

## PIS/COFINS. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE OU ISENÇÃO?

*Luiz Roberto Domingo<sup>1</sup>*

### **Introdução**

A cada dia que passa, temos mais certeza de que para empreender no Brasil é preciso ter muita perseverança e fé, principalmente no que se refere à interpretação das normas tributárias, por conta da grande insegurança jurídica que vivemos. Por mais que se esforce para atender às normas tributárias o empresário vive às voltas da incerteza da interpretação que o Fisco possa vir a ter, entre a data do fato e o prazo decadencial, e diante do inevitável litígio e a consequente demora de sua solução.

O sistema tributário arcaico e lastreado em normas que foram editadas na época em que o lançamento de ofício era apurado manualmente um a um, em que a datilografia era essencial para o agente exator e em que as “portarias” tinham maior força coercitiva que a própria lei, não colabora em nada para

---

1. Advogado, Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP, Professor Convidado dos Cursos de Especialização em Direito Tributário do IBET, COGEAE/PUC-SP, FAAP, FACAMP, Faculdade São Bernardo do Campo, IBDT, USP.

que haja a necessária segurança jurídica no mundo “líquido”<sup>2</sup> atual. Cito excelente trabalho do Professor Eurico de Santi que em seu Capítulo 4 “A ‘maldição’ do lançamento por homologação”<sup>3</sup> como diagnóstico da enfermidade para demonstrar a necessidade de transparência e antecipação por parte do Fisco na interpretação que deve ser dada à norma jurídica.

No âmbito das operações de exportações, após 20 anos da instituição do sistema de ressarcimento ao produtor exportador do encargo tributário da COFINS e do PIS embutido no custo de aquisição de insumos utilizados na industrialização de bens destinados à exportação, o Poder Executivo e o Poder Judiciário ainda não conseguiram fixar uma interpretação definitiva acerca aplicação e vigência da Lei nº 9.363/96 e das Portarias do Ministério da Fazenda nºs 38/1997 e 64/2003, com o fim de extinguir a insegurança jurídica que influenciam no custo e na rentabilidade dos negócios jurídicos efetivados pelos administrados: produtores-exportadores.

Prova disso são os inúmeros processos administrativos de ressarcimento em curso ou simplesmente paralisados (no âmbito do Ministério da Fazenda, diga-se Receita Federal do Brasil e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), alguns há mais de uma década pendentes de julgamento e os casos ainda aguardando que o Supremo Tribunal Federal<sup>4</sup> e o Su-

---

2. Refiro-me ao pensamento de Zygmunt Bauman.

3. <http://www.conjur.com.br/2013-ago-01/eurico-santi-maldicao-lancamento-homologacao>. Vide Também Santi, Eurico Marcos Diniz de Kafka : alienação da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal – 1. ed. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Fiscrosoft, 2014, Capítulo 4.

4. Ementa: TRIBUTÁRIO. COFINS. PIS. INCLUSÃO DO CRÉDITO DECORRENTE DE EXPORTAÇÕES NA BASE DE CÁLCULO DESSAS CONTRIBUIÇÕES (“CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI”). CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RECEITA BRUTA. ALCANCE DA IMUNIDADE CONCEDIDA ÀS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA PARA CRIAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL. CONSTITUIÇÃO, ARTS. 149, § 2º, I, 150, § 6º E 195, I. LEI 9.363/1996. Tem repercussão geral a discussão sobre o cômputo dos valores recebidos a título do incentivo fiscal previsto na Lei 9.363/1996 na base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS. (RE 593544 RG, Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA, julgado em 24/11/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-215 DIVULG 30-10-2012 PUBLIC 31-10-2012 )

perior Tribunal de Justiça desempenhem a tarefa de fornecer “o conteúdo e o alcance (extensão) dos conceitos jurídicos”.<sup>5</sup>

O tema a que dedicamos uma análise mais aprofundada neste artigo é imbróglia ainda mais angustiante: a imunidade aplicável às receitas de exportação, que a administração tributária federal continua tratando como isenção. Daí pergunta-se: se a partir da Emenda Constitucional nº 33/2001, o art. 149, § 2º, inciso I da Constituição Federal veda a incidência das contribuições sociais sobre as receitas de exportação, por que continua o tratamento sob o regime jurídico da isenção?

## **2. Contexto Histórico Legislativo da Desoneração das Receitas de Exportação**

A exclusão da tributação dos bens destinados à exportação sempre foi providência tendente a tornar competitivos os produtos nacionais com o propósito de favorecer a balança comercial do País, facilitando o aumento do ingresso de divisas.

Nesse contexto, desde a Lei Complementar nº 70/1991<sup>6</sup>,

---

5. ENGISCH, Karl. Introdução ao Pensamento Jurídico. Tradução de João Baptista Machado. 7 ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 126.

6. Lei Complementar nº 7/1970:

Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes: (Regulamento)

I - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo;

V - de fornecimentos de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações ou aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

VI - das demais vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.

para COFINS, e Lei nº 7.714/1988<sup>7</sup>, para o PIS, estabeleceu-se a isenção destas contribuições para a receita decorrentes da exportação, o que foi posteriormente confirmado pela Medida Provisória nº 1.858-6, de 29 de junho de 1999 (atualmente MP nº 2.158-35/2001), *in verbis*:

Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

...

II - da exportação de mercadorias para o exterior;

III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas;

IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;

...

VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;

...

§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do **caput**.

---

7. Lei nº 7.714/1988:

Art. 5º Para efeito de cálculo da contribuição para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e para o Programa de Integração Social (PIS), de que trata o Decreto-Lei nº 2.445, de 29 de junho de 1988, o valor da receita de exportação de produtos manufaturados nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

As diversas situações de isenção previstas no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 (MP nº 2.158-35/2001).

Antes da alteração dos regimes jurídicos de tributação da COFINS e do PIS, ocorrida a partir de 2002 (estabelecimento da regra geral da não cumulatividade pelas Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003), a Constituição Federal foi contemplada pela Emenda Constitucional nº 33/2001 (EC nº 33/2001) que, dentre outras disposições, alterou o art. 149 para instituir, em relação às contribuições sociais, a imunidade para as receitas decorrentes de exportação:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

...

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Já sob a égide das novas disposições constitucionais, foi editada a Medida Provisória nº 66/2002, que dispôs sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), convertida na Lei nº 10.637/2002, cujo art. 5º, com vigência a partir de 1º /12/2002, dispõe:

Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

Em relação à COFINS, a Medida Provisória nº 135/2003, que alterou a legislação tributária e instituiu o regime geral da não cumulatividade para a COFINS, convertida na Lei nº 10.833/2003, em seu art. 6º, com vigência a partir de 1º/02/2004, dispõe de forma idêntica sobre a não incidência acima<sup>8</sup>.

Temos entendimento de que com a edição da EC nº 33/2001 e a publicação das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003 que estabeleceram a regra geral (não cumulatividade) dos regimes jurídicos do PIS e da COFINS, a isenção prevista na MP nº 2.158-35/2001, foi derogada, seja porque lei posterior passou a disciplinar integralmente a matéria, seja porque com a instituição da imunidade a legislação que tratava de isenção perdeu eficácia pela ausência da materialidade tributária necessária para que a União disciplinasse sobre *isenção*. Ora, só tem competência para instituir isenção aquele ente político que detém a competência para instituir o tributo. Repito, estando a materialidade fora da competência tributária, a União não poderia disciplinar sobre a incidência, nem sobre a isenção.

A par disso, diante desses enunciados prescritivos ex-surgem as mais diversas interpretações dadas pelos contribuintes e pela Receita Federal acerca da extensão do direito à exoneração tributária sobre as receitas de exportação e seus requisitos.

---

8. Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de: (Produção de efeito)

I - exportação de mercadorias para o exterior;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;

II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.

A questão que se avizinha, diante da evolução legislativa, está em saber se, a partir da EC n° 33/2001, as Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003, acetaram em denominar a desoneração da receita decorrente de exportações como isenção e se a administração tributária tem interpretado a desoneração de tais receitas de forma compatível com o sistema de direito positivo.

Inquestionável que, sob a vigência da Lei Complementar n° 70/1991 e da MP n° 2.158-35/2001 (desde a edição da Medida Provisória n° 1.858-6/1999), o regime jurídico da desoneração das receitas de exportação era o da isenção, uma vez que não havia dispositivo constitucional que afastasse a competência da União de legislar sobre e tributar pela COFINS e pelo PIS tais materialidades.

A alteração da Carta Magna com a inclusão da imunidade sobre as receitas decorrente de exportação, no que se refere às contribuições sociais, nos leva a refletir sobre as repercussões jurídicas nas relações Fisco-Contribuinte a partir de então. Para tanto, propomos uma análise do instituto da imunidade e sua compreensão estrutural, bem como, a verificação da compatibilidade dos atos da administração tributária e o ordenamento positivado.

### 3. Da Imunidade

A imunidade é um tema em discussão permanente na doutrina, com maior ou menor profundidade a depender do autor, mas que ainda comporta embates quanto à classificação de sua fenomenologia.

Paulo de Barros Carvalho<sup>9</sup> empreende uma análise crítica relevante sobre os contornos conceituais da imunidade que vem sendo manifestados, principalmente, a partir da edição do Código Tributário Nacional, e refuta as teses de que: (i) “a

---

9. CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário, linguagem e método. São Paulo, Noeses, 2008, pp. 308/323.

*imunidade é uma limitação constitucional às competências tributárias*”; (ii) *“Imunidade como exclusão ou supressão do poder de tributar”*; (iii) *“Imunidade como providência constitucional que impede a incidência tributária – hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada”*; (iv) *“A imunidade é aplicável tão somente aos tributos não-vinculados (impostos)”*; e (v) *“A imunidade é sempre ampla e indivisível, não comportando fracionamentos”*.

Explica o jurista *“que a espécie normativa que realiza a figura da imunidade,”... “trata-se de regra que dispõe acerca da construção de outras regras”*, concluindo após profunda articulação da lógica jurídica e dos modais deônticos nelas contidas, que:

*“Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibi-la como a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição da República, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”<sup>10</sup>*

É interessante trazer à baila para análise específica do § 2º do art. 149 da Constituição Federal a crítica feita por Paulo de Barros Carvalho acerca da *“Imunidade como exclusão ou supressão do poder de tributar”*. Diz o Professor que deve ser afastada a ideia da exclusão uma vez que o termo *“pressupõe a expulsão de algo estivera incluído, suprimir traz à mente o ato de anular, de eliminar, de cancelar. O ponto de convergência é a condição de existir alguém, alguma coisa ou algum fato que se inscreva no quadro sotoposto ao poder tributário, razão necessária e suficiente para que seja objeto de exclusão ou de supressão.”* Implicaria dizer que haveria *“dois instantes cronologicamente distintos: um, em que fossem definidas as faixas de competências tributárias entregues às entidades políticas;*

---

10. Direito tributário, linguagem... cit. p. 341.

*outro, posterior, quando se introduzem preceitos excludentes ou supressores de parcelas daqueles canais.” Repelindo essa ideia, conclui: “... a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas, as de imunidade. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram.”.*

Esse entendimento é plenamente válido quando a imunidade é veiculada pelo poder constituinte originário, mas pode assumir outro contorno quando introduzida pelo poder constituinte derivado, que reforma, altera, modifica a Carta Política, inclusive para introduzir imunidade como limite ao Poder de Tributar já outorgado, conforme explica José Antonio Minatel<sup>11</sup> acerca da EC n° 33/2001 que introduziu a imunidade do § 2º do art.149, ao dizer que, neste caso, “*desde de 1988 gozava a União de ampla competência para estruturar regra de incidência de específica contribuição, com aptidão de alcançar a receita proveniente do ‘faturamento’ das pessoas jurídicas, ainda que o ingresso financeiro fosse proveniente das exportações, pois não havia restrição constitucional para operações dessa natureza. Tanto era ampla a competência estampada no texto constitucional primitivo, que foi necessária deliberação do legislador ordinário pela renúncia na tributação das exportações, tarefa incluída mediante criação de expressa regra de isenção*”.

Portanto, verifica-se que a imunidade introduzida por Emenda Constitucional, especificamente, conta com a supressão de uma competência que outrora gozava o ente político e que passou a ser limitada pela alteração constitucional. E mais, neste caso sob análise, é essencial verificar que as situações fáticas que passaram a se subsumir à imunidade, antes, se subsumiam à isenção.

---

11. MINATEL. José Antonio. *Imunidade constitucional sobre ‘receita’ não afasta incidência da contribuição social sobre o ‘lucro’ da exportação*. In. CARVALHO, Paulo de Barros. SOUZA, Priscila. *Sistema tributário brasileiro e a crise atual - VI Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses/IBET. 2009. Pp. 374.

Ao intérprete, portanto, caberia fazer a conformação das normas ordinárias ao novo texto constitucional, e empreender uma releitura dos fatos a partir da nova perspectiva introduzida na Constituição, de modo que sejam ajustados os requisitos materiais para conversão da exoneração pela isenção para a exoneração pela imunidade.

#### **4. Do Sistema Tributário Nacional e as Contribuições Sociais – Repercussão do art. 149 da CF**

Pois bem, voltando ao tema central de nossa investigação, percebe-se que o § 2º do art. 149 da Constituição Federal, introduzido pela EC nº 33/2001, conferiu às receitas decorrentes de exportação a imunidade para a COFINS e o PIS, cuja desoneração já figurava no ordenamento sob o regime jurídico de isenção.

Se outrora houve quem defendesse que as contribuições sociais do art. 195 constituíam espécie não integrante do sistema tributário nacional, hoje já está mais do que consagrado e pacificado que o regime jurídico tributário e os princípios gerais expressos a partir do art. 145 da Constituição Federal alcançam não só as contribuições sociais do art. 195, mas outras contribuições e exações veiculadas na Constituição (p. ex. art. 239).

Isso porque a Carta Política de 1988 foi pródiga ao dispor as normas relativas ao financiamento do Estado, em especial ao disciplinar o Sistema Tributário Nacional e o Custeio da Seguridade Social. Especialmente no que tange às relações jurídicas de arrecadação e administração de recursos financeiros, a Constituição reservou um título específico (TÍTULO VI - DA TRIBUTAÇÃO E DO ORÇAMENTO) dividido em dois capítulos, sendo um para estruturar o **Sistema Tributário Nacional**. O simples fato de as contribuições sociais estarem inseridas nesse contexto do Sistema Tributário Nacional (art. 149), por si só, seria suficiente para que o intérprete pudesse

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

afirmar que tais exações tem natureza tributária e, portanto, seguem o regime tributário.

Contudo, para que não reste dúvida a respeito, uma vez que a localização estrutural de uma determinada disposição normativa não está, obrigatoriamente, atrelada à sua natureza jurídica, vejo a necessidade de esmiuçar a análise das normas jurídicas veiculadas no texto constitucional para confirmar essa aparente ligação.

O Sistema Nacional Tributário inaugura sua regência com o art. 145 da Constituição Federal<sup>12</sup>, cujo texto pode levar o intérprete à conclusão de que o gênero “tributo” tem três, e somente três, espécies: (i) impostos; (ii) taxas e (iii) contribuições de melhoria.

A corrente majoritária da doutrina, com a qual comungo, entende que a interpretação do art. 145 segue no sentido de que a enumeração existe para determinar quais são os tributos comuns pertinentes aos quatro entes tributantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), e em momento algum pode ser tomada como eleição das espécies de tributos.

Aliás, a Constituição não foi redigida para determinar gêneros e espécies de institutos jurídicos, mas sim para, no caso, determinar e atribuir a competência tributária da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A relação de espécies tributárias comuns a todos os entes tributantes, contida no art. 145, não exclui a existência de outros tributos que podem ser instituídos somente pela União, tais como o empréstimo compulsório e as contribuições sociais devidamente disciplinados nos artigos 148 e 149.

---

12. “Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.”

Na sua maioria os juristas que intensificaram estudos a respeito da natureza jurídica das contribuições sociais comungam na conclusão de que, a partir de 1988, as contribuições são tributos. Verifique-se as opiniões de José Afonso da Silva<sup>13</sup>, Ives Gandra da Silva Martins<sup>14</sup>, Herón Arzua<sup>15</sup> e Paulo de Barros Carvalho<sup>16</sup>, Sacha Calmon Navarro Coelho<sup>17</sup>, todos são categóricos ao afirmarem que as contribuições sociais são tributos, ainda que estejam sujeitas a regime jurídico tributário especial.

Inegável que à época da Assembleia Constituinte o conceito de “tributo” já se encontrava arraigado na cultura jurídica Nacional pela literal definição dada pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, em cuja delimitação enquadram-se as contribuições sociais, e que, a Constituição de 88, não se reservou de intocável qualidade de boa técnica no trato da matéria tributária. Nesse particular é de se colacionar importante constatação de Sacha Calmon que, ao desenvolver trabalho a respeito do controle da constitucionalidade das leis – e do poder de tributar na Constituição de 1988, fez importante ressalva a respeito da linguagem do legislador expondo que : “É conveniente prevenir que o legislador, inclusive o constituinte, ao fazer leis, usa a linguagem comum do povo, o idioma correnteio”<sup>18</sup>.

---

13. SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: RT, 1989, pág. 591.

14. MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*, vol. 6, tomo I. São Paulo: Ed. Saraiva, 1990, págs. 126 e seguintes, e *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Ed. Saraiva, págs. 114 e seguintes.

15. ARZUA, Heron. *Anais do I Congresso Nacional de Estudos Tributários*, editado pela Academia Brasileira de Direito Tributário, 1988, págs. 175 e seguintes e RDT 49/130 e seguintes.

16. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 7ª edição, 1995.

17. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, Ed. Forense, 1990, págs. 44, 163 e 168.

18. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Controle da Constitucionalidade das Leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 243/244.

“Duas razões existem para isso: primus – o legislador não é necessariamente um cientista do Direito, um jurista. Provém da sociedade, multiforme como é, e a

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

De outro lado, ao adotar o critério de classificação dos tributos em “vinculados” e “não vinculados”, segundo a perspectiva de ser a hipótese de incidência atrelada ou não a algum serviço ou ação estatal, Geraldo Ataliba<sup>19</sup> salienta a natureza vinculada das contribuições como segue:

“80.1. Outro traço essencial da figura financeira da contribuição, que parece ser escampado – pela universidade do seu reconhecimento e pela sua importância na configuração da entidade – está na circunstância de relacionar-se com uma especial despesa, ou especial vantagem referidas aos seus sujeitos passivos (contribuintes). Daí as designações doutrinárias special assessment, contributo speciale, tributo speciale, etc.

80.2. Em outras palavras, se o imposto é informado pelo princípio de capacidade contributiva e a taxa informada pelo princípio da remuneração, as contribuições serão informadas por princípio diverso. Melhor se compreende isto, quando se considera que é da própria noção de contribuição – tal como universalmente entendida – que os sujeitos passivos serão pessoas cuja situação jurídica tenha relação, direta ou indireta, com uma despesa especial a elas respeitante, ou alguém que receba da ação estatal um reflexo que possa ser qualificado como “especial” (na preciosa obra *Las Contribuciones Especiales em Espanã*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1975, Madrid – a Dra. Manuela Varga H. arrola autores clássicos que sublinham o cunho essencial dos tributos designados contribuições).

80.3. Por outro lado, a base impositiva – exatamente pela circunstância da variação dos princípios (ou seja, pelo fato dos princípios não serem os mesmos da taxa e do imposto) – haverá de refletir o que exatamente é a peculiaridade da contribuição: ou seja, deverá guardar relação direta com o benefício especial ou com a despesa especial causada pelo sujeito passivo (conforme o caso). Isto seria de rigor, sempre que a hipótese de incidência – para corresponder fielmente à noção da contribuição – consistisse numa ação estatal indireta e mediatamente referida ao

---

representa. São engenheiros, advogados, fazendeiros, operários, comerciantes, sindicalistas, padres, pastores, rurícolas etc.; *sucundus* – utilizam para expressar o direito legislado as palavras de uso corrente do povo, cujo conteúdo é equívoco, ambíguo, polissêmico e, muitas vezes, carregam significados vulgares, sedimentados pelo uso e pela tradição. É dizer, incorporam nas leis as contradições da linguagem. Esta é uma fenomenologia comum a todos os povos.”

19. Hipótese de Incidência Tributária, RT, 1990.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

obrigado (sujeito passivo) como bem acentuou o mestre Rubens Gomes de Sousa.”

Ademais, o Supremo Tribunal Federal já pacificou a questão ao dar plena validade e aplicação do art. 149 às contribuições sociais previstas no art. 195, conforme se verifica nos julgados sobre a imunidade do § 2º do art. 149 aplicável à: (i) receita decorrente de exportação na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido<sup>20</sup>; (ii) variação cambial

---

20. RE 564413, Rel.: Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julg. 12/08/2010, Repercussão Geral - Mérito DJe-209 Divulg 28-10-2010 Public 03-11-2010 Republicação: DJe-235 Divulg 03-12-2010 Public 06-12-2010 Ement VOL-02445-01 PP-00137 RTJ VOL-00218-01 PP-00523 -

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

RE 593544 RG, Rel.: Min. JOAQUIM BARBOSA, julg. 24/11/2011, Acórdão Eletrônico DJe-215 Divulg 30-10-2012 Public 31-10-2012

EMENTA: TRIBUTÁRIO. COFINS. PIS. INCLUSÃO DO CRÉDITO DECORRENTE DE EXPORTAÇÕES NA BASE DE CÁLCULO DESSAS CONTRIBUIÇÕES (“CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI”). CONCEITO CONSTITUCIONAL DE RECEITA BRUTA. ALCANCE DA IMUNIDADE CONCEDIDA ÀS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO. USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA PARA CRIAÇÃO DE BENEFÍCIO FISCAL. CONSTITUIÇÃO, ARTS. 149, § 2º, I, 150, § 6º E 195, I. LEI 9.363/1996. Tem repercussão geral a discussão sobre o cômputo dos valores recebidos a título do incentivo fiscal previsto na Lei 9.363/1996 na base de cálculo da Cofins e da Contribuição ao PIS.

RE 627815, Rel.: Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julg. 23/05/2013, Acórdão Eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-192 Divulg 30-09-2013 Public 01-10-2013

EMENTA: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas. III - O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação,

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto. IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do leading case, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

RE 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

EMENTA RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. EMPRESA EXPORTADORA. CRÉDITOS DE ICMS TRANSFERIDOS A TERCEIROS. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - A interpretação dos conceitos utilizados pela Carta da República para outorgar competências impositivas (entre os quais se insere o conceito de “receita” constante do seu art. 195, I, “b”) não está sujeita, por óbvio, à prévia edição de lei. Tampouco está condicionada à lei a exegese dos dispositivos que estabelecem imunidades tributárias, como aqueles que fundamentaram o acórdão de origem (arts. 149, § 2º, I, e 155, § 2º, X, “a”, da CF). Em ambos os casos, trata-se de interpretação da Lei Maior voltada a desvelar o alcance de regras tipicamente constitucionais, com absoluta independência da atuação do legislador tributário. III - A apropriação de créditos de ICMS na aquisição de mercadorias tem suporte na técnica da não-cumulatividade, imposta para tal tributo pelo art. 155, § 2º, I, da Lei Maior, a fim de evitar que a sua incidência em cascata onere demasiadamente a atividade econômica e gere distorções concorrenciais. IV - O art. 155, § 2º, X, “a”, da CF - cuja finalidade é o incentivo às exportações, desonerando as mercadorias nacionais do seu ônus econômico, de modo a permitir que as empresas brasileiras exportem produtos, e não tributos -, imuniza as operações de exportação e assegura “a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores”. Não incidem, pois, a COFINS e a contribuição ao PIS sobre os créditos de ICMS cedidos a terceiros, sob pena de frontal violação do preceito constitucional. V - O conceito de receita, acolhido pelo art. 195, I, “b”, da Constituição Federal, não se confunde com o conceito contábil. Entendimento, aliás, expresso nas Leis 10.637/02 (art. 1º) e Lei 10.833/03 (art. 1º), que determinam a incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativas sobre o total das receitas, “independentemente de sua denominação ou classificação contábil”. Ainda que a contabilidade elaborada para fins de informação ao mercado, gestão e planejamento das empresas possa ser tomada pela lei como ponto de partida para a determinação das bases de cálculo de diversos tributos, de modo algum subordina a tributação. A contabilidade constitui ferramenta utilizada também

positiva na conversão da receita decorrente de exportação<sup>21</sup>;

para fins tributários, mas moldada nesta seara pelos princípios e regras próprios do Direito Tributário. Sob o específico prisma constitucional, receita bruta pode ser definida como o ingresso financeiro que se integra no patrimônio na condição de elemento novo e positivo, sem reservas ou condições. VI - O aproveitamento dos créditos de ICMS por ocasião da saída imune para o exterior não gera receita tributável. Cuida-se de mera recuperação do ônus econômico advindo do ICMS, assegurada expressamente pelo art. 155, § 2º, X, “a”, da Constituição Federal. VII - Adquirida a mercadoria, a empresa exportadora pode creditar-se do ICMS anteriormente pago, mas somente poderá transferir a terceiros o saldo credor acumulado após a saída da mercadoria com destino ao exterior (art. 25, § 1º, da LC 87/1996). Porquanto só se viabiliza a cessão do crédito em função da exportação, além de vocacionada a desonerar as empresas exportadoras do ônus econômico do ICMS, as verbas respectivas qualificam-se como decorrentes da exportação para efeito da imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. VIII - Assenta esta Suprema Corte a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS não-cumulativas sobre os valores auferidos por empresa exportadora em razão da transferência a terceiros de créditos de ICMS. IX - Ausência de afronta aos arts. 155, § 2º, X, 149, § 2º, I, 150, § 6º, e 195, caput e inciso I, “b”, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido, aplicando-se aos recursos sobrestados, que versem sobre o tema decidido, o art. 543-B, § 3º, do CPC.

21. RE 627815, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em 23/05/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-192 DIVULG 30-09-2013 PUBLIC 01-10-2013 – RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. HERMENÊUTICA. CONTRIBUIÇÃO AO PIS E COFINS. NÃO INCIDÊNCIA. TELEOLOGIA DA NORMA. VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. OPERAÇÃO DE EXPORTAÇÃO. I - Esta Suprema Corte, nas inúmeras oportunidades em que debatida a questão da hermenêutica constitucional aplicada ao tema das imunidades, adotou a interpretação teleológica do instituto, a emprestar-lhe abrangência maior, com escopo de assegurar à norma supralegal máxima efetividade. II - O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas. III – O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as “receitas decorrentes de exportação” - conferiu maior amplitude à desoneração constitucional, suprimindo do alcance da competência impositiva federal todas as receitas que resultem da exportação, que nela encontrem a sua causa, representando consequências financeiras do negócio jurídico de compra e venda internacional. A intenção plasmada na Carta Política é a de desonerar as exportações por completo, a fim de que as empresas brasileiras não sejam coagidas a exportarem os tributos que, de outra forma, onerariam as operações de exportação, quer de modo direto, quer indireto. IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS. V - Assenta esta Suprema Corte, ao exame do *leading case*, a tese da inconstitucionalidade da incidência da contribuição ao PIS e da COFINS sobre a receita decorrente da variação cambial positiva obtida nas operações de exportação de produtos. VI - Ausência de afronta aos arts. 149, § 2º, I, e 150, § 6º, da Constituição Federal. Recurso extraordinário conhecido e não provido,

## 5. Conteúdo Semântico de “receitas decorrentes de exportação”

Superada a aparente redução das espécies de tributos postulada no artigo 145, passemos à análise do artigo 149, § 2º, da Constituição Federal de 1988, que dispõe:

“Art. 149 – Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195 §6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

“.....”

§2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.”

Da leitura do dispositivo constitucional evidencia-se que a imunidade está dirigida às receitas que tenham como origem uma dada operação ou relação jurídica que cujo objeto seja a exportação. Trata-se de uma configuração abrangente e genérica, que não especifica a forma pela qual as receitas ingressam no patrimônio do contribuinte ou a materialidade das relações jurídicas que estabelecem o vínculo entre a receita e a exportação, devendo apenas aquela “decorrer” desta.

O objeto da imunidade é a receita de exportação, assim entendido o ingresso de divisas para o País, que pode ser verificada direta ou indiretamente, mas que decorra da exportação de bens e serviços. Nesse ponto são imprescindíveis os ensinamentos de José Antonio Minatel sobre o bem jurídico tutelado pela imunidade:

---

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

*“Todavia é de se perguntar: qual o verdadeiro bem jurídico tutelado nessa vontade deliberada do constituinte de fomentar as operações de exportação? Certamente, não se busca proteger o patrimônio do particular, nem incrementar a rentabilidade do exportador. Pelo contrário, colocou o constituinte nas mãos do Ministério da Fazenda a “fiscalização e controle do comércio exterior” em razão de serem “essenciais à defesa dos interesses fazendários nacionais”, anúncio constitucional suficiente para destacar a luta pela incessante busca de divisas cambiais visando o necessário equilíbrio do balanço internacional de pagamentos, alvo que se deve perseguir para a necessária “independência” do país no trato das relações internacionais, atributo fundamental para que se solidifique a construção do almejado Estado independente e “soberano”.*

...

*A proteção constitucional sob análise tem como objetivo impedir que o tributo, previsto para incidir sobre o ingresso da pessoa jurídica (receita), venha a dificultar a operação de exportação, abrindo mão o Estado do ingresso financeiro do tributo em prol do ingresso de divisas cambiais.”<sup>22</sup>.*

Assim, é que o ingresso não precisa ser necessária e diretamente decorrente da conversão de moeda estrangeira, ou que o pagamento tenha origem no exterior, mas sim que **a razão de ser da receita** seja uma operação de exportação. Para o suporte fático bastante e suficiente à verificação da imunidade, é necessário que haja nexo causal entre a receita e a operação de exportação. Nenhuma outra condição a mais, nenhuma condição a menos.

## **6. Da Exegese da Imunidade diante dos Enunciados Prescritivos Legais: Isenção e não incidência**

Entendemos que a imunidade enquanto limite objetivo dos contornos da competência tributária, não dependeria de norma positivada de nível hierárquico ordinário para alcançar eficácia<sup>23</sup>. Contudo, diante do sistema de direito positivo

---

22. *Imunidade constitucional sobre ‘receita’ não...* op. cit. Pp. 374/375.

23. STF - RE 606107, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Tribunal Pleno, julgado em

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

atual, disposição expressa a respeito dá à sociedade a garantia de que a norma está sendo aplicada.

Ocorre que, como vimos, a desoneração das receitas de exportações já vigia sob a configuração de isenção, na forma da MP nº 2.158-35-2001, e, posteriormente, sob a configuração da não incidência na forma das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833/2003, cuja interpretação da Administração Tributária Federal sobrepõe a eficácia desses dispositivos apesar da divergência temporal da vigência, desprezando, a partir de 2001, o texto expresso da imunidade introduzida pela EC nº 33/2001.

Analisemos os enunciados prescritivos anteriores à EC 33/2001 que tratavam da *isenção* das receitas de exportação da COFINS e do PIS:

Lei Complementar nº 70/1991, Art. 7, incisos I, II, III e IV:

Art. 7º São também isentas da contribuição as receitas decorrentes:

I - de vendas de mercadorias ou serviços para o exterior, realizadas diretamente pelo exportador;

II - de exportações realizadas por intermédio de cooperativas, consórcios ou entidades semelhantes;

III - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras, nos termos do Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

IV - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo;

Note-se que aqui a isenção enunciada traz algumas peculiaridades na descrição específica das situações de fato.

O inciso I trata das exportações *diretas* de mercadorias e serviços, deixando de açambarcar outros bens passíveis de gerar receita de exportação mas que não seriam isentas.

Os incisos II a IV tratam das exportações *indiretas*, ou seja, aquelas realizadas por terceiros que desde a saída do estabelecimento do contribuinte a operação (de aquisição no mercado interno) está carimbada com fim específico de exportação.

É de notar-se que os incisos III e IV, contemplam a venda com fim específico de exportação para o exterior, sendo: (i) as vendas para empresas comerciais exportadoras, disciplinadas pelo Decreto-lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores; e (ii) as vendas a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo, que não comportariam qualquer outra exigência ou interpretação adicional, bastando a venda “carimbada” desde a saída do estabelecimento do contribuinte o fim específico de exportação.

Entende a Administração Tributária Federal que a isenção amparada pelo art. 7º, inciso III, da Lei Complementar nº 7/1970, exige que sejam cumpridos os requisitos do art. 1º, parágrafo único, do Decreto-Lei nº 1.248/1972, que dispõe:

*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.*

No âmbito da vigência da Lei Complementar nº 7/1970 (aqui queremos dizer, até que outra norma veio a dispor sobre a matéria), a exigência do cumprimento das condições estabelecidas pelo parágrafo único, acima, em relação às vendas para empresas comerciais exportadoras, disciplinadas pelo

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Decreto-lei nº 1.248/1972, (inciso III, art. 7º) seriam totalmente adequadas, uma vez que cabia à lei a competência de estabelecer a isenção e fixar as condições de sua fruição.

Ainda que coubesse alguma crítica acerca da diferenciação das exigências fixadas para as vendas às empresas *comerciais exportadoras* e às demais *empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério da Indústria, do Comércio e do Turismo*, no âmbito da legalidade da norma de isenção não caberia qualquer irregularidade em sua configuração, no que se refere à COFINS.

Era, efetivamente, de competência da lei estabelecer os limites, requisitos e condições da isenção, para que as receitas decorrentes das operações de exportação fossem excluídas da base de cálculo da COFINS. Por conta disso, podemos observar, sem qualquer objeção que as condições para gozo do benefício e o próprio benefício estabelecido para a COFINS foram mais abrangentes do que o estabelecido para o PIS.

A apreciação dos requisitos para fruição da isenção do PIS não comporta maiores discussões. O art. 5º da Lei nº 7.714/1988, aos dispor de forma direta e clara que “o valor da receita de exportação de produtos manufaturados nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta”, apesar de reduzir o escopo material da isenção, restringindo-a aos produtos manufaturados (deixando de fora as mercadorias não manufaturadas, os bens intangíveis e os serviços), não estabelece qualquer outra condição ou comprovação para o gozo, bastando ao contribuinte demonstrar o nexo causal entre a receita e a operação de exportação.

Em 1999, com a edição da Medida Provisória nº 1.858-6/1999 (atualmente MP nº 2.158-35/2001), a isenção das receitas decorrentes de exportação da COFINS e do PIS passou a ser regulada pelos incisos II, III, IV, VIII e IX do art. 14, com a seguinte redação:

*Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:*

...

*II - da exportação de mercadorias para o exterior;*

*III - dos serviços prestados a pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; cujo pagamento represente ingresso de divisas;*

*IV - do fornecimento de mercadorias ou serviços para uso ou consumo de bordo em embarcações e aeronaves em tráfego internacional, quando o pagamento for efetuado em moeda conversível;*

...

*VIII - de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;*

*IX - de vendas, com fim específico de exportação para o exterior, a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior;*

...

*§ 1º São isentas da contribuição para o PIS/PASEP as receitas referidas nos incisos I a IX do **caput**. (grifos acrescidos).*

Aqui, cabe a mesma análise feita para o art. 7º da Lei Complementar nº 7/1970, acima. Esse dispositivo vigeu até a introdução do § 2º ao art. 149 da Constituição Federal que estabeleceu limitação ao Poder de Tributar da União pela criação da imunidade para as receitas decorrentes de exportação.

É certo que com a introdução dos regimes não cumulativo do PIS (Lei nº 10.637/2002) e da COFINS (Lei nº 10.833/2003), a previsão de desoneração das receitas decorrentes de exportação deveriam seguir retilineamente a vedação constitucional de tributar. Mas a redação do art. 5º da Lei nº 10.637/2002 e do art. 6º da Lei nº 10.833/2003, não atendem plenamente à imunidade. Vejamos o que dispõem, respectivamente:

*Art. 5º A contribuição para o PIS/Pasep **não incidirá** sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004).<sup>24</sup>*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. (grifos acrescentados).*

*Art. 6º A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

*I - exportação de mercadorias para o exterior;*

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004);<sup>25</sup>*

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação. (grifos acrescentados).*

O primeiro ponto digno de nota refere-se à nomenclatura que deixa de referir-se à *isenção* e passa a denominar a *exoneração de não incidência*. Para uma adequação com a imunidade o termo poderia ser admitido haja vista que a limitação constitucional ao poder de tributar exclui a materialidade do campo de incidência das contribuições.

Ocorre que a abrangência material que se mostra alcançada pela exegese dos dispositivos legais demonstra a incompatibilidade com a imunidade. Vejamos.

A leitura dos incisos I e II dos artigos transcritos indica que o inciso I faz referência a “mercadorias” e o inciso II a “serviços”. Contudo, dentre as classes dos objetos passíveis de exportação encontraremos, bens e serviços, sendo que os bens podem ser ou não mercadorias e se não forem mercadorias, ainda que a receita de venda seja decorrente de

---

24. Texto Original da Lei nº 10.637/2002:

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;*

25. Texto Original na Lei nº 10.833/2003:

*II - prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, com pagamento em moeda conversível;*

exportação, pelo que enuncia o dispositivo legal, não serão excluídos da tributação das contribuições. Ademais, é sabido que os bens intangíveis não integram a classe “mercadorias” (nem “serviços”), mas passíveis de exportação deveriam estar fora do campo de incidência das contribuições, pois as receitas decorrentes dessas operações configuram materialidades que se subsumem à imunidade.

Na tentativa de explicitar as materialidades sobre as quais não incidem as contribuições, o legislador cometeu o equívoco de qualificar a operação ao invés de, seguindo a disposição constitucional, qualificar a origem da receita independentemente da operação de exportação da qual decorreu a receita. Essa atecnia legislativa alterou o escopo da não incidência deslocando o núcleo objetivado pela Constituição (da “receita” para a “operação”).

Outro ponto passível de apreciação refere-se à limitação dada pela forma ou condição da receita de exportação auferida incluída no inciso II, cuja redação original fazia referência à “prestação de serviços para pessoa física ou jurídica domiciliada no exterior, **com pagamento em moeda conversível**”, ou seja, condição que a Constituição Federal não estabeleceria.

É de notar-se que a introdução do requisito passa a redesenhar, de forma irregular e via instrumento legal ordinário, o limite da competência tributária, outorgando competência à União para tributar as receitas decorrentes de exportação que forem realizadas pelo exportador mas sem “pagamento em moeda conversível”. Ainda que haja o recebimento da contraprestação pecuniária nas diversas formas em direito admitidas - as quais o Fisco expressamente considera para fins da incidência de outros tributos: crédito, entrega, emprego ou remessa -, a Administração Tributária vê-se na obrigação de incluir as receitas decorrentes de exportação, mas que não decorrentes de pagamento em moeda conversível, na base de cálculo das contribuições o que passa a configurar afronta ao art. 149, § 2º, da CF/88.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Apesar da alteração trazida pela Lei nº 10.865/2004, tal irregularidade não foi corrigida, apenas reduziu a inconstitucionalidade parcialmente ao introduzir na novel redação escopo mais abrangente: “prestação de serviços para pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cujo pagamento represente ingresso de divisas”. Numa primeira análise factual, percebe-se que as demais formas de liquidação da obrigação contratual - pelo importador domiciliado no exterior - decorrente do contrato de exportação, podem implicar a negativa da imunidade, mesmo que a receita decorra de exportação.

É evidente que na eventualidade de a forma de liquidação da obrigação acometida ao importador domiciliado no exterior que não represente direta e imediatamente um ingresso de divisa, mas que guarde substancialmente tal efeito poderá ser objeto de demonstração a fim de que o objetivo da norma se perfaça. Esse efeito pode ser demonstrado em eventual liquidação da obrigação por meio de compensação, cuja operação presume a liquidação simultânea de duas obrigações, conforme explicita o art. 368 do Código Civil<sup>26</sup>, ou seja, por meio do registro de um crédito contábil relativo à contraprestação do serviço prestado e o registro contábil da quitação da dívida pelo importador domiciliado no exterior. No entanto, a redação dificulta o direito assegurado de forma clara e direta pela Constituição Federal, pois a norma de nível hierárquico legal criou, indubitavelmente, uma condição que inexistia no plano constitucional.

Nesse particular, a Receita Federal já se pronunciou em Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 203, de 11 de outubro de 2011, sobre a não incidência das contribuições em prestação de serviços à pessoa jurídica domiciliada no exterior cujo pagamento foi compensado com a parcela de royalties devida<sup>27</sup>.

---

26. Art. 368 - Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem.

27. Solução de Consulta DISIT/SRRF09 nº 203, de 11 de outubro de 2011 (Publicada no DOU de 09/11/2011, seção 1, pág. 17

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF

O inciso III dos artigos 5º, da Lei nº 10.637/2002, e 6º, da Lei nº 10.833/2003, serão analisados com maior detalhamento nos tópicos a seguir: primeiro, com uma identificação da aplicação das normas constitucional e legais pela administração tributária e posteriormente com uma análise dos enunciados prescritivos sob a vigência da imunidade em comparação com o regime jurídico da isenção.

## **7. Da Administração Tributária e da Jurisprudência Administrativa**

---

### **ROYALTIES PAGOS AO EXTERIOR. COMPENSAÇÃO COM SERVIÇOS PRESTADOS. RECOLHIMENTO DO IRRF NA DATA DE REGISTRO CONTÁBIL DA APROPRIAÇÃO DA DESPESA OU DA COMPENSAÇÃO.**

O imposto de renda na fonte relativo aos royalties pagos à pessoa jurídica domiciliada no exterior por meio de compensação com serviços prestados no País à mesma pessoa jurídica deve ser recolhido pela fonte pagadora, por meio de DARE, na data correspondente ao registro contábil da apropriação da despesa ou na data do pagamento, o que ocorrer primeiro.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 5.844, de 1943, arts. 97 e 100; Decreto-lei nº 9.025, de 1946, art. 10; Lei nº 2.354, de 1954, art. 30; MP nº 2.159-70, de 2001, art. 3º; Decreto nº 3.000, de 1999 (RIR/99), arts. 682, inciso I, 710 e 717; PN CST nº 440, de 1970; PN CST nº 140, de 1973; PN CST nº 7, de 1986; RMCCI 44, aprovado pela Circular Bacen nº 3.556, de 2011.

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

### **PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A PJ DOMICILIADA NO EXTERIOR. PAGAMENTO POR COMPENSAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.**

Não incide a Contribuição para o PIS/Pasep sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando o pagamento pela prestação de serviços for feito por compensação com outras obrigações que implicariam a remessa de divisas e desde que obedecidas às normas cambiais estabelecidas pelo Banco Central do Brasil.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 9.025, de 1946, art. 10; Lei nº 10.637, de 2002, art. 5º, inciso II; RMCCI 44, aprovado pela Circular Bacen nº 3.556, de 2011.

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

### **PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS A PJ DOMICILIADA NO EXTERIOR. PAGAMENTO POR COMPENSAÇÃO. NÃO INCIDÊNCIA.**

Não incide a Cofins sobre as receitas decorrentes da prestação de serviços a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando o pagamento pela prestação de serviços for feito por compensação com outras obrigações que implicariam a remessa de divisas e desde que obedecidas às normas cambiais estabelecidas pelo Banco Central do Brasil.

Dispositivos Legais: Decreto-lei nº 9.025, de 1946, art. 10; Lei nº 10.833, de 2003, art. 6º, inciso II; RMCCI 44, aprovado pela Circular Bacen nº 3.556, de 2011.

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Inobstante a análise supra, é certo que o exercício da administração tributária por parte da Receita Federal do Brasil apresenta-se, em grande parte, distante da limitação ao poder de tributar trazida pela EC n° 33/2001.

Isso porque, após mais de 15 anos da introdução da imunidade no texto constitucional a Administração Tributária Federal continua exigindo dos contribuintes que auferiram e auferem receitas decorrentes de exportação o atendimento das condições da isenção fixadas na Lei Complementar n° 7/1970 e pela MP n° 2.158-35/2001, sem levar em conta a exoneração constitucional ou, ainda, as alterações trazidas pelas Leis n°s 10.637/2002 e 10.833/2003.

Colhidas algumas ementas de Acórdãos das Delegacias da Receita Federal do Brasil de Julgamento<sup>28</sup>, que tratam especificamente da exoneração das receitas de exportação, verifica-se que ainda é conferido o tratamento de isenção e, como tal, ainda se exige do contribuinte a comprovação da remessa “diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora”, exigência esta veiculada no Decreto-Lei n° 1.248/1972, apenas para as vendas a comercial exportadora com fim específico de exportação<sup>29</sup>.

---

28. No sítio da Receita Federal do Brasil, na página para pesquisa de Acórdãos das Delegacias da Receita Federal de Julgamento <http://decisoes.fazenda.gov.br/netahtml/decisoes/decw/pesquisaDRJ.htm>, percebemos que, além de não constarem todos os acórdãos proferidos pelos respectivos órgãos, os últimos acórdãos publicados datam de setembro de 2014, o que denota que não houve atualização dessa informação.

29. “ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins EMENTA: NÃO-CUMULATIVIDADE. RESSARCIMENTO. MERCADO INTERNO.” ... “NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. Somente se consideram isentas da COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora.” ... “Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004”

(Acórdão n° 18-12884, de 09 de Setembro de 2010 - 2° Turma Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Santarém).

A imunidade também tem passado ao largo das decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Recentemente, a 1ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção confirmou que

---

“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins  
EMENTA: ISENÇÃO E NÃO-INCIDÊNCIA. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. A isenção ou não-incidência da Cofins, prevista no art. 14, inciso VIII, da MP nº 2.158-35, de 2001, e art. 6º, inciso III, da Lei nº 10.833, de 2003, respectivamente, não alcança as receitas relativas a vendas de mercadorias que não forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora ou para depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento, porque não se caracteriza o fim específico de exportação. Período de apuração: 28/02/2003 a 31/12/2004”.

(Acórdão nº 07-30050 de 19 de Outubro de 2012 - 4º Turma Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis).

“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins  
EMENTA: PRELIMINAR. NULIDADE.” ... “NÃO-CUMULATIVIDADE. APURAÇÃO DE CRÉDITOS. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. COMPROVAÇÃO. Somente se consideram isentas da COFINS as receitas de vendas efetuadas com o fim específico de exportação quando comprovado que os produtos tenham sido remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora” ... “Período de apuração: : 01/01/2007 a 31/03/2007”.

(Acórdão nº 10-37231 de 09 de Março de 2012 - 2º Turma Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre).

“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
EMENTA: EXPORTAÇÃO. VENDAS A EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. ISENÇÃO. Consideram-se vendidos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sendo que a possível exportação posterior dos produtos não supre o descumprimento dessas condições.” ... “RESSARCIMENTO. CORREÇÃO MONETÁRIA/TAXA SELIC. É incabível a incidência de correção monetária e juros compensatórios com base na taxa Selic sobre valores recebidos a título de ressarcimento de créditos, por falta de previsão legal. Período de apuração: 01/04/2004 a 30/06/2004”.

(Acórdão nº 06-36738, de 08 de Maio de 2012 - 3º Turma - Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Curitiba).

“ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins  
EMENTA: Exclusões da Base de Cálculo. Receitas de Vendas ao Exterior. A isenção concedida para vendas a empresas exportadoras, devidamente registradas no órgão competente, contempla apenas aquelas efetuadas com fins específicos de exportação para o exterior, assim consideradas quando as mercadorias forem diretamente embarcadas para exportação ou depositadas em entreposto, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação. Ano-calendário: : 01/01/2001 a 31/12/2001, 01/01/2002 a 31/12/2002, 01/01/2004 a 31/12/2004”.

(Acórdão nº 04-13587 de 15 de Fevereiro de 2008 - 2º Turma Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Campo Grande).

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

o critério e limites objetivos criados pela *isenção* da MP nº 2.158-35/2001<sup>30</sup>:

*“Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins*

*Ano-calendário: 2009, 2010, 2011*

**PIS. COFINS. ISENÇÃO. VENDAS. COMERCIAIS EXPORTADORAS.**

*Somente são isentas de PIS e Cofins as vendas efetuadas para empresas comerciais exportadoras com o fim específico de exportação, assim entendido quando os produtos são remetidos diretamente para embarque de exportação ou para recinto alfandegado.*

...

*Recurso Voluntário Negado*

*(Acórdão nº 3301-002.998, de 21/06/2016, 3ª Câmara /1ª Turma da 3ª Seção. Negado provimento votação unânime)*

Salta aos olhos que, apesar de o Supremo Tribunal Federal já ter se posicionado sobre a aplicação integral da imunidade sobre as RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO, conforme **RE 627815**<sup>31</sup>, a Administração Tributária continua a aplicar a desoneração na forma rasa da isenção da MP nº 2.158-35/2001, sem considerar as alterações da própria legislação ordinária.

Em sentido contrário, mas sem adentrar de forma

---

30. Acórdão nº 3201-000.811, de 21 de novembro de 2011 - 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2003

“COFINS. ISENÇÃO. VENDA DO ESTABELECIMENTO PRODUTOR. FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. São isentas as receitas decorrentes de vendas a empresa comercial exportadora, desde que realizada com o fim específico de exportação. Por sua vez, consideram-se vendidos com o fim específico de exportação os produtos remetidos diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora. A eventual exportação dos produtos não supre o descumprimento dessas condições. Recurso Voluntário Negado.

31. Vide nota de rodapé 18.

contundente na questão da imunidade, podemos citar o Acórdão nº 3101-001.636, de 24/04/2014<sup>32</sup>.

Uma repercussão funesta da negativa da desoneração das receitas decorrentes de exportação para o contribuinte, relativamente às vendas com fim específico de exportação para as empresas comerciais exportadoras, encontra-se no fato de que além de a imunidade não ser efetivada em face de quem está exportando, à empresa comercial exportadora – independentemente da questão da provar de a mercadoria não ter sido remetida diretamente do estabelecimento industrial para embarque de exportação ou para recintos alfandegados, por conta e ordem da empresa comercial exportadora<sup>33</sup> – não

---

32. Acórdão nº 3101-001.636, 24 de abril de 2014 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário.

Período de apuração: 01/07/2006 a 31/10/2006, 01/02/2007 a 31/12/2007

ISENÇÃO LEGAL. IMUNIDADE. RECEITA DE EXPORTAÇÃO. REQUISITOS FORMAIS DA REMESSA. COMPROVAÇÃO DA EXPORTAÇÃO. VENDAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RECLASSIFICAÇÃO. SAÍDA PARA O MERCADO INTERNO. SUSPENSÃO.

A comprovação da exportação das vendas com fim específico de exportação a empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, cumpre os requisitos da isenção prevista no art. 14 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Ainda que assim não fosse, a reclassificação da operação para considerá-la como venda para o mercado interno deve ser interpretada de acordo com a legislação vigente à época da ocorrência do fato gerador (art. 144, CTN), comportando, portanto, a venda com suspensão, prevista no art. 9º da Lei nº 10.925/2004. RECURSO PROVIDO EM PARTE.

33. Acórdão 3403-003.591, de 24 de fevereiro de 2015 – 4ª Câmara / 3ª Turma Ordinária

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Período de apuração: 01/07/2004 a 30/09/2004

DECADÊNCIA. NECESSIDADE DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. NÃO APLICAÇÃO. .... EXPORTAÇÃO DE TERCEIROS. COMPRAS COM FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. RECEITA. SEGREGAÇÃO. RATEIO PROPORCIONAL. As receitas de exportação consideradas na proporcionalidade com a receita bruta são aquelas decorrentes da produção própria do exportador, devendo ser segregadas daquele rol as receitas de exportação de terceiros, oriundas das compras com fim específico de exportação. CRÉDITO. RECEITAS DE VARIAÇÕES CAMBIAIS. De acordo com o artigo 9º da Lei nº 9.718/1998 as variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/PASEP e da COFINS, como receitas ou

é dado o direito ao crédito da COFINS e do PIS não cumulativos que, efetivamente, passaria a ter direito.

Isso porque, ao não considerar a receita decorrente de exportação, necessariamente a venda deveria ser considerada “para o mercado interno”, de modo que a mudança da relação jurídica comercial implicaria a alteração integral da incidência das normas jurídicas tributárias.

## **8. Da exportação indireta, as exigências legais e as contradições reais**

Na realidade fria dos fatos, as práticas negociais em comércio exterior apresentam peculiaridades diferentes das internas.

---

despesas financeiras, conforme o caso. ... Recurso voluntário negado.

Nº Acórdão 9303-002.866, de 16 de maio de 2014 - 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2003 a 31/03/2004

**NORMAS REGIMENTAIS. OBRIGATORIEDADE DE REPRODUÇÃO DO CONTEÚDO DE DECISÃO PROFERIDA PELO STJ NO RITO DO ART. 543-C DO CPC.** Consoante art. 62-A do Regimento Interno do CARF, “As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973, Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.

...

**PIS. BASE DE CÁLCULO. VARIAÇÕES CAMBIAIS SOBRE DIREITOS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES.** Nos termos da decisão proferida pela e. corte maior, no RE 627.815, relatora a Ministra Rosa Weber IV - Consideram-se receitas decorrentes de exportação as receitas das variações cambiais ativas, a atrair a aplicação da regra de imunidade e afastar a incidência da contribuição ao PIS e da COFINS.

**PIS. BASE DE CÁLCULO. EMPRESAS COMERCIAIS EXPORTADORAS. CRÉDITOS NAS AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS COM O FIM ESPECÍFICO DE EXPORTAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.** Nas operações típicas que realizam, isto é, quando adquirem mercadorias com o fim específico de exportação nos termos do decreto-lei 1.248/72, as empresas comerciais exportadoras não têm direito a crédito com respeito às contribuições PIS e COFINS apuradas segundo o critério da não-cumulatividade. Nessas operações, são as empresas vendedoras que têm direito ao crédito relativo às aquisições de insumos empregados nos produtos vendidos à comercial exportadora, nos termos dos arts. 5º e 7º da Lei 10.637/2002. Recurso especial do contribuinte parcialmente provido. Recurso Especial do Procurador negado e recurso especial do contribuinte parcialmente provido.

As empresas comerciais e industriais que atuam no mercado interno nem sempre possuem estrutura, vocação ou, simplesmente, não estão dispostas a entabular negócios com empresas estrangeiras. Nesse quadro surgem as empresas exportadoras/importadoras, as empresas comerciais exportadoras ou “trading company” (reguladas pelo Decreto-Lei nº 1.248/1972)<sup>34</sup>.

Há época da vigência da MP 2.158-35/2001 (art. 14, incisos VIII e IX), a isenção das contribuições sobre receita de exportação albergava dois tipos de vendas com fim específico de exportação: (i) uma para trading company, nos termos do Decreto-lei nº 1.248/72, e; (ii) outra para empresas exportadoras registradas na SECEX<sup>35</sup>.

A partir de uma perspectiva do direito positivado, devem ser classificadas em grupos distintos as empresas comerciais exportadoras referidas no inciso VIII, e as empresas exportadoras referidas no inciso IX, pois as primeiras cumprem um regime especial disciplinado pelo Decreto-lei nº 1.248/72, que traz a obrigatoriedade de: registro especial na Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A - (CACEX) e na Secretaria da Receita Federal, de acordo com as normas aprovadas pelo Ministro da Fazenda; constituição sob forma de sociedade por ações, devendo ser nominativas as ações com direito a voto; e capital mínimo fixado pelo Conselho Monetário Nacional<sup>36</sup>; e, as segundas são empresas exportadoras

---

34. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior <http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=3576>.

35. Atualmente o registro de exportadores e importadores (REI) junto à Secex “é automática, no ato da primeira operação, sem maiores formalidades. As pessoas físicas (agricultor ou pecuarista, com registro no Incra, artesãos, artistas ou assemelhados, registrados como profissionais autônomos) deverão solicitar o cadastramento no REI ao DECEX – Departamento de Operações de Comércio Exterior da SECEX.” <http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/interna/interna.php?area=5&menu=257&refr=245>.

36. De acordo com a legislação tributária atual, existem duas espécies de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE): i) as que possuem o Certificado de Registro Especial e ii) as que não o possuem. Entretanto, os benefícios fiscais quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), às Contribuições Sociais (PIS/PASEP e COFINS) e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) aplicam-se, atualmente, às duas espécies, sem distinção alguma. A própria Secretaria da

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

que possuem registro simples no REI.

Apenas para as empresas comerciais exportadoras (trading company) a legislação de 1972 considerava “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”.

Conforme verificado nos julgados colacionados, o Fisco, ao interpretar a legislação passa a considerar o regime jurídico instituído pelo Decreto-lei nº 1.248/72 para todas as operações de exportação intermediadas por empresas exportadoras, sem distinguir as exportações intermediadas por trading company.

Essa interpretação genérica já não seria mais aceitável a partir da edição da Medida Provisória nº 2.158-32/2001, cujos enunciados prescritivos do art. 14, incisos VIII e IX, estabeleceu a distinção de regimes jurídicos entre dois tipos de empresas comerciais exportadoras.

Portanto, quanto a tal interpretação feita pelo Fisco, é certo que a venda com o fim específico de exportação para o exterior realizada por “empresas exportadoras registradas na Secretaria de Comércio Exterior do Ministério, do Desenvolvimento Indústria e Comércio” não está submetida às regras do Decreto-lei nº 1.248/72 e não há qualquer fundamentação legal que a ampare, de modo que a exigência configura-se

---

Receita Federal do Brasil (RFB) expressa esse entendimento, por meio da Solução de Consulta nº 40, de 4 de maio de 2012, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 7 de maio de 2012:

“A não incidência do PIS/Pasep e Cofins e a suspensão do IPI aplicam-se a todas as empresas comerciais exportadoras que adquirirem produtos com o fim específico de exportação. Duas são as espécies de empresas comerciais exportadoras: a constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e a simplesmente registrada na Secretaria de Comércio Exterior.”

ilegal na vigência da norma isentiva.

No entanto, como já nos referimos, houve alteração constitucional para inclusão da imunidade que trouxe em seu bojo a necessidade de a lei ordinária disciplinar a *não incidência*, conforme dispostos nas pelas Leis n<sup>o</sup>s 10.637/2002 e 10.833/2003. Nesse diapasão o art. 5<sup>o</sup>, inciso III, da Lei n<sup>o</sup> 10.637/2002 e art. 6<sup>o</sup>, inciso III, da Lei n<sup>o</sup> 10.833/2003, unificam a não incidência a todas as operações realizadas por empresas comercial exportadoras sem distinção se inclusas ou não no rígido regime de controle do Decreto-lei n<sup>o</sup> 1.248/72.

*Art. 5o A contribuição para o PIS/Pasep não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

...

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

*Art. 6o A COFINS não incidirá sobre as receitas decorrentes das operações de:*

...

*III - vendas a empresa comercial exportadora com o fim específico de exportação.*

Assim, basta que haja a venda para empresa comercial exportadora com fim específico de exportação para que a autoridade tributária tenha o dever-poder de aplicar a não incidência – imunidade.

Aliás, a União, pelo Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior, não faz distinção da comercial exportadora comum e a comercial exportadora com Certificado de Registro Especial nos termos do Decreto-lei 1248/72 para efeito do tratamento tributário nas operações de exportação:

As empresas comerciais exportadoras são reconhecidas no Brasil pelo Decreto-Lei n<sup>o</sup> 1.248, de 1972, que dispõe sobre o tratamento tributário das operações de compra de mercadorias no mercado interno, para o fim específico de exportação. Essa norma assegura, tanto ao produtor vendedor quanto à ECE, os

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação.

Pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, apenas as empresas comerciais exportadoras que obtivessem o Certificado de Registro Especial seriam beneficiadas com os incentivos fiscais à exportação. Contudo, a legislação atual não faz essa distinção.

De acordo com a legislação tributária atual, existem duas espécies de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE): i) as que possuem o Certificado de Registro Especial e ii) as que não o possuem. **Entretanto, os benefícios fiscais** quanto ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), às Contribuições Sociais (PIS/PASEP e COFINS) e ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) **aplicam-se, atualmente, às duas espécies, sem distinção alguma.** A própria Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) expressa esse entendimento, por meio da Solução de Consulta nº 40, de 4 de maio de 2012, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 7 de maio de 2012:

“A não incidência do PIS/Pasep e Cofins e a suspensão do IPI aplicam-se a todas as empresas comerciais exportadoras que adquirirem produtos com o fim específico de exportação. Duas são as espécies de empresas comerciais exportadoras: a constituída nos termos do Decreto-Lei nº 1.248, de 29 de novembro de 1972, e a simplesmente registrada na Secretaria de Comércio Exterior.”

Portanto, atualmente, há duas categorias de Empresas Comerciais Exportadoras (ECE), **sem diferenciação com relação aos incentivos fiscais.** Essencialmente, as comerciais exportadoras são classificadas em dois grandes grupos: i) as que possuem o Certificado de Registro Especial, denominadas “trading companies”, regulamentadas pelo Decreto-Lei nº 1.248, de 1972, recepcionado pela Constituição Federal de 1988 com status de lei ordinária; e ii) as comerciais exportadoras que não possuem o Certificado de Registro Especial e são constituídas de acordo com Código Civil Brasileiro.

Portanto, qualquer que seja a venda com fim específico de exportação à comercial exportadora haverá a não incidência. Isso porque o sistema de direito positivo instituiu mecanismo de controle para eventual não efetivação da exportação conforme consignado no art. 7º da Lei nº 10.637/2002 e art. 9º da nº 10.833/2003, cujas redações idênticas dispõem:

Art. 9o A empresa comercial exportadora que houver adquirido mercadorias de outra pessoa jurídica, com o fim específico de exportação para o exterior, que, no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contados da data da emissão da nota fiscal pela vendedora, não comprovar o seu embarque para o exterior, ficará sujeita ao pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago. (Produção de efeito).

§1o Para efeito do disposto neste artigo, considera-se vencido o prazo para o pagamento na data em que a empresa vendedora deveria fazê-lo, caso a venda houvesse sido efetuada para o mercado interno.

§2o No pagamento dos referidos tributos, a empresa comercial exportadora não poderá deduzir, do montante devido, qualquer valor a título de crédito de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, ou da COFINS, decorrente da aquisição das mercadorias e serviços objeto da incidência.

§3o A empresa deverá pagar, também, os impostos e contribuições devidos nas vendas para o mercado interno, caso, por qualquer forma, tenha alienado ou utilizado as mercadorias.

O dispositivo é cristalino: a operação de venda com fim específico para exportação recebe tratamento tributário da não incidência das contribuições do estabelecimento produtor vendedor, pois este vendeu sob a indicação da comercial exportadora de que as mercadorias seriam exportadas. No momento em que ocorre a saída das mercadorias do estabelecimento vendedor, a legislação já a considera como uma “saída para exportação”.

Ocorre que efetivamente não houve a saída da mercadoria do território nacional, aspecto especial necessário e suficiente para que se configure a exportação. Essa fase fica a cargo da comercial exportadora. E exatamente por isso é que a legislação lhe acomete a responsabilidade pelo pagamento dos tributos no eventual descumprimento do compromisso assumido: dado o fato de não adimplir a exportação compromissada na aquisição “*com o fim específico de exportação para*

## RACIONALIZAÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

*o exterior” no prazo de 180 dias, deve ser o “pagamento de todos os impostos e contribuições que deixaram de ser pagos pela empresa vendedora, acrescidos de juros de mora e multa, de mora ou de ofício, calculados na forma da legislação que rege a cobrança do tributo não pago”.*

Deste modo, a não incidência das contribuições para a receita de exportação da vendedora independe do fato de as mercadorias serem ou não exportadas, haja vista que a receita auferida refere-se à operação de venda cuja legislação equipara à exportação (tanto que não confere a não incidência ou quaisquer outros benefícios fiscais relativos à exportação para a comercial exportadora), e o eventual inadimplemento por parte de comercial exportadora, além de estar fora do controle da vendedora, não pode desencadear efeito retroativo à classificação que foi dada pela legislação – e cujos efeitos jurídicos foram consolidados com a saída da mercadoria do estabelecimento vendedor – à operação de “venda com fim específico de exportação para o exterior”. Note-se que esse tipo de venda não se trata de uma operação condicionada, ou seja, sua classificação como materialidade que está no campo da não incidência não depende ou se condiciona à realização da efetiva exportação, ainda mais porque a legislação atribui ao adquirente a responsabilidade pelos tributos e contribuições caso não cumpra a exportação.

Raciocinar de modo diferente, impondo à vendedora as condições da efetiva exportação ou ainda aquelas atinentes à revogada norma de isenção (tal como os requisitos e exigências do Decreto-lei nº 1.248/72), traz diversas ilegalidades e, mais ainda, afronta à constitucional do limite do poder de tributar.

Ou seja, **por considerar venda para o mercado interno**, aquela venda com fim específico de exportação, que não foi diretamente remetida do estabelecimento do produtor-vendedor para embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora, ou depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime

aduaneiro extraordinário de exportação – independentemente se realizada para as empresas comerciais exportadoras submetidas ou não ao Decreto-lei 1.248/72 - o Fisco passa a exigir: (a) as contribuições incidentes sobre essas receitas de exportação da empresa vendedora (Acórdão nº 3301-002.998, de 21/06/2016, 3ª Câmara /1ª Turma da 3ª Seção); (b) sem que isso resulte direito a crédito dessas contribuições para empresa adquirente nessa operação considerada de “mercado interno”, à empresa comercial exportadora (Acórdão nº 9303-002.866, de 16/05/2014, 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais), o que implicaria dizer que tal interpretação exclui a imunidade promovendo concretamente a tributação da receita de exportação.

Ingressando ainda mais no campo das situações hipotéticas, não poderíamos descartar uma circunstância possível, segundo a qual a administração tributária exige as contribuições da vendedora, conforme colocado no parágrafo antecedente, e, constatando que a empresa comercial exportadora não adimpliu o compromisso de exportar, constitui o crédito tributário em relação às mesmas contribuições com fulcro no art. 7º da Lei nº 10.637/2002 e art. 9º da nº 10.833/2003, consagrando, assim a tributação de uma mesma operação, de forma cumulativa, por três vezes: **1)** pela operação da vendedora à comercial exportadora, reclassificada como “mercado interno”; **2)** na exigência das contribuições em face da comercial exportadora pela não exportação no prazo estabelecido; e, **3)** pela operação da comercial exportadora de venda no mercado interno, sem que tivesse direito ao crédito das contribuições (não cumulatividade) relativamente à reclassificação da operação de aquisição.

## 8. Conclusão

Apesar de as receitas decorrentes de exportação estarem imunes das contribuições sociais desde 2001, ao que parece, há uma interpretação generalizada e equivocada por parte da

Administração Tributária acerca de sua extensão e alcance, mantendo a aplicação dos conceitos e limites restritos da figura da isenção já derrogada pelas legislações, em face, inclusive, do limite do poder de tributar introduzido pela EC nº 33, o que tem trazido enorme insegurança jurídica para as empresas exportadoras e empresas comerciais exportadoras.

Ademais, tal interpretação, pode gerar um efeito econômico diametralmente contrário ao que preconiza a imunidade do art. 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal, ao impingir à operação de exportação uma *bitributação* ou até uma *tritributação*.

### Referências:

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed., São Paulo: Malheiros, 1995.

ARZUA, Heron. *Anais do I Congresso Nacional de Estudos Tributários*, editado pela Academia Brasileira de Direito Tributário, 1988, págs. 175 e seguintes e RDT 49/130 e seguintes.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.

\_\_\_\_\_. *Uma introdução à ciência das finanças*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

\_\_\_\_\_. *Direito tributário brasileiro*. 9ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: Delimitação da competência impositiva*. In: CARVALHO, Paulo de Barros. SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito - II Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses/IBET. 2005. Pp. 509/530.

CARRAZZA, Roque. *Curso de direito constitucional tributário*. 21ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 7ª edição, 1995.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. São Paulo. Noeses, 2008.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário*, Ed. Forense, 1990, págs. 44, 163 e 168.

\_\_\_\_\_. *O Controle da Constitucionalidade das Leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. Belo Horizonte: Del Rey, 1992, p. 243/244.

ENGISCH, Karl. *Introdução ao Pensamento Jurídico*. Tradução de João Baptista Machado. 7 ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1996, p. 126.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Comentários à Constituição do Brasil*, vol. 6, tomo I. São Paulo: Ed. Saraiva, 1990, págs. 126 e seguintes, e *Sistema Tributário na Constituição de 1988*, Ed. Saraiva, págs. 114 e seguintes.

MINATEL, José Antonio. *Conceito de Receita e Implicações Tributárias*. In. CARVALHO, Paulo de Barros. SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito - II Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses/IBET. 2005. Pp. 751/765.

\_\_\_\_\_. *Imunidade constitucional sobre 'receita' não afasta incidência da contribuição social sobre o 'lucro' da exportação*. In. CARVALHO, Paulo de Barros. SOUZA, Priscila. *Sistema tributário brasileiro e a crise atual - VI Congresso Nacional de Estudos Tributários*. São Paulo: Noeses/IBET. 2009. Pp. 367/387.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Kafka: alienação da legalidade, exercício do controle social rumo à cidadania fiscal - 1. ed.* - São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2014.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: RT, 1989, pág. 591.