



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 11444.000807/2007-24  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 3402-008.987 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 26 de agosto de 2021  
**Embargante** PROCURADORIA DA FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** CASA DI CONTI LTDA

**ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO**

Ano-calendário: 2003, 2005

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CONTRADIÇÃO ENTRE VOTO E EMENTA. EXISTÊNCIA. CORREÇÃO

Cabem embargos de declaração para sanar obscuridade, contradição ou omissão. Sendo detectada obscuridade do órgão julgador entre o voto vencedor e a ementa do julgado, cabível a retificação.

IMUNIDADE. VENDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS EXPRESSOS EM LEI. EXPORTAÇÃO COMPROVADA. ATENDIMENTO.

As vendas para as empresas comerciais exportadoras são consideradas como tendo o fim específico de exportação quando comprovada a efetiva exportação dos produtos auditados, devendo ser afastada a tributação pela Contribuição ao PIS e pela COFINS. Essa é a leitura feita pelo Supremo Tribunal Federal no RE n. 759.244/SP e na ADI 4.735 a respeito da imunidade (falsa isenção) prevista no artigo 149, §2º, inciso I da Constituição, aplicável ao caso.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer a acolher os embargos de declaração, nos termos do voto da relatora.

(documento assinado digitalmente)

Pedro Sousa Bispo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Lázaro Antonio Souza Soares, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Silvio Rennan do Nascimento Almeida, Cynthia Elena de Campos, Renata da Silveira Bilhim, Marcos Roberto da Silva (suplente convocado), Thais de Laurentiis Galkowicz e Pedro Sousa Bispo. Ausente o conselheiro Jorge Luis Cabral, substituído pelo conselheiro Marcos Roberto da Silva.

Fl. 2 do Acórdão n.º 3402-008.987 - 3ª Seção/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 11444.000807/2007-24

## Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, contra o Acórdão n. 3402-007.993, proferido por este Colegiado em 26 de janeiro de 2021, com a seguinte ementa:

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/12/2003

NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não há que se cogitar de nulidade de decisão proferida por autoridade competente e com a observância dos requisitos previstos na legislação que rege o processo administrativo tributário.

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. DILIGÊNCIA FISCAL.

São isentas das contribuições ao PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação, devidamente comprovadas por meio de diligência fiscal.

Em seus aclaratórios, argui a Embargante que o acórdão embargado deu parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar a cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS relativamente às notas fiscais cuja apuração consta como “exportação averbada”. Contudo, consignou na ementa que restou comprovado o fim específico de exportação das vendas efetuadas, amparado em resultado de diligência fiscal.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

Tendo sido considerados preenchidos os requisitos de admissibilidade do embargos, passo a sua análise.

A Embargante argumenta que há, no acórdão embargado, uma contradição/obscuridade: esta Relatora teria consignado bastar para a fruição da isenção a comprovação da efetiva exportação, não havendo a necessidade de comprovação do fim específico de exportação, requisito este expresso na ementa julgado.

A ementa foi posta da seguinte forma:

VENDAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. DILIGÊNCIA FISCAL.

São isentas das contribuições ao PIS e COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação, devidamente comprovadas por meio de diligência fiscal.

Enquanto isso, o voto condutor do Acórdão decidiu a questão nos seguintes termos:

(...)

2. Mérito: isenção do PIS/COFINS das operações com fim específico de exportação. Como bem apontado na Resolução n. 3402-001.415, da análise dos autos é possível perceber que a discussão retratada na presente exigência fiscal decorre da existência ou não de isenção para parte das receitas auferidas pela recorrente no período fiscalizado e que seriam decorrentes de exportação, nos termos do art. 14 da MP n. 2.158/01, c.c. o art. 45 do Decreto 4.524/02, ou seja, no caso de vendas diretamente realizadas pelo produtor para embarque de exportação ou na hipótese de remessa para recintos alfandegados por conta e ordem de empresa comercial exportadora.

Com efeito. Com relação à isenção das receitas de vendas para comercial exportadora, a Lei nº 9.718, de 1998, vigente a partir de fevereiro de 1999, a princípio estabeleceu a incidência da contribuição sobre as operações em apreço. No entanto, a Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999, e suas reedições (atual MP nº 2.158-35, de 2001), dispôs em seu art. 14:

(...)

A Recorrente alega que suas mercadorias foram vendidas para empresa comercial exportadora para fins de exportação, o que estaria provado pelos documentos apresentados ao longo do procedimento fiscalizatório e, em especial, por intermédio daqueles acostados com suas peças impugnatórias e recurso voluntário.

A discussão, portanto, não é nova, resumindo-se ao conflito decorrente de uma postura mais restrita da leitura realizada pela Fazenda Nacional acerca dos dispositivos legais em debate *vis a vis* de uma análise mais ampla perpetrada pela Recorrente.

**No âmbito da Câmara Superior de Recursos Fiscais costumava ser acatado um entendimento mais favorável aos contribuintes, no sentido de que, uma vez comprovada a efetiva exportação dos bens, deveria ser reconhecido o preenchimento dos requisitos legais para fruição da isenção** (Acórdão 9303-004.233, de 11 de agosto de 2016). Contudo, atualmente tal entendimento não mais prevalece, conforme se depreende do Acórdão n. 9303-008.767, de 13 de junho de 2019.

**Esta Relatora concorda com a primeira vertente a respeito do tema, a qual inclusive está de acordo com o quanto decidido pelo Supremo Tribunal Federal no RE n. 759.244 (...). (g.n.)**

Diante dessa premissa, o Acórdão embargado acatou o resultado da diligência anteriormente requerida, dando parcial provimento ao recurso voluntário para cancelar a cobrança da Contribuição ao PIS e da COFINS relativamente às notas fiscais cuja apuração consta como “exportação averbada”, com os seguintes fundamentos:

Ou seja, pela análise da documentação acostada aos autos, a própria Fiscalização conclui que uma **parte das operações auditadas culminou de fato em exportações, diferentemente do que constou no auto de infração**. Assim, necessário acolher o resultado da diligência, que não foi contestada pela Recorrente, reconhecendo a isenção relativamente às notas fiscais cuja apuração consta como “exportação averbada” na tabela de fls 3135 a 3150.

Vê-se que, como posto na ementa, foi acolhido o resultado de diligência *in casu*.

Todavia, de fato, a ementa acabou sendo posta em termos demasiadamente genéricos, ao simplesmente mencionar que o caso tratava de isenção de “vendas com fim específico para exportação”, sem mencionar que o entendimento Colegiado foi no sentido de que este conceito encontra-se suprido quando comprovado que houve a efetiva exportação das mercadorias. Afastou-se a exigência fiscal de PIS e COFINS para as mencionadas notas fiscais pois representam receitas de exportação (não decorrentes de venda no mercado interno), imunes de tributação das contribuições nos termos do artigo 149, §2º, inciso I da

Constituição, como já reconhecido por outros precedentes do CARF (e.g. Acórdão 9303-004.233). Reclama-se, então, a devida correção por este Colegiado, com algumas considerações adicionais.

Como consta no voto do Acórdão embargado, o entendimento do Colegiado tem como base o julgamento proferido pelo Supremo Tribunal Federal no RE 759.244, cuja tese de repercussão geral foi posta nos seguintes termos (tema 674): “a norma imunizante contida no inciso I do §2º do art. 149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.”

É certo que tal precedente tem como base a incidência da contribuição previdenciária prevista no artigo 22-A da Lei n. 8.212/1991 a ser paga pela agroindústria sobre a receita bruta proveniente da comercialização de sua produção, e não a contribuição ao PIS e COFINS. O litígio chegou ao Supremo para declarar a inconstitucionalidade do artigo 245, §§1º e 2º da Instrução Normativa SRB 3/2005. Na mesma sentada em que foi julgado o RE 759.244 (12/02/2002), foi também julgada a ADI n. 4.735, cujo objeto era a (in)constitucionalidade do artigo 170, §§1º e 2º da Instrução Normativa n. 971/2009, cujo texto é simplesmente a sucessão dos dizeres da citada IN 3/2005.

Entretanto, tais decisões, proferidas pela unanimidade dos Ministros do Supremo, destacam que as limitações postas na legislação infralegal, no sentido de restringir a imunidade das receitas de exportação (ao trata-las como isenções), devem ser superadas. Isto porque a imunidade (e não isenção) em questão tem natureza objetiva, e não subjetiva, de modo que é irrelevante se a exportação ocorreu de forma direta ou indireta para fins da não competência da tributação pelas contribuições sociais. Eis a ementa do RE 759.244:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DAS EXPORTAÇÕES. CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. EXPORTAÇÃO INDIRETA. TRADING COMPANIES.

Art.22-A, Lei n.8.212/1991.

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

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

3. A jurisprudência deste STF (RE 627.815, Pleno, DJe1º/10/2013 e RE 606.107, DJE 25/11/2013, ambos rel. Min.Rosa Weber,) prestigia o fomento à exportação mediante uma série de desonerações tributárias que conduzem a conclusão da inconstitucionalidade dos §§1º e 2º, dos arts.245 da IN 3/2005 e 170 da IN 971/2009, haja vista que a restrição imposta pela Administração Tributária não ostenta guarida perante a linha jurisprudencial desta Suprema Corte em relação à imunidade tributária prevista no art.149, §2º, I, da Constituição.

4. Fixação de tese de julgamento para os fins da sistemática da repercussão geral:

“A norma imunizante contida no inciso I do §2º do art.149 da Constituição da República alcança as receitas decorrentes de operações indiretas de exportação caracterizadas por haver participação de sociedade exportadora intermediária.”

5. Recurso extraordinário a que se dá provimento

Destaco a seguir trecho do voto do Ministro Alexandre de Moraes, que expressamente trata do conceito de “empresas comerciais exportadoras” e dos limites postos pela legislação da Contribuição ao PIS e da COFINS, como óbice a ser superado:

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/empresacomercial-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.**

(...)

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

(...)

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.

Complementando o racional do Supremo, o Ministro Ricardo Lewandowski, em seu voto, explica que o que é fundamental para a fruição da imunidade das exportações é que efetivamente essa operação de comércio internacional ocorra:

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, 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.

No caso ora sob exame, foi justamente nesse sentido que votou o Colegiado: uma vez comprovado em diligência que uma parcela dos produtos objeto de auditoria foi efetivamente exportados, reconheceu-se a não incidência da Contribuição ao PIS e da COFINS.

Não há dúvidas que, em estando presentes os requisitos do artigo 1º do Decreto-Lei nº 1.248,<sup>1</sup> estar-se-á diante de situação de impossibilidade de cobrança das Contribuições, por determinação legal. Todavia, caso apurado em processo administrativo que os produtos foram exportados, igualmente a conclusão deve ser pelo atendimento aos requisitos legais e pela não incidência das Contribuições, por força da interpretação ampla que deve ser dada à imunidade em questão. Em outras palavras, consideram-se cumpridos os requisitos legais para o gozo da “falsa isenção” uma vez demonstrada a exportação dos bens, com base nas razões de decidir do STF no 759.244 e na ADI n. 4.735.

Dessarte, acolho os Embargos de Declaração, para que a ementa do Acórdão n. 3402-007.993 passe a ser lida com o seguinte conteúdo:

IMUNIDADE. VENDA COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS EXPRESSOS EM LEI. EXPORTAÇÃO COMPROVADA. ATENDIMENTO.

As vendas para as empresas comerciais exportadoras são consideradas como tendo o fim específico de exportação quando comprovada a efetiva exportação dos produtos auditados, devendo ser afastada a tributação pela Contribuição ao PIS e pela COFINS. Essa é a leitura feita pelo Supremo Tribunal Federal no RE n. 759.244/SP e na ADI 4.735 a respeito da imunidade (falsa isenção) prevista no artigo 149, §2º, inciso I da Constituição, aplicável ao caso.

(documento assinado digitalmente)

<sup>1</sup> 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.

Thais De Laurentiis Galkowicz