “§ 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*”.

[4] STF, Pleno, RE 87.049-4, SP, rel. Min. Xavier Albuquerque, j. 13.04.78, DJ 01.09.78; STF, 2ª. T., RE 102.141-1, RJ, re. Min. Carlos Madeira, j. 18.10.1985, DJ 29.11.1985.