



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Procuradoria-Geral Adjunta Tributária
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários
Núcleo de Consultoria

PARECER SEI Nº 2949/2026/MF

Documento público. Ausência de hipótese que justifique sigilo.

REGIME ADUANEIRO ESPECIAL DE DRAWBACK. MODALIDADE ISENÇÃO. TIPO INTERMEDIÁRIO. ART. 31, § 1º, II, DA LEI Nº 12.350, DE 2010. EXPORTAÇÃO INDIRETA. INTERPOSIÇÃO DE SOCIEDADE COOPERATIVA ENTRE A EMPRESA INDUSTRIAL-EXPORTADORA E A EMPRESA COMERCIAL EXPORTADORA. VENDA EM NOME PRÓPRIO. ATO COOPERATIVO. ARTS. 79 E 83 DA LEI Nº 5.764, DE 1971. TEMA 674 DA REPERCUSSÃO GERAL. INAPLICABILIDADE.

O drawback isenção intermediário é benefício fiscal condicionado, sujeito à interpretação literal (art. 111, II, do CTN) e à comprovação individualizada dos requisitos legais (art. 179 do CTN), pressupondo encadeamento rastreável entre o fornecimento do produto intermediário, sua industrialização pela empresa industrial-exportadora e a exportação do produto final.

Na exportação indireta, o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, exige que a empresa comercial exportadora adquira a mercadoria do produtor-vendedor, com remessa direta de seu estabelecimento. Devem coincidir, na empresa industrial-exportadora, as posições de produtora e de vendedora do produto final, conforme operacionalizado pelos arts. 53 e 59 da Portaria SECEX nº 44, de 2020.

A venda do produto final pela cooperativa, em nome próprio, rompe essa coincidência, qualquer que seja a natureza da entrega interna: se compra e venda, há duas alienações sucessivas; se ato cooperativo típico, a comercialização é praticada por pessoa jurídica distinta (art.

4º da Lei nº 5.764, de 1971). A livre disposição do art. 83 da mesma Lei não constitui, por si só, vinculação da mercadoria a fim específico de exportação, ausente no momento da saída do estabelecimento produtor.

A jurisprudência do STF sobre a imunidade das exportações indiretas (Tema 674 da repercussão geral e julgados subsequentes relativos a cooperativas) interpreta norma constitucional de natureza objetiva, e não se transpõe a benefício fiscal instituído por lei ordinária, submetido à interpretação literal do art. 111, II, do CTN. A ampliação do benefício exigiria lei específica (art. 150, § 6º, da CF), vedado o emprego da equidade para dispensa de tributo devido (art. 108, § 2º, do CTN).

Impossibilidade jurídica de reconhecimento, para fins do drawback isenção intermediário, da operação em que a cooperativa se interpõe, em nome próprio, entre a empresa industrial-exportadora e a empresa comercial exportadora. Ressalva da atuação da cooperativa como industrial-exportadora, quando responsável pela industrialização, ou como negociadora ou representante das cooperadas, sem substituí-las na cadeia de comprovação do regime.

Legislação citada: Constituição Federal, arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º; Código Tributário Nacional, arts. 108, § 2º, 111, II, e 179; Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, art. 1º; Lei nº 5.764, de 1971, arts. 4º, 79 e 83; Lei nº 12.350, de 2010, art. 31, § 1º, II; Portaria SECEX nº 44, de 2020, arts. 53 e 59.

Pareceres citados: Parecer PGFN/CAT nº 1.724, de 2012 e Nota SEI nº 192/2021/CAT/PGACCAT/PGFN-ME

Processo SEI nº 10951.004849/2026-12

I

RELATÓRIO

1. Trata-se de consulta jurídica encaminhada a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (CAT/PGFN), proveniente da Consultoria Jurídica junto ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços (CONJUR-MDIC/CGU/AGU). O expediente decorre de provocação formulada pelo Departamento de Operações de Comércio Exterior (DECEX/SECEX/MDIC), mediante o Ofício SEI nº 1717/2026/MDIC, autuado sob o Número Único de Protocolo (NUP) 19972.001167/2025-95.

2. O pleito submetido à apreciação diz respeito à possibilidade de se considerar a participação de sociedade cooperativa na cadeia de exportação para fins do regime aduaneiro especial de drawback, modalidade isenção, tipo intermediário, previsto no art. 31, § 1º, II, da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010. Conforme descrito na manifestação encaminhada, as etapas de produção e intermediação examinadas envolvem produto final fabricado por empresa industrial-exportadora, posteriormente remetido a uma cooperativa e, desta, a empresa comercial exportadora responsável por sua exportação.

3. A documentação submetida a esta Coordenação-Geral não reproduz integralmente o requerimento formulado por cooperativa interessada junto ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços, de modo que não é possível reconstituir, com exatidão, todos os argumentos jurídicos e fáticos da pretensão. O parecer juntado aos autos informa, contudo, que o pleito versa sobre a compatibilidade entre o regime constitucional e legal das sociedades cooperativas e o drawback isenção intermediário, especificamente nos casos de comercialização de açúcar por cooperativa para posterior exportação por empresa comercial exportadora.

4. Ao examinar a matéria, a Secretaria de Comércio Exterior, por meio do Departamento de Operações de Comércio Exterior e da Coordenação de Exportação e Drawback, emitiu a Nota Técnica 1669/2025/MDIC, segundo a qual a legislação do drawback isenção contempla duas formas de comprovação da exportação: (i) a exportação direta do produto pela beneficiária do ato concessório ou pela empresa industrial-exportadora, conforme o tipo de ato, e (ii) a venda do produto a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação. A partir dessa leitura, concluiu não haver previsão normativa para a introdução de outro agente entre a empresa industrial-exportadora e a empresa comercial exportadora, independentemente de sua natureza jurídica ou da função desempenhada na operação.

5. Com base nessa compreensão, a área técnica submeteu à Consultoria Jurídica Junto ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços o quesito acerca da possibilidade de admitir, no drawback isenção intermediário, exportação indireta em que o produto final, fabricado pela empresa industrial-exportadora, é remetido a uma cooperativa e, posteriormente, vendido por esta a empresa comercial exportadora, sob o fundamento de que a entrega da produção à cooperativa não constituiria compra e venda, mas ato cooperativo regido pelos arts. 79 e 83 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

6. A Consultoria Jurídica respondeu negativamente ao quesito. Embora tenha considerado os argumentos fundados no tratamento constitucional do cooperativismo e na disciplina legal do ato cooperativo, concluiu que a exportação indireta pressupõe a venda do produto à empresa comercial exportadora e sua comprovação por meio da documentação fiscal prevista no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e nos arts. 53 e 59 da Portaria SECEX nº 44, de 24 de julho de 2020, não havendo previsão para a interposição da cooperativa como vendedora do produto final. Ao final, assentou a impossibilidade jurídica de expedição do ato concessório no desenho apresentado e recomendou o indeferimento do pedido.

7. Nesse contexto, a questão submetida a esta Coordenação-Geral consiste em determinar se a interposição da cooperativa entre a empresa industrial-exportadora e a empresa comercial exportadora na cadeia de exportação é compatível com a legislação tributária e aduaneira aplicável ao drawback isenção intermediário, especialmente com o art. 31, § 1º, II, da Lei nº 12.350, de 2010, o Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, a Portaria Conjunta SECINT/RFB nº 76, de 9 de setembro de 2022, a Portaria SECEX nº 44, de 2020, e os arts. 393 a 396 do Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009.

8. Nos termos do art. 16, VIII, da Portaria MF nº 82, de 15 de janeiro de 2026, que aprova o Regimento Interno da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, compete à Coordenação-Geral de Assuntos Tributários fixar a interpretação da legislação tributária e aduaneira no âmbito desta Procuradoria. A presente manifestação restringe-se, portanto, ao exame jurídico das normas que disciplinam o drawback isenção intermediário e de suas repercussões tributárias e aduaneiras, sem substituir a avaliação técnica nem o exercício das competências administrativas atribuídas aos órgãos responsáveis pela análise e pela concessão do regime.

9. É o relatório.

II

FUNDAMENTAÇÃO

10. O objeto deste parecer restringe-se à situação em que a usina, na condição de empresa industrial-exportadora, fabrica o açúcar ou etanol e entrega a produção à cooperativa da qual participa. Compete à cooperativa, por sua vez, comercializar a mercadoria com empresa comercial exportadora, responsável por sua posterior remessa ao exterior. A controvérsia consiste em determinar se a interposição da cooperativa nessa etapa da operação é compatível com os requisitos previstos na norma para a fruição do regime de drawback isenção intermediário.

11. Fixado esse recorte, cumpre examinar a estrutura normativa do regime, especialmente quais relações jurídicas e produtivas devem ser comprovadas para o enquadramento da operação no drawback isenção intermediário.

12. O drawback é regime aduaneiro especial destinado a desonerar os insumos empregados ou consumidos na produção de bens destinados à exportação, com o objetivo de reduzir sua carga tributária e preservar a competitividade do produto nacional no mercado externo. Seu fundamento encontra-se no art. 78 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, que prevê as modalidades de suspensão, isenção e restituição dos tributos incidentes sobre mercadorias empregadas na produção de bens a serem exportados.

13. A modalidade isenção, em sua configuração vigente, é disciplinada pelos arts. 31 a 33 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010. O art. 31 estabelece:

“Art. 31. A aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria equivalente à empregada ou consumida na industrialização de produto exportado poderá ser realizada com isenção do Imposto de Importação e com redução a zero do IPI, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

§ 1º O disposto no caput aplica-se também à aquisição no mercado interno ou à importação de mercadoria equivalente:

I – à empregada em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto já exportado; e

II – para industrialização de produto intermediário fornecido **diretamente a empresa industrial-exportadora e empregado ou consumido na**

14. Da leitura do dispositivo, verifica-se que o drawback isenção opera como mecanismo de reposição desonerada de estoques. A exportação já realizada comprova que determinada mercadoria, anteriormente adquirida ou importada com incidência tributária, foi empregada ou consumida no processo produtivo. Uma vez exportado o produto, autoriza-se a aquisição ou a importação de mercadoria equivalente com isenção do Imposto de Importação e redução a zero das alíquotas do IPI, do PIS/Pasep, da Cofins e das contribuições incidentes na importação. Trata-se, portanto, de benefício tributário de natureza retrospectiva, pois sua fruição depende de operação de exportação já concluída.

15. O dispositivo contempla três hipóteses materiais de aplicação. A primeira hipótese, estabelecida no *caput*, corresponde ao drawback isenção comum e alcança a reposição de mercadoria equivalente àquela empregada ou consumida na industrialização de produto já exportado. A segunda, prevista no § 1º, I, estende a mesma sistemática às mercadorias utilizadas em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto já exportado. A terceira, disciplinada pelo § 1º, II, refere-se à industrialização de **produto intermediário** fornecido diretamente a empresa industrial-exportadora e empregado ou consumido na fabricação do produto final exportado.

16. Para os fins deste parecer, interessa especificamente a terceira hipótese, denominada drawback isenção intermediário. Nesse modelo, a beneficiária do ato concessório não é necessariamente a pessoa jurídica que fabrica e exporta o produto final. O benefício é concedido à fabricante do produto intermediário, permitindo-lhe repor, com a desoneração prevista no *caput*, as mercadorias anteriormente empregadas ou consumidas na fabricação desse produto.

17. O tipo intermediário pressupõe, assim, uma cadeia produtiva composta por sujeitos distintos, mas juridicamente vinculados por operações sucessivas. Dessa forma, o art. 31, § 1º, II, exige que o produto intermediário seja fornecido diretamente à empresa industrial-exportadora e por ela empregado ou consumido na industrialização do produto final já exportado. A reposição desonerada dos insumos utilizados pela beneficiária pressupõe, assim, a demonstração de uma cadeia produtiva determinada, na qual seja possível relacionar o produto intermediário fornecido, sua utilização no processo industrial e o bem que foi destinado ao exterior.

18. A exigência legal de fornecimento direto permite, desse modo, identificar os sujeitos envolvidos e estabelecer a correspondência entre as operações de fornecimento, industrialização e exportação.

19. Na hipótese examinada, a participação da cooperativa ocorreria após a fabricação do produto final, sem interferir no fornecimento direto do produto intermediário à empresa industrial-exportadora, exigido pelo art. 31, § 1º, II, da Lei nº 12.350, de 2010. Sua inserção altera, porém, a etapa posterior da operação, na qual o produto final é destinado ao exterior e a exportação é comprovada para fins do regime.

20. A análise da estrutura legal do regime demonstra que a Lei nº 12.350/2010 condiciona a fruição do drawback intermediário, na modalidade isenção, à comprovação do encadeamento das operações que culminam na exportação. Nesse contexto, não basta demonstrar, de forma genérica, que o produto intermediário foi fornecido à empresa industrial-exportadora e que, posteriormente, ocorreu a exportação de mercadoria da mesma espécie. É indispensável comprovar a existência de vínculo rastreável entre o produto intermediário fornecido, sua utilização ou seu consumo no processo industrial e o produto final efetivamente destinado ao exterior.

21. É justamente essa necessária correspondência que fundamenta a exigência de cruzamento das informações prestadas pela beneficiária e pela empresa industrial-exportadora, de modo a assegurar a plena rastreabilidade da operação e, consequentemente, viabilizar a concessão do benefício fiscal.

22. Estabelecida, portanto, a necessidade de comprovar o encadeamento entre o produto intermediário fornecido e o bem final, cumpre definir quais operações conferem a este último a condição jurídica de produto exportado para os fins específicos do regime do drawback. Essa qualificação é disciplinada pelo art. 53 da Portaria SECEX nº 44, de 24 de julho de 2020, em sua redação consolidada, com as alterações posteriores, inclusive as promovidas pela Portaria SECEX nº 486, de 24 de abril de 2026. O dispositivo prevê, em seu *caput*, duas formas de destinação juridicamente aptas a fundamentar o pedido de *drawback* isenção:

“Art. 53. **Considera-se produto exportado aquele que tenha sido diretamente destinado em caráter definitivo ao exterior ou aquele vendido diretamente a empresas comerciais exportadoras com fim específico de exportação.**

§ 1º A pessoa jurídica beneficiária do drawback isenção poderá utilizar a operação de exportação por conta e ordem de terceiros, sendo considerada exportadora a empresa detentora do ato concessório e contratante da exportação por conta e ordem. (Incluído pela Portaria SECEX nº 216, de 2022)

§ 2º Entende-se também como exportado o produto objeto de exportação sem exigência de sua saída do território nacional. (Incluído pela Portaria SECEX nº 216, de 2022)

§ 3º O produto exportado em consignação somente poderá ser utilizado para solicitação do regime de drawback isenção após sua venda efetiva no exterior. (Incluído pela Portaria SECEX nº 216, de 2022)”. (Grifos acrescidos)

23. A norma, portanto, não se limita a exigir que o produto seja materialmente remetido ao exterior. Embora admita situações específicas em que a exportação pode ser reconhecida sem a saída física da mercadoria do território nacional, o dispositivo também delimita, nos casos de exportação indireta, o negócio jurídico interno que deve anteceder a remessa internacional. Nessa hipótese, exige-se que o produto seja vendido diretamente a uma empresa comercial exportadora, com fim específico de exportação.

24. A redação do dispositivo, portanto, exige que a venda com fim específico de exportação seja realizada pelo próprio fornecedor do produto destinado ao exterior, não autorizando que se considere equivalente, para fins de concessão do regime, uma cadeia de negócios na qual terceiro distinto passe a ocupar a posição de vendedor perante a empresa comercial exportadora.

25. Essa leitura é confirmada pelo art. 59 da mesma Portaria, que disciplina a solicitação do ato concessório e identifica os documentos aptos a comprovar a exportação. Na redação conferida pela Portaria SECEX nº 295, de 2024, o § 1º, I, prevê:

“Art. 59. O ato concessório do regime de drawback isenção deverá ser solicitado por meio de formulário eletrônico disponível em módulo específico do Siscomex, na página eletrônica “gov.br/siscomex”, no qual o requerente deverá informar:

(...)

§ 1º Para fins de solicitação do drawback isenção:

I - as exportações serão comprovadas:

a) na hipótese de exportações realizadas diretamente pela solicitante do ato concessório ou, **no caso do drawback intermediário, diretamente pela empresa industrial exportadora, com a vinculação de itens de**

DUE ao pedido de ato concessório, mediante alteração da DUE averbada no Siscomex, para inclusão das informações do ato concessório nos itens correspondentes; ou
b) **na hipótese de exportações realizadas por meio de empresas comerciais exportadoras, com o cadastramento de nota fiscal de venda à empresa comercial exportadora, contendo a indicação de CFOP próprio para a operação de remessa com o fim específico de exportação e o registro do evento de averbação da exportação**".
(Grifos acrescidos)

26. O art. 59, § 1º I, b, exige, nas exportações indiretas, a identificação das mercadorias vendidas no mercado interno com fim específico de exportação, do emissor e do comprador das notas fiscais correspondentes. Para o drawback intermediário, o dispositivo individualiza também a empresa industrial-exportadora. Dessa forma, o benefício fiscal depende da correspondência entre o fornecimento do produto intermediário, sua incorporação ao produto final e a exportação subsequente desse produto final.

27. No drawback intermediário, a disciplina foi ainda explicitada pelo § 7º do art. 59, incluído pela Portaria SECEX nº 295, de 2024:

" (...)

§ 7º Na hipótese do drawback intermediário, as informações da nota fiscal de venda à empresa industrial-exportadora deverão ser associadas às informações da DUE elaborada pela empresa comercial exportadora, ou às informações da nota fiscal de venda da empresa industrial-exportadora à empresa comercial exportadora".

28. A norma é expressa quanto à cadeia documental exigida no tipo drawback intermediário, de forma a unir o fornecimento do produto intermediário à exportação do produto final. A nota fiscal emitida pela beneficiária do regime em favor da empresa industrial-exportadora deve ser associada à declaração de exportação elaborada pela empresa comercial exportadora ou à nota fiscal de venda emitida pela própria empresa industrial-exportadora à empresa comercial exportadora. Em nenhuma dessas hipóteses a cooperativa de comercialização pode ocupar a posição de vendedora do produto final.

29. Nesse contexto, as exigências previstas nos arts. 53 e 59 da Portaria SECEX nº 44, de 2020, explicitam e operacionalizam os elementos contidos no art. 31, § 1º, II, da Lei nº 12.350, de 2010, segundo o qual o drawback isenção intermediário pressupõe o fornecimento direto do produto intermediário à empresa industrial-exportadora, sua utilização ou seu consumo na fabricação do produto final e a posterior exportação desse bem. O regulamento, assim, especifica as modalidades de exportação admitidas no ordenamento jurídico e os documentos aptos a demonstrar a sequência das operações, permitindo que a Administração verifique o atendimento das condições estabelecidas em lei.

30. No plano legal, por sua vez, o Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, disciplina as exportações realizadas por intermédio de empresas comerciais exportadoras. Seu art. 1º prevê o seguinte:

"Art. 1º As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. **Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor** para:

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

Art. 3º - São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, à exceção do previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora". (Grifos acrescentados)

31. A atuação da empresa comercial exportadora constitui hipótese legalmente admitida de intermediação na etapa de exportação. Trata-se, contudo, de autorização específica, que pressupõe a aquisição da mercadoria pela exportadora no mercado interno e sua remessa direta do estabelecimento do produtor-vendedor para o local de embarque ou para o entreposto indicado.

32. A relevância desse diploma para a presente análise está, portanto, na definição das condições nas quais a venda interna do produto final pode ser juridicamente vinculada à sua posterior exportação. Para que essa exportação indireta sirva de fundamento ao benefício concedido à fabricante do produto intermediário, a empresa industrial-exportadora deve ocupar, perante a empresa comercial exportadora, a posição de produtora e vendedora do produto final.

33. Na operação submetida à consulta, essa identidade não se verifica. A empresa comercial exportadora não adquire o açúcar ou o etanol da empresa industrial-exportadora, mas da cooperativa, que realiza a venda em nome próprio, figura como contraparte da adquirente e emite o correspondente documento fiscal. A usina, embora responsável pela produção, não ocupa a posição de vendedora perante a empresa comercial exportadora.

34. A eventual remessa física do açúcar ou etanol diretamente da usina para o local de embarque não altera essa conclusão. O Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, exige que a aquisição pela empresa comercial exportadora esteja associada à remessa direta a partir do estabelecimento do produtor-vendedor. Como a venda é realizada pela cooperativa, a usina não reúne, nessa operação, as condições de produtora e vendedora. Caso a mercadoria também transite pelo estabelecimento da cooperativa, deixará de ser atendido, adicionalmente, o requisito da remessa direta.

35. A legislação não impede a participação econômica das cooperativas no comércio exterior. Para fins de comprovação do drawback isenção intermediário, contudo, a venda realizada em nome próprio pela cooperativa não substitui a operação que deve vincular a empresa industrial-exportadora à exportação do produto final. Na exportação indireta, essa vinculação pressupõe que a própria empresa industrial-exportadora figure como produtora-vendedora perante a empresa comercial exportadora, segundo o modelo previsto no art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248/1972.

36. A cooperativa poderá ocupar a posição de empresa industrial-exportadora quando for responsável pela industrialização do produto final. Poderá, ainda, atuar na negociação ou na representação das cooperadas, desde que a empresa industrial-exportadora permaneça como vendedora da mercadoria e como emitente do documento fiscal destinado à comprovação da exportação.

37. A operação submetida à consulta apresenta configuração diversa. Nela, a cooperativa comercializa o produto final em nome próprio, figura como vendedora perante a empresa comercial exportadora e emite o respectivo documento fiscal. Ao se interpor juridicamente entre a empresa industrial-exportadora e a empresa comercial exportadora, a cooperativa impede que a venda do produto final seja atribuída à empresa industrial-exportadora como operação com fim específico de exportação. Rompe-se, com isso, a correspondência exigida entre o fornecimento do produto intermediário, sua utilização na industrialização e a exportação do produto

final, indispensável à concessão do drawback isenção à fabricante intermediária, nos termos do art. 31, § 1º, II, da Lei nº 12.350/2010, em conjunto com o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248/1972.

38. Nesse ponto, conforme consta do PARECER Nº 00107/2026/CONJUR-MDIC/CGU/AGU, o pleito submetido ao Departamento de Operações de Comércio Exterior sustenta que a remessa do produto final pela empresa industrial-exportadora à cooperativa de que participa não configura compra e venda, mas ato cooperativo, consistente em outorga de plenos poderes de disposição, nos termos dos arts. 79 e 83 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971.

39. Os dispositivos invocados assim dispõem:

“Art. 79. Denominam-se atos cooperativos os praticados entre as cooperativas e seus associados, entre estes e aquelas e pelas cooperativas entre si quando associados, para a consecução dos objetivos sociais.

Parágrafo único. **O ato cooperativo não implica operação de mercado, nem contrato de compra e venda de produto ou mercadoria.**

Art. 83. A entrega da produção do associado à sua cooperativa significa a outorga a esta de plenos poderes para a sua livre disposição, inclusive para gravá-la e dá-la em garantia de operações de crédito realizadas pela sociedade, salvo se, tendo em vista os usos e costumes relativos à comercialização de determinados produtos, sendo de interesse do produtor, os estatutos dispuserem de outro modo”. (Grifos acrescidos)

40. É possível admitir, para os fins desta análise, que, em determinadas situações, a entrega do açúcar ou etanol pela usina cooperada à cooperativa pode vir a configurar ato cooperativo típico e não operação de compra e venda. Essa qualificação, contudo, não produz a consequência pretendida. A inexistência de venda entre a empresa industrial-exportadora e a cooperativa não implica que tenha ocorrido venda direta da primeira à empresa comercial exportadora. O negócio subsequente é celebrado pela própria cooperativa, que dispõe da produção e figura, na configuração descrita, como vendedora perante a empresa comercial exportadora.

41. A Lei nº 5.764, de 1971, não contém regra que permita atribuir à cooperada, para todos os efeitos tributários e aduaneiros, os atos praticados pela cooperativa em nome próprio. A sociedade cooperativa possui personalidade jurídica própria, conforme dispõe o art. 4º da mesma Lei¹. O vínculo mutualista explica a finalidade econômica da operação e o tratamento jurídico conferido ao ato interno, mas não elimina a distinção subjetiva entre a cooperativa e a cooperada nas relações estabelecidas com terceiros.

42. O art. 83 da Lei nº 5.764, de 1971, reforça essa separação quando confere à cooperativa plenos poderes de disposição sobre a produção recebida, o dispositivo a habilita a praticar, em nome próprio, os atos necessários à comercialização, inclusive a gravar a mercadoria ou oferecê-la em garantia de operações de crédito da sociedade. Isso não transforma a venda realizada pela cooperativa em negócio diretamente celebrado pela cooperada. Para que a venda celebrada pela cooperativa pudesse ser juridicamente tratada como venda da usina, seria necessário que a cooperativa atuasse como mandatária ou por conta e ordem da cooperada, de modo que os efeitos do negócio se produzissem diretamente na esfera desta.

43. A esse óbice soma-se que a equiparação entre a venda a empresa comercial exportadora e a exportação, promovida pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, não consagra princípio geral segundo o qual vender a quem exporta equivale a exportar. Trata-se de ficção legal condicionada: consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para embarque ou entreposto, por conta e ordem da empresa

comercial exportadora.

44. O fim específico é, portanto, qualificação que deve estar juridicamente constituída no momento da saída da mercadoria do estabelecimento do produtor, e é essa constituição que a nota fiscal com CFOP próprio de remessa com fim específico materializa, na forma do art. 59, § 1º, I, "b", da Portaria SECEX nº 44, de 2020.

45. No ato cooperativo típico, porém, no momento em que o açúcar ou etanol saem da usina não há empresa comercial exportadora identificada nem destinação vinculada: há, por definição legal, livre disposição da cooperativa, que pode vender o bem no mercado interno, onerá-lo ou retê-lo. A destinação exportadora somente nasce em momento posterior, quando a cooperativa negocia com a empresa comercial exportadora. Ainda que se admitisse a transparência subjetiva entre cooperada e cooperativa, o requisito legal não estaria preenchido, pois no instante em que a mercadoria deixa o estabelecimento do produtor o fim específico inexistente.

46. A distinção entre a atuação da cooperativa em nome próprio e sua atuação como veículo do interesse da cooperada foi enfrentada por esta Coordenação-Geral no Parecer PGFN/CAT nº 1.724, de 24 de agosto de 2012, em contexto que convém precisar. Examinava-se ali o alcance da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal sobre a contribuição do produtor rural pessoa física quando a produção é exportada por intermédio de cooperativa. O parecer firmou o critério de distinção entre as duas configurações possíveis da entrega interna:

"(...)

46. Veja-se que nos casos em que há recebimento imediato do valor da produção pelo cooperado, a operação realizada entre este e a cooperativa é verdadeira compra e venda. Desta maneira, o fato gerador da contribuição previdenciária incidente sobre a receita decorrente da comercialização da produção rural ocorre no momento do recebimento de valores pelo cooperado e não *a posteriori* na eventual exportação feita pela cooperativa.

47. Já a entrega do produto rural pelo cooperado à cooperativa, quando o objetivo precípua é a colocação da sua produção no mercado, seja ele interno ou externo, não se reveste de um ato comercial, e sim, caracteriza-se como ato cooperativo, uma vez que esse momento consiste apenas na disponibilidade da produção para ser comercializada pela cooperativa, não se perfazendo o ato negocial da compra e venda".

47. O critério apoiou-se na descrição operacional da Nota Cosit nº 64, de 5 de março de 2008, cujos excertos merecem reprodução pela precisão com que retratam a mecânica das operações:

"13. Ocorre que há casos em que os produtores rurais recebem o valor correspondente aos seus produtos diretamente da cooperativa. Dessa forma, a cooperativa usa recursos próprios para pagar ao produtor associado, ou seja, o valor dos produtos antes de terem sido efetivamente comercializados por ela. (...) Note-se que esse valor não guarda qualquer relação com o preço auferido por meio de venda dos produtos pela cooperativa. Na prática, esses casos são a maioria.

(...)

15. Percebe-se que o momento e o valor da receita obtida pelo associado pelos seus produtos não corresponde ao momento e ao valor pelo qual a cooperativa efetivamente vendeu ou irá vender os produtos daquele associado. A cooperativa utiliza recursos próprios para pagar ao associado pelos produtos que este a entregou, passando, neste caso, aquela produção a pertencer ao patrimônio da cooperativa, assim como passa a ser da cooperativa o risco no caso de desvalorização ou perecimento dos produtos entregues pelo associado e cujo valor este já recebeu.

16. Note-se que o produtor e a cooperativa são pessoas distintas, tanto que o produtor emite a nota de produtor, dando a cooperativa como

adquirente, e essa revende com nota fiscal de sua titularidade. (...)

17. As notas de entrada de mercadorias têm como natureza da operação a compra, sendo o 'adquirente' a cooperativa e o 'remetente' o produtor-vendedor. Igualmente as notas fiscais de saída de mercadorias têm como natureza a venda de mercadoria, como vendedor a cooperativa e como comprador a empresa importadora ou adquirente no comércio interno, de que se constata que o comprador final não negociou com produtores, mas com pessoa jurídica distinta – a cooperativa, a qual agiu em seu próprio nome".

48. A partir dessas premissas, o Parecer PGFN/CAT nº 1.724, de 2012, extraiu a consequência tributária de cada configuração, nos seguintes termos:

"50. No primeiro caso, as cooperativas serão tributadas na etapa anterior à exportação por se constituir ato de comércio interno. Já no segundo, caso clássico de ato cooperativo, não havendo ato de comércio interno anterior à exportação, a venda da produção no exterior pela cooperativa será tida como receita de exportação, imune, portanto, a tributação. A contribuição do produtor rural neste último caso não poderá ser cobrada".

49. Ao final, o parecer consolidou a orientação de que a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal alcança a contribuição devida pelo produtor rural apenas "nos casos em que efetivamente ocorrer ato cooperativo entre o cooperado (produtor rural pessoa física) e sua cooperativa". Nos demais casos, contudo, "em face da configuração de ato de comércio interno anterior à exportação, a imunidade não se impõe".

50. No entanto, as conclusões do parecer não se aplicam, por arrastamento, ao caso sob consulta.

51. Na primeira configuração, em que a entrega é acompanhada de pagamento imediato à usina, sem vinculação ao preço que a cooperativa venha a obter, e com a transferência dos riscos cambiais, de desvalorização e de perecimento, não se configura ato cooperativo, mas verdadeira compra e venda no mercado interno. A cadeia negocial passa, assim, a compreender duas alienações internas sucessivas: a primeira, da usina para a cooperativa; a segunda, da cooperativa para a empresa comercial exportadora. Essa circunstância afasta, desde logo, a identidade entre produtor e vendedor exigida pelo art. 1º, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972.

52. Na segunda configuração, de ato cooperativo típico, o próprio precedente evidencia que, na comercialização subsequente, a cooperativa age em nome próprio e emite nota fiscal de sua titularidade, de modo que o comprador não negocia com a produtora, mas com pessoa jurídica distinta.

53. Em qualquer das duas hipóteses, a empresa industrial-exportadora não reúne a condição jurídica de que a lei faz depender a equiparação da operação interna à exportação. O conceito de produto exportado, pressuposto do art. 31, § 1º, II, da Lei nº 12.350, de 2010, somente se preenche, nas operações indiretas, pela via da ficção legal instituída pelo art. 1º, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, que exige a remessa direta da mercadoria do estabelecimento do produtor-vendedor, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.

54. A conclusão alcançada, contudo, deve ser confrontada expressamente com a jurisprudência constitucional superveniente ao Parecer PGFN/CAT nº 1.724, de 2012. A distinção nele formulada entre a aquisição da produção pela cooperativa, mediante pagamento com recursos próprios, e o ato cooperativo típico permanece útil para qualificar a relação estabelecida entre a cooperada e a cooperativa. Já a conclusão relativa ao alcance da imunidade das receitas de exportação não pode ser mantida sem as ressalvas decorrentes do Tema 674 da repercussão geral e dos

julgados posteriores que aplicaram essa orientação às sociedades cooperativas.

55. No julgamento conjunto do Recurso Extraordinário nº 759.244/SP e da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.735/DF, o Plenário do Supremo Tribunal Federal reconheceu que a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição alcança as receitas decorrentes de exportações realizadas por intermédio de empresas comerciais exportadoras. A Corte partiu da natureza objetiva da norma imunizante para afastar as restrições introduzidas pelo art. 245, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa SRP nº 3, de 2005, e pelo art. 170, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009.

56. Foi, assim, fixada 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 de sociedade exportadora intermediária” (RE 759.244/SP, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, j. 12.2.2020).

57. O fundamento determinante do julgado é a natureza objetiva da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. Nos termos da ementa, “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”.

58. Na mesma assentada, ao julgar a ADI 4.735/DF e declarar a inconstitucionalidade do art. 170, §§ 1º e 2º, da Instrução Normativa RFB nº 971, de 2009, o Ministro Alexandre de Moraes explicitou a premissa teleológica que orienta a leitura da norma imunizante:

“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” (ADI 4.735/DF, Rel. Min. Alexandre de Moraes, Tribunal Pleno, j. 12.2.2020, trecho do voto condutor).

59. Embora o precedente vinculante tenha examinado exportação indireta realizada por empresa comercial exportadora, os acórdãos colacionados adiante indicam que ambas as Turmas do Supremo Tribunal Federal passaram a aplicar o mesmo fundamento às operações em que a produção é entregue pelo cooperado à cooperativa e posteriormente exportada, inclusive por intermédio de *trading company*.

60. No Recurso Extraordinário nº 850.113/RS, a Primeira Turma assentou que, para fins da imunidade constitucional, o poder de tributar deve considerar a comercialização realizada pela cooperativa, e não a transferência interna entre cooperado e cooperativa:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO EM EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. IMUNIDADE DO ART. 149, § 2º, I, DA CF. APLICAÇÃO ÀS EXPORTAÇÕES INDIRETAS FEITAS POR COOPERATIVA. 1. Ao manter a incidência da tributação na hipótese em análise, o acórdão recorrido terminou por divergir do entendimento do Supremo Tribunal Federal, que, ao apreciar o Tema 674 da RG, fixou 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 comercial de sociedade exportadora intermediária’. 2. O poder

de tributar deve considerar a comercialização feita pela cooperativa, e não a transferência entre o cooperado e a cooperativa. Nesse contexto, por se tratar de uma operação que tem por objeto a exportação, ainda que de maneira indireta, é de rigor a incidência da imunidade prevista no texto constitucional. [...] 4. Agravo interno a que se nega provimento.” (STF, RE nº 850.113/RS-ED-AgR, Rel. Min. Roberto Barroso, Primeira Turma, j. 3 abr. 2023, DJe 10 abr. 2023).

61. A Segunda Turma adotou compreensão equivalente no Recurso Extraordinário nº 1.446.645/RS, no qual afirmou que produtor e cooperativa devem ser considerados englobadamente para a aplicação da imunidade:

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. TEMA Nº 674/RG. COMERCIALIZAÇÃO DA PRODUÇÃO DE COOPERADO PRODUTOR PESSOA FÍSICA AUFERIDA NA VENDA PARA A COOPERATIVA. EXPORTAÇÃO INDIRETA DA PRODUÇÃO. OPERAÇÃO ENTRE COOPERATIVA E TRADING COMPANY. APLICAÇÃO DA IMUNIDADE DA RECEITA DE EXPORTAÇÃO. 1. A imunidade tributária de que trata o art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal alcança a operação de exportação indireta realizada por meio de trading companies. 2. Na hipótese de comercialização da produção do cooperado produtor pessoa física com cooperativa, que realiza a exportação de tal produção por meio de operação entre ela e uma trading company, o produtor e a cooperativa devem ser analisados englobadamente para fins de aplicação da imunidade tributária tratada no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal. Nesse contexto, ‘o poder de tributar deve considerar a comercialização feita pela cooperativa, e não a transferência entre o cooperado e a cooperativa’. 3. Tal exportação indireta é, nos termos do Tema nº 674, abarcada pela imunidade prevista no citado dispositivo. [...] 4. Agravo regimental não provido.”

(STF, RE nº 1.446.645/RS-AgR, Rel. Min. Dias Toffoli, Segunda Turma, j. 27 nov. 2023, DJe 18 dez. 2023)

62. No Recurso Extraordinário nº 809.198/RS, a Segunda Turma avançou na formulação e considerou os atos interno e externo como uma unidade para os fins específicos da imunidade constitucional:

“AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. DIREITO TRIBUTÁRIO. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES REALIZADAS DE FORMA INDIRETA. TEMA RG Nº 674. ABRANGÊNCIA PELA IMUNIDADE. SOCIEDADE COOPERATIVA. ATOS INTERNO E EXTERNO. ATO ÚNICO, PARA FINS DE APLICAÇÃO DO ART. 149, § 2º, INC. I, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. [...] 5. A imunidade às exportações, ex vi do art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição da República, é de caráter objetivo, razão pela qual é independente do agente econômico que efetiva a operação. [...] 7. O fato de se tratar de operação indireta de exportação, realizada por intermédio de uma trading company, não afasta a aplicação da norma imunizante, nos termos da tese firmada quando do julgamento do Tema RG nº 674. 8. A percepção da realidade diferenciada das cooperativas resulta na conclusão de que a norma imunizante do art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição da República deve ser aplicada como se os atos interno e externo fossem um único. [...] 9. Agravo regimental ao qual se nega provimento.”

(STF, RE nº 809.198/RS-AgR, Rel. Min. André Mendonça, Segunda Turma, j. 19 ago. 2024, DJe 3 set. 2024).

63. No voto condutor, o relator afirmou que “a imunidade às exportações, ex vi do art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição da República, é de caráter objetivo, razão pela qual é independente do agente econômico que efetiva a operação”, e concluiu que “a norma imunizante do art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição da República deve ser aplicada como se os atos interno e externo fossem um único”. A mesma fundamentação foi reiterada pelo relator no RE 1.569.059/SC, com registro de que

ambas as Turmas reconhecem a aplicação do entendimento vinculante às cooperativas que promovem exportações com o auxílio de empresas intermediadoras.

64. E mais recentemente:

Agravo regimental em recurso extraordinário. Tributário. Tema nº 674-RG. Comercialização da produção de cooperado produtor pessoa física auferida na venda para a cooperativa. Exportação indireta da produção. Operação entre cooperativa e trading company. Aplicação da imunidade da receita de exportação. 1. A imunidade tributária de que trata o art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal alcança a operação de exportação indireta realizada por meio de trading companies. 2. Na hipótese de comercialização da produção do cooperado produtor pessoa física com cooperativa, que realiza a exportação de tal produção por meio de operação entre ela e uma trading company (exportação indireta), o produtor e a cooperativa devem ser analisados englobadamente para fins de aplicação da imunidade tributária tratada no art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal. Nesse contexto, "o poder de tributar deve considerar a comercialização feita pela cooperativa, e não a transferência entre o cooperado e a cooperativa" (RE nº 850.113/RS, Rel. Min. Roberto Barroso). 3. Tal exportação indireta é, nos termos do Tema nº 674, abarcada pela imunidade prevista no citado dispositivo. E, sendo o produtor e a cooperativa analisados englobadamente, não há que se falar em sujeição da receita do produtor pessoa física decorrente daquela comercialização às contribuições afastadas pelo beneplácito constitucional. 4. Agravo regimental não provido. (STF - RE: 1553932/SC - SANTA CATARINA, Relator: Min. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 25/08/2025, Segunda Turma, Data de Publicação: 28-08-2025)

65. É preciso reconhecer, assim, que as duas Turmas do Supremo Tribunal Federal admitem que, para fins da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição, o cooperado e a cooperativa sejam considerados englobadamente, de modo que a receita auferida na etapa interna não seja tributada quando a produção é, ao final, destinada ao exterior por intermédio de *trading company*.

66. Esse quadro jurisprudencial deve ser completado pela referência ao Tema 536 da repercussão geral (RE nº 672.215/CE, Rel. Min. Luís Roberto Barroso), no qual o Supremo Tribunal Federal examina a incidência do PIS, da Cofins e da CSLL sobre o produto do ato cooperativo e, para esse fim, o alcance constitucional dos conceitos de ato cooperativo, receita da atividade cooperativa e cooperado. O julgamento chegou a ser iniciado no Plenário Virtual, mas o pedido de destaque formulado pelo Ministro Gilmar Mendes determinou a remessa do processo ao plenário presencial e o reinício de sua apreciação. Não há, portanto, tese vinculante formada sobre a matéria.

67. A matéria já foi examinada por esta Coordenação-Geral na Nota SEI nº 192/2021/CAT/PGACCAT/PGFN-ME. Ao analisar os efeitos do Tema 674 sobre o Parecer PGFN/CAT nº 1.724, de 2012, a manifestação considerou prudente aguardar o julgamento do Tema 536 antes de eventual revisão da orientação relativa ao conceito de ato cooperativo. Desse modo, enquanto não houver pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal, o referido parecer permanece como referência para a qualificação da relação interna entre cooperada e cooperativa, sem que sua aplicação importe antecipar solução para a controvérsia constitucional ainda pendente.

68. Essa cautela quanto à definição constitucional do ato cooperativo, contudo, não impede o exame da operação à luz dos requisitos próprios do drawback isenção intermediário, nem permite transpor automaticamente para esse regime as conclusões firmadas no Tema 674 e nos julgados das Turmas. Há relevante diferença jurídica entre as normas aplicadas. Os precedentes do Supremo Tribunal Federal versam sobre imunidade estabelecida diretamente pela Constituição, enquanto o caso

em exame diz respeito a benefício fiscal instituído por lei ordinária e subordinado ao atendimento de condições específicas.

69. A imunidade do art. 149, § 2º, I, funciona como limitação constitucional à competência tributária da União. Por essa razão, conforme fundamento adotado no Tema 674 e na ADI nº 4.735/DF, a Administração não poderia restringir, mediante instrução normativa, o conceito constitucional de receitas decorrentes de exportação. Já o *drawback* é um benefício fiscal infraconstitucional com requisitos operacionais específicos e estritos que devem ser cumpridos.

70. Essa distinção foi expressamente enunciada pelo Ministro Alexandre de Moraes no julgamento conjunto da ADI nº 4.735 e do RE nº 759.244/SP, ao diferenciar a interpretação de regra constitucional de imunidade e a interpretação de isenção instituída por norma infraconstitucional, observando que a interpretação é diversa para cada hipótese, *verbis*:

“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” (STF, RE nº 759.244/SP, voto do Ministro Alexandre de Moraes, p. 46).

71. Do voto, é possível extrair que a imunidade é norma constitucional que delimita negativamente o poder de tributar e opera no plano da própria definição da competência. Por decorrer diretamente da Constituição e servir a finalidades por ela eleitas, no caso dos julgados, a desoneração integral das exportações, pode admitir a interpretação teleológica que o Supremo Tribunal Federal lhe conferiu desde o RE 606.107/RS, de relatoria da Ministra Rosa Weber, e que fundamentou toda a linha do Tema 674.

72. A isenção, diversamente, é benefício instituído por lei, situado no plano do exercício da competência, e sua concessão depende de lei específica, nos termos do art. 150, § 6º, da Constituição Federal. Além dessa distinção, as controvérsias possuem objetos distintos. No Tema 674, a imunidade foi examinada em relação às receitas decorrentes de **exportação**. Na hipótese em análise, discute-se a incidência de tributos sobre a **importação** realizada pelo fabricante intermediário, no âmbito do regime de drawback isenção. Não se trata, portanto, da mesma situação jurídica.

73. A distinção entre imunidade e isenção também se projeta sobre os respectivos regimes de interpretação. Enquanto a norma imunizante comporta interpretação orientada por sua finalidade, a regra prevista no art. 111, II, do Código Tributário Nacional impõe interpretação literal à legislação que disponha sobre a outorga de isenção, o que impede a ampliação do benefício fiscal por interpretação teleológica.

74. Dessa forma, o drawback na modalidade isenção está integralmente submetido à interpretação literal determinada pelo art. 111, II, do Código Tributário Nacional, de forma que não há espaço para que o intérprete substitua os requisitos fixados pelo legislador, tais como quem pode ser beneficiário, quais operações qualificam o produto como exportado, quais documentos comprovam o encadeamento, por simples juízo de equivalência econômica entre a operação realizada e a operação descrita na norma.

75. A equidade tampouco pode produzir esse resultado. A relevância econômica do cooperativismo, a função desempenhada pelas cooperativas na agregação da produção e o propósito geral de estimular as exportações podem, em

tese, justificar a apresentação de proposta de alteração normativa. Não permitem, contudo, que a autoridade administrativa afaste os requisitos atualmente exigidos para a concessão da desoneração, sob pena de incidência da vedação contida no art. 108, § 2º, do Código Tributário Nacional², segundo o qual o emprego da equidade não pode resultar “na dispensa do pagamento de tributo devido”.

76. A natureza condicionada e individualmente reconhecida do regime também atrai a disciplina do art. 179 do Código Tributário Nacional, naquilo que se refere à isenção concedida mediante ato administrativo:

“Art. 179. A isenção, quando não concedida em caráter geral, é efetivada, em cada caso, por despacho da autoridade administrativa, em requerimento com o qual o interessado faça prova do preenchimento das condições e do cumprimento dos requisitos previstos em lei ou contrato para sua concessão”.

77. O ato concessório de drawback, solicitado por formulário eletrônico no Siscomex e deferido mediante a comprovação documental disciplinada nos arts. 53 e 59 da Portaria SECEX nº 44, de 2020, é expressão típica desse modelo. A isenção do art. 31 da Lei nº 12.350, de 2010, não é concedida em caráter geral: é efetivada caso a caso, por despacho, mediante prova do preenchimento das condições legais.

78. O ônus dessa prova, nesse caso, incumbe ao interessado. Se a cadeia documental exigida pressupõe que a empresa industrial-exportadora figure como vendedora perante a empresa comercial exportadora, e se essa posição é ocupada pela cooperativa, a prova exigida pelo art. 179 simplesmente não se perfaz. Aqui, a prova da exportação integra o suporte necessário ao reconhecimento do direito à reposição desonerada.

79. No drawback isenção intermediário, o art. 31, § 1º, II, da Lei nº 12.350, de 2010, delimita uma cadeia material específica. O legislador elege como beneficiária a fabricante do produto intermediário; exige o fornecimento direto à empresa industrial-exportadora; condiciona o benefício ao emprego ou consumo do intermediário na industrialização de produto final já exportado; e, ao remeter ao conceito de produto exportado, incorpora as formas de destinação reconhecidas pelo ordenamento, entre as quais a venda direta a empresa comercial exportadora com fim específico de exportação, na moldura estrita do Decreto-Lei nº 1.248, de 1972.

80. Ampliar o benefício para alcançá-la exigiria lei específica, na forma do art. 150, § 6º, da Constituição Federal, e não construção interpretativa que o art. 111 do Código Tributário Nacional interdita e que o art. 108, § 2º, do mesmo Código qualifica como dispensa indevida de tributo.

81. Não se ignora que esse desenho normativo possa impor custos de organização às cadeias cooperativas do setor sucroenergético, nem que haja razoáveis argumentos de política comercial em favor de sua revisão. Tais considerações, porém, dirigem-se ao legislador e ao regulador, não ao intérprete. Enquanto vigente a disciplina atual, a operação em que a cooperativa vende o produto final em nome próprio à empresa comercial exportadora não satisfaz os pressupostos do drawback isenção intermediário, e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre a imunidade das exportações indiretas não fornece fundamento idôneo para conclusão diversa.

III

CONCLUSÃO

82. Ante o exposto, esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários manifesta-se nos seguintes termos.

1. O drawback isenção intermediário, previsto no art. 31, § 1º, II, da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, constitui benefício fiscal condicionado, destinado à reposição desonerada das mercadorias empregadas ou consumidas na fabricação de produto intermediário fornecido diretamente à empresa industrial-exportadora e utilizado na industrialização de produto final já exportado. Seu reconhecimento depende da comprovação, em cada caso, das condições estabelecidas na legislação, nos termos do art. 179 do Código Tributário Nacional, e submete-se à interpretação literal determinada pelo art. 111, II, do mesmo Código.

2. A concessão do regime pressupõe a demonstração de vínculo rastreável entre o produto intermediário fornecido pela beneficiária, sua utilização ou seu consumo pela empresa industrial-exportadora e o produto final efetivamente destinado ao exterior. Não basta, para esse fim, comprovar de maneira isolada o fornecimento do produto intermediário e a posterior exportação de mercadoria da mesma espécie. É necessário demonstrar o encadeamento jurídico, produtivo e documental entre essas operações.

3. Nas exportações indiretas, o art. 1º do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, exige que a empresa comercial exportadora adquira a mercadoria do produtor-vendedor e que esta seja remetida diretamente de seu estabelecimento para embarque ou entreposto, por conta e ordem da adquirente. Para os fins do drawback isenção intermediário, devem coincidir, portanto, na empresa industrial-exportadora, as posições de produtora e de vendedora do produto final. Os arts. 53 e 59, § 1º, I, "b", e § 7º, da Portaria SECEX nº 44, de 24 de julho de 2020, explicitam e operacionalizam essa exigência ao vincularem a nota fiscal de fornecimento do produto intermediário à nota fiscal de venda emitida pela empresa industrial-exportadora à empresa comercial exportadora ou à correspondente Declaração Única de Exportação.

4. A operação submetida à consulta não atende a esse requisito, pois a cooperativa comercializa o produto final em nome próprio, figura como vendedora perante a empresa comercial exportadora e emite o correspondente documento fiscal. Essa conclusão independe da qualificação da relação interna. Se a entrega da produção configurar compra e venda, haverá duas alienações internas sucessivas; se configurar ato cooperativo típico, a comercialização subsequente continuará sendo praticada pela cooperativa, pessoa jurídica distinta da cooperada. Em nenhuma das hipóteses a empresa industrial-exportadora ocupará a posição de produtora-vendedora exigida pela legislação, nem a livre disposição prevista no art. 83 da Lei nº 5.764, de 16 de dezembro de 1971, constituirá, por si só, vinculação da mercadoria a fim específico de exportação.

5. A jurisprudência firmada pelo Supremo Tribunal Federal no Tema 674 da repercussão geral e nos julgados posteriores relativos às sociedades cooperativas não altera essa conclusão. Esses precedentes interpretam a imunidade objetiva prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, incidente sobre as receitas decorrentes de **exportação**, e admitem, para essa finalidade específica, a consideração conjunta dos atos praticados pelo cooperado e pela cooperativa. A hipótese examinada, diversamente, não envolve imunidade tributária, mas benefício fiscal instituído por lei ordinária, relativo aos tributos incidentes sobre a **importação** realizada no âmbito do regime de drawback isenção, condicionado à comprovação das operações e dos documentos legalmente exigidos e submetido à interpretação literal prevista no art. 111, II, do Código Tributário Nacional. Não se trata, portanto, da

mesma situação jurídica examinada no Tema 674. A pendência do Tema 536 tampouco impede o exame da questão, pois, qualquer que seja a qualificação constitucional do ato cooperativo, permanece ausente a venda do produto final pela empresa industrial-exportadora à empresa comercial exportadora.

6. Responde-se, assim, negativamente ao quesito formulado na Nota Técnica SEI nº 1669/2025/MDIC. No âmbito do drawback isenção intermediário previsto no art. 31, § 1º, II, da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010, não é juridicamente possível admitir como exportação indireta apta a fundamentar o benefício a operação em que o produto final fabricado pela empresa industrial-exportadora é entregue à cooperativa e por esta vendido, em nome próprio, à empresa comercial exportadora. Essa conclusão não impede que a cooperativa participe da operação como industrial-exportadora, quando responsável pela industrialização do produto final, ou atue na negociação ou representação das cooperadas, desde que não substitua a empresa industrial-exportadora na cadeia econômica exigida para a comprovação do regime.

À consideração superior.

Documento assinado eletronicamente

YOHANA COLA VALLE DE OLIVEIRA

Procuradora da Fazenda Nacional

1. De acordo com o **Parecer SEI nº 2949/2026/MF.**
2. Ao Procurador-Geral Adjunto Tributário para apreciação

TIAGO DO VALE

Coordenador de Assuntos Tributários

ANDRÉA MUSSNICH BARRETO

Coordenadora-Geral de Assuntos Tributários

1. Aprovo o **Parecer SEI nº 2949/2026/MF.**
2. Ao Setor de Apoio/CAT, para adoção das providências administrativas e encaminhamento à Consultoria Jurídica junto ao Ministério do Desenvolvimento, Indústria, Comércio e Serviços (CONJUR-MDIC/CGU/AGU).

MOISÉS DE SOUSA CARVALHO PEREIRA

Procurador-Geral Adjunto Tributário

[1] "Art. 4º As cooperativas são sociedades de pessoas, com forma e natureza jurídica próprias, de natureza civil, não sujeitas a falência, constituídas para prestar serviços aos associados, distinguindo-se das demais sociedades pelas seguintes características: (...)"

[2] Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
(...)

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.



Documento assinado eletronicamente por **Yohana Cola Valle de Oliveira, Procurador(a) da Fazenda Nacional**, em 13/08/2026, às 14:35, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Tiago do Vale, Coordenador(a)**, em 25/08/2026, às 15:45, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Andréa Müssnich Barreto, Coordenador(a)-Geral**, em 03/09/2026, às 10:34, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



Documento assinado eletronicamente por **Moisés de Sousa Carvalho Pereira, Procurador(a)-Geral Adjunto(a)**, em 03/09/2026, às 11:56, conforme horário oficial de Brasília, com fundamento no § 3º do art. 4º do [Decreto nº 10.543, de 13 de novembro de 2020](#).



A autenticidade deste documento pode ser conferida no site https://colaboragov.sei.gov.br/sei/controlador_externo.php?acao=documento_conferir&id_orgao_acesso_externo=0, informando o código verificador **63112353** e o código CRC **013D7109**.

Referência: Processo nº 10951.004849/2026-12

SEI nº 63112353