

UNIVERSIDADE DO EXTREMO SUL CATARINENSE - UNESC

CURSO DE DIREITO

ALEXANDRE NICOLADELLI ORBEM

**A REGRA DE IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE
O LUCRO LÍQUIDO E AS RECEITAS DECORRENTES DE
EXPORTAÇÃO: UM ESTUDO SOBRE A EXTENSÃO
INTERPRETATIVA DAS HIPÓTESES DE APLICAÇÃO DO ARTIGO
149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

CRICIÚMA (SC), JUNHO DE 2011

ALEXANDRE NICOLADELLI ORBEM

**A REGRA DE IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE
O LUCRO LIQUIDO E AS RECEITAS DECORRENTES DE
EXPORTAÇÃO: UM ESTUDO SOBRE A EXTENSÃO
INTERPRETATIVA DAS HIPÓTESES DE APLICAÇÃO DO ARTIGO
149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

Trabalho de Conclusão de Curso, apresentado
para obtenção do grau de bacharel no curso de
Direito da Universidade do Extremo Sul
Catarinense, UNESC.

Orientador(a): Prof. (ª) Fabrícia Cardoso Barata
Paulo

CRICIÚMA (SC), JUNHO DE 2011

ALEXANDRE NICOLADELLI ORBEM

**A REGRA DE IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE O LUCRO
LIQUIDO E AS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO: UM ESTUDO
SOBRE A EXTENSÃO INTERPRETATIVA DAS HIPÓTESES DE APLICAÇÃO DO
ARTIGO 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL**

Trabalho de Conclusão de Curso aprovado pela
Banca Examinadora para obtenção do Grau de
bacharel, no Curso de Direito da Universidade
do Extremo Sul Catarinense, UNESC, com
Linha de Pesquisa em Direito Tributário.

Criciúma, 13 de junho de 2011.

BANCA EXAMINADORA

Prof^a. Fabricia Cardoso Barata Paulo- UNESC – Orientador

Prof^a. Márcia Piazza – UNESC

Prof. Msc. Maéve Diehl - UNESC

A Deus, aos meus pais, namorada e professora orientadora, obrigado!

AGRADECIMENTOS

Primeiramente a Deus que possibilitou este momento, através de sua proteção e sempre colocando pessoas especiais em torno de mim para realização deste sonho.

Aos meus pais, por tudo que sempre fizeram e sei que sempre farão para possibilitar momentos como este que para mim. Momentos assim são tão importantes para mim quanto para eles. Por sempre acreditarem em mim, na minha capacidade e sempre que momentos difíceis sobrepuseram-se em minha trajetória puderam apoiar-me na realização de tudo.

Helena Mandelli, por ser fundamental em todos os momentos que culminaram na realização deste objetivo. Muito obrigado por mostrar-me a importância de muitas coisas que até então não sabia ao certo o quanto valiam e por sempre estar ao meu lado em todos estes momentos. Sempre terá lugar especial em minha vida.

Professora Fabricia, sua importância e influencia em minha vida é muito maior que possa imaginar. Obrigado pela sua amizade e por ter aceitado passar-me somente parte de teu conhecimento que é tão vasto, saiba que você é peça fundamental.

“Não há justiça, onde não haja Deus. Quereríeis que vo-lo demonstrasse? Mas seria perder tempo, se já não encontrastes a demonstração no espetáculo atual da terra, na catástrofe da humanidade. O gênero humano afundiu-se na matéria, e no oceano violento da matéria flutuam, hoje, os destroços da civilização meio destruída. Esse fatal excídio está clamando por Deus. Quando ele tornar a nós, as nações abandonarão a guerra, e a paz, então, assomará entre elas, a paz das leis e da justiça, que o mundo ainda não tem, porque ainda não crê. A justiça humana cabe, nessa regeneração, papel essencial. Assim o saiba ela honrar.”

[...]

“Mãos à obra da reivindicação de nossa perdida autonomia; mãos à obra da nossa reconstituição interior; mãos à obra de reconciliarmos a vida nacional com as instituições nacionais; mãos à obra de substituir pela verdade o simulacro político da nossa existência entre as nações. Trabalhai por essa que há de ser a salvação nossa. Mas não buscando salvadores. Ainda vos podereis salvar a vós mesmos. Não é sonho, meus amigos; bem sinto eu, nas pulsações do sangue, essa ressurreição ansiada. Oxalá não se me fechem os olhos, antes de lhe ver os primeiros indícios no horizonte. Assim o queira Deus.”

Rui Barbosa

RESUMO

O presente trabalho, feito mediante pesquisa de estudo de caso, traz um estudo sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL e a sua não incidência sobre as receitas de exportação em face da alteração do art. 149 da Constituição Federal após a Emenda Constitucional 33/01. A pesquisa tem como objetivo principal, determinar o alcance da interpretação e aplicação do § 2º, inciso I, do art. 149 da Carta Magna Brasileira, acrescentado pela Emenda Constitucional número 33, de 11 de dezembro de 2001.

Demonstra-se de forma fundamentada, que com a alteração do citado dispositivo constitucional, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL diverge tanto doutrina como jurisprudências imunes as receitas decorrentes de exportação. As informações obtidas pela pesquisa são analisadas de maneira crítica e avaliativa, para por fim, chegar-se a conclusão de que por enquanto com posicionamento do Supremo Tribunal Federal, a referida imunidade não aplica-se ao artigo 149, I, §2º.

PALAVRAS-CHAVE: tributos; contribuição; social; lucro; imunidade.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
2. TRIBUTOS	12
2.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS	16
2.2.1 IMPOSTO.....	17
2.2.2 TAXAS	18
2.2.3 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA	19
2.2.4 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS.....	20
2.2.5 CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS.....	21
2.2.5.1 CONTRIBUIÇÕES DE SEGURIDADE SOCIAL	22
2.2.5.2 CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS	24
2.2.5.3 CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO	24
PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS RELACIONADOS	25
2.3.1 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE.....	26
2.3.2 PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE	27
2.3.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	28
2.3.4 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO.....	29
3. IMUNIDADES E ISENÇÕES TIBUTÀRIAS	31
3.1 IMUNIDADES.....	31
3.1.1 CONCEITO E FINALIDADE DAS IMUNIDADES	31
3.2 ISENÇÕES.....	35
3.2.1 CONCEITO E FINALIDADE	35
3.3.1 INTRODUÇÃO AO TEMA E PERTIÊNCIA DO ESTUDO	37
3.3.2 LUCRO.....	38
3.3.3 RECEITA.....	40
3.3.4 FATURAMENTO.....	43
4. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE O LUCRO E A DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA DO ARTIGO 149, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	45
4.1 DIVERGÊNCIAS INTERPRETATIVAS NO ÂMBITO DOUTRINÁRIO	46

4.2 DIVERGÊNCIAS INTERPRETATIVAS NO ÂMBITO JURISPRUDENCIAL NO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO	48
4.2.1 JURISPRUDÊNCIA FAVORÁVEL A EXTENSIVIDADE DA IMUNIDADE CONTIDA NO ARTIGO 149, §2º,I, DA CONSTITUIÇÃO.	49
4.2.2 JURISPRUDÊNCIA FAVORÁVEL A RESTRITIVIDADE DA IMUNIDADE CONTIDA NO ARTIGO 149, §2º,I, DA CONSTITUIÇÃO.	51
4.3 O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 149, §2,I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE O LUCRO CONTIDAS NO ARTIGO 195,I, “C”	53
BIBLIOGRAFIA	62

1. INTRODUÇÃO

O ordenamento jurídico é composto de dispositivos e diplomas legais complexos e elaborado com a finalidade de regular o comportamento social de forma a tê-lo com a máxima efetividade nos diversos campos, político, social e econômico. Com base nesta vasta aplicação do Direito de fato no comportamento social, consta em nossa Carta Maior como um de seus objetivos o desenvolvimento nacional. Para que este possa realmente ocorrer, são necessárias diversas políticas públicas de incentivo ao mercado capital, fazendo com que se possam trazer recursos positivos e fortalecer a economia nacional.

Um dos afluentes mais bem vistos por parte de grandes investidores em torno do mundo como meio de expansão comercial são as exportações que, além de ascenderem interesse daquele que detém capital, traz em um fortalecimento entre relações estatais, somado a criação de empregos em diversas escalas.

Exportando e gerando lucros, os fundamentos da República Federativa do Brasil são alcançados, como a dignidade da pessoa humana por parte dos envolvidos em torno dos valores decorrentes das exportações, juntamente com os valores sociais da livre iniciativa e do trabalho, que, surgem como meio positivo de comercialização de capital e ocupação laboral para diversas pessoas envolvidas.

O legislador, objetivando o incentivo em exportar o que aqui era produzido, através de Emenda a Constituição, retirou a incidência de contribuições sociais perante as receitas decorrentes de exportação, conforme consta no artigo 149, § 2º, I, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

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. (BRASIL, 2011).

Após a aprovação da citada Emenda, muito se especulou sobre a extensão da aplicação do referido artigo. Para muitos, a aplicação desta extensão deveria atuar de forma a proporcionar no campo econômico ampla imunidade, não desonerando apenas PIS e COFINS que, por entendimento, mesmo anteriormente à Emenda, já eram imunes, mas estender seus efeitos a outras contribuições, como no caso as Contribuições Sociais sobre Lucro Líquido (CSLL). Porém, em passo contrário, alguns pensadores têm o entendimento de que devem imunizar não somente as contribuições sociais decorrentes das receitas de exportação, mas desonerar as receitas de uma forma geral, ampliando assim a compreensão do dispositivo legal. Apoiam-se estes últimos no princípio da máxima efetividade da constituição, que busca pela ampla atuação de suas normas perante o campo material.

Logo, com base na descrita divergência de interpretações, visa o presente trabalho a exposição dos motivos determinantes para sustentação das mesmas, bem como expor para a sociedade, de forma técnica a aplicação no campo material das possibilidades acima abordadas. Tem assim grande relevância para o estudo do Direito, tendo em vista ampliação no campo da pesquisa envolvendo o Direito Tributário,

2. TRIBUTOS

2.1 CONCEITO DE DIREITO TRIBUTÁRIO E DE TRIBUTO

Para tratar de Direito Tributário, é necessário conhecimento básico de suas terminologias e fundamentos. Para tanto conceituar-se-á tributo, expondo posteriormente suas espécies e distinções.

Surge o Direito Tributário como a atividade financeira de captação de recursos para manutenção da estrutura do Estado, disponibilizando aos contribuintes serviços que lhe competem.

Conceitualmente, o Direito Tributário é "a ramificação autônoma da Ciência Jurídica, atrelada ao direito público, concentrando o plexo de relações jurídicas que imantam o elo " *Estado versus Contribuinte*", na atividade financeira do Estado, quanto a instituição, fiscalização e arrecadação de tributos"(SABBAG, 2009, p. 03).

Nas palavras de Luciano Amaro, o direito tributário, como ramo do direito público, é:

Não obstante sejam imprecisas demarcações as fronteiras que aparentam os campos do direito publico e do direito privado, e admitindo-se a sobrevivência dessa antiga, mas contestada divisão, a classificação do direito tributário como ramo do direito publico não se questiona. A preponderância do interesse coletivo no direito dos tributos é evidente, daí derivando o caráter cogente de suas normas, inderrogáveis pela vontade dos sujeitos da relação jurídico-tributária. (2004, p. 05)

Estabelecida a relação entre o Fisco e o Contribuinte, nasce para o direito positivo a regulamentação deste, através de princípios e normas, onde se criam espécies de tributos, bem como limitações ao poder do Estado quanto sua aplicação.

O conceito de tributo se faz presente no artigo 3º do Código Tributário Nacional, com a seguinte redação:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (BRASIL, 2011a)

A partir deste conceito legal passaremos a pontuá-lo brevemente com o fim de esclarecer a terminologia utilizada pelo legislador para com o contribuinte.

a) PRESTAÇÃO PECUNIÁRIA

Pelo fato de o Estado necessitar de recursos para gerir suas atividades, é necessário ser este pago em valor de moeda corrente. Com base nisso, refere-se a prestação pecuniária como meio de obtenção de recursos pelo Estado para consecução de seus objetivos; ainda traz que, atualmente, não há mais sistemas tributários modernos que objetivem receber tributo em natureza, pago através de serviços ou bens diversos de dinheiro (MACHADO, 2009, 56).

b) COMPULSORIEDADE

Busca-se dar enfoque de que o pagamento do tributo decorre da lei, alheio à vontade daquele que contribui.

De forma objetiva e clara, Luciano Amaro se refere a esta característica da seguinte maneira:

A compulsoriedade desta prestação, idéia na qual o Código tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar pólo ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias (2004, p.22).

Objetiva-se portanto, a ideia de que, conforme sua prestação, não se dá opção de pagamento ou não do tributo, pois, se assim fosse, óbvio seria que o contribuinte para não ter gastos, se oneraria com o mesmo.

c) NÃO SANÇÃO DE ATO ILÍCITO

Tributo não tem por natureza originária a punição de ato ilícito e sim de prestação mediante cobrança instituída em lei somente. Sobre o tema Eduardo Sabbag elucida:

A multa é a reação do Direito ao comportamento devido que não tenha sido realizado. Trata-se de penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária, possuindo nítido caráter punitivo ou de sanção. (2009, p.336)

‘Vale lembrar, ainda, que o tributo não resulta de sanção por ato ilícito, ou seja, não se paga tributo porque se praticou uma ilicitude, embora se possa ter de pagá-la com abstração do fato de ela ter sido praticada. (2009, p.337)

Tem o sujeito passivo o dever de pagar o tributo quando do surgimento do momento concreto, decorrente de hipótese prevista em lei, entendido por fato gerador. Tendo a pessoa rendimento, por exemplo, deve pagar imposto de renda, independentemente de sua atividade fim. Para tanto, entende-se que não está se punindo o contribuinte com o tributo, estando obrigado a tal pela simples ocorrência do fato gerador devidamente previsto em lei (ALEXANRE, 2010, p.46).

d) INSTITUÍDO POR LEI

A instituição por lei espelha a clara proteção do legislador ao contribuinte, considerando-se que a cobrança feita de outra forma, além de ofender o princípio da legalidade, possibilitaria discricionariedade abusiva do Estado, fragilizando aquele que não detivesse em mãos a máquina pública.

Para cobrança ao tributo, necessária a instituição em lei devido ao texto constitucional, precisamente em seu artigo 150, I, onde se diz que sua instituição e majoração somente far-se-ão por lei (PAULSEN, 2001, pg. 151).

Nesta seara, Sacha Calmon Navarro Coelho, em sua obra, demonstra essa característica legal dos tributos:

Distingue-se o tributo de outros deveres pecuniários compulsórios de índole privada (seguro obrigatório automobilístico) ou da obrigação de alimentar porque, nesses casos, o credor é pessoa jurídica de Direito Privado ou pessoa natural, e também porque a cobrança, em tais casos, não é feita mediante atividade administrativa plenamente vinculada à lei. (2004, p.451)

Portanto, a lei de fato traz mais segurança a aquele submetido ao sistema.

e) COBRADA MEDIANTE ATIVIDADE ADMINISTRATIVA PLENAMENTE VINCULADA

A cobrança de tributos envolve atividade administrativa prestada pelo Estado, caracterizada-se pela vinculação a lei, não dispondo o Estado de arbitrariedade e muito menos discricionariedade com relação ao campo subjetivo de interpretação de onde recolher ou obrigar a prestação de tributos.

Para clara compreensão, é necessária transcrição do livro de Hugo de Brito Machado:

Dizendo o CTN que o tributo há de ser cobrado mediante atividade administrativa *plenamente* vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Esta deve ser minudente, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que estes devem ter. Deve descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da relação tributária e tudo o mais. Nada fica *a critério* da autoridade administrativa, em cada caso. Quando a lei contenha indeterminações, devem estas ser preenchidas *normativamente*, vale dizer, pela edição de ato normativo, aplicável a todos quantos se encontrem na situação nele hipoteticamente prevista. Assim, a atividade de determinação e de cobrança do tributo será sempre vinculada a uma norma. (2009, p.61)

Portanto, a legislação vigente conceitua tributo como fruto da relação entre Estado e contribuinte, saindo do plano abstrato, concretizado mediante instituição em lei e pagamento em moeda vigente.

Trata o artigo 3º do CTN de gênero tributo, do qual decorrem suas diversas espécies, constantes no artigo 5º.

2.2 ESPÉCIES DE TRIBUTOS

Dentro do gênero tributo, temos suas espécies, que são reconhecidas pelo Direito como:

- a)** Impostos;
- b)** Taxas;
- c)** Empréstimos compulsórios;
- d)** Contribuições de melhoria;
- e)** Contribuições.

Os presentes conceitos são de fundamental explicitação e compreensão.

2.2.1 IMPOSTO

O imposto está previsto no artigo 16 do Código Tributário: Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”(BRASIL, 2011a).

Alexandre de Moraes define imposto como “[...] tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica em favor do contribuinte ou relativa a ele” (2008 p. 845)”.

Imposto como espécie de tributo é um meio de captação de recursos que independe de atividade específica estatal para com o contribuinte.

A expressão não vinculada, com que se qualifica o imposto, nada tem a ver com qualificação da atividade administrativa vinculada, na definição legal de tributo. Quando se diz que imposto é uma exação não vinculada, o que se está afirmando é que o fato gerador do tributo não se liga a atividade estatal específica relativa ao contribuinte. Quando se fala de atividade administrativa vinculada, no artigo 3º do CTN, o que se quer dizer é que a atividade administrativa tributária é sempre vinculada à lei, não se admitindo discricionarismo da autoridade administrativa na cobrança de tributos. (MACHADO, 2009, p. 65).

Como meio de arrecadação não relacionado especificamente a uma atividade específica de prestação do Estado, Aldemario Araujo Castro se refere ao imposto como:

[...] espécie de tributo exigida do contribuinte sem qualquer prestação específica. Nesse sentido, o pagamento do IPTU, por exemplo, não está relacionado, ligado, vinculado ao condicionamento a benefícios específicos em relação ao contribuinte. Esse, apesar de sua rua não ter asfalto ou calçamento, iluminação pública, coleta de lixo, ser servida por transporte coletivo, entre outros benefícios, deverá recolher imposto devido (2007, p.18).

Dentro da conceituação de imposto tem-se algumas classificações, que são: impostos diretos e indiretos, reais e pessoais, variáveis e fixos; porém, não é necessário o estudo destas, eis que não se relacionam à prioridade do presente trabalho.

2.2.2 TAXAS

No Código Tributário Nacional, a taxa encontra-se presente no artigo 77, com a seguinte redação:

Art. 77. As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. (BRASIL, 2011a)

Logo, tem-se taxa como “[...] tributo imediatamente vinculado à ação estatal, atrelando-se à atividade pública, não à ação do particular ” (SABBAG, 2009, p. 367).

Com relação às taxas de polícia, são meios de fiscalização estatal, que proporcionam a limitação de direitos e interesse particulares em prol de um bem comum, que se trata do interesse coletivo.

A taxa de polícia é cobrada em razão da atividade do Estado, que verifica o cumprimento das exigências legais pertinentes e concede licença, autorização e alvará. Por isso, fala-se em taxas cobradas pela *remoção de limites jurídicos ao exercício de direitos*. A atuação fiscalizadora do Estado, em rigor, visa ao *interesse da coletividade* e não ao do contribuinte da taxa isoladamente. É este, porém que provoca a atuação do Estado, sendo isso que justifica a imposição da taxa. (AMARO, 2004, p.32)

Para tanto, é fato que, para regular cobrança desta espécie de tributo, deve estar em funcionamento. Leandro Paulsen, a respeito do funcionamento do serviço, ressalta, que para que haja instituição de taxa, exige-se que o serviço esteja em funcionamento não podendo a mesma ser instituída para custear serviço cuja infra-estrutura ainda será montada ou esteja sendo feita. (2001, p. 569).

Conforme exposto, as taxas são espécie vinculada ao fim que se estabeleceu sua arrecadação, sendo duas possibilidades de sua obtenção. Independente de qualquer delas, o contribuinte ao pagar, sabe que terá específica prestação estatal.

2.2.3 CONTRIBUIÇÃO DE MELHORIA

Já contribuição de melhoria é o meio legal de exigir do contribuinte reembolso pela valorização de determinado imóvel, em face de obra ou prestação do Estado.

Faz-se presente conceito deste tributo no artigo 145, III da Constituição Federal e artigo 81 do Código Tributário: Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Art. 81. A contribuição de melhoria cobrada pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, é instituída para fazer face ao custo de obras públicas de que decorra valorização imobiliária, tendo como limite total à despesa realizada e como limite individual o acréscimo de valor que da obra resultar para cada imóvel beneficiado. (BRASIL, 2010)

O conceito fundamental desta espécie: “[...] manifesta-se no poder impositivo de exigir o tributo dos proprietários de bens imóveis valorizados com a realização de uma obra pública” (SABBAG, 2009, p. 401).

É o tributo cuja obrigação tem como fato gerador a valorização de imóveis decorrente de obra pública. Distingue-se de imposto porque depende de atividade estatal específica, e da taxa porque a atividade estatal de que depende é diversa. Enquanto a taxa está ligada ao exercício regular do poder de polícia, ou a serviço público, a contribuição de melhoria está ligada à realização de obra pública. Caracteriza-se ainda, a contribuição de melhoria por seu fato gerador instantâneo e único (MACHADO, 2009, p.64).

Imprescindível, portanto, o investimento estrutural por parte do Estado, somando à melhoria dos locais onde feitas as obras, pois como se sabe o contribuinte necessita de uma boa infra-estrutura para o bom desempenho de suas atividades, sejam profissionais ou sociais.

2.2.4 EMPRÉSTIMOS COMPULSÓRIOS

Os empréstimos compulsórios são o meio de o Estado assegurar, em determinadas situações de urgência, a sustentabilidade social. Está presente este no artigo 148 da Constituição Federal:

Art. 148. A União, mediante lei complementar, poderá instituir empréstimos compulsórios:

I - para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência;

II - no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional, observado o disposto no art. 150, III, "b".

Parágrafo único. A aplicação dos recursos provenientes de empréstimo compulsório será vinculada à despesa que fundamentou sua instituição. (BRASIL, 2011)

Aldemar Araujo Castro (2007, p. 250) traz o seguinte entendimento quanto ao teor do presente tributo:

São duas as causa ou situações que autorizam a União, somente a União, mediante lei complementar, a instituir empréstimos compulsórios: a) atender despesas extraordinárias nos casos de calamidade pública ou guerra externa e b) investimento público de caráter urgente de relevante interesse nacional.

Caracterizado então o caráter superveniente e urgente, não pode o Estado utilizar-se deste tributo como forma de obtenção de receita, caso não ocorra uma das situações legalmente descritas. Deve ainda ser aplicado o recurso proveniente do empréstimo ao fim no qual este se justifica.

Alexandre de Moraes (2008, p. 850) afirma ser necessária uma criação por meio de lei complementar; veda-se sua instituição, portanto, por meio de medidas provisórias.

Tem-se, como visto, requisitos de urgência para sua criação, visando suprir e aparelhar o Estado de meios para que possa confrontar a situação que deu ensejo a sua criação, possibilitando não somente o seu próprio fortalecimento, como também proporcionando aos contribuintes maior segurança quando houver umas das situações de urgência acima expostas.

2.2.5 CONTRIBUIÇÕES

Sob esta espécie residem a especialidade e a finalidade do presente trabalho; para tanto, observar-se-ão especificamente sua conceituação, bem como sua classificação.

O art. 149 da Constituição Federal, em seu *caput*, demonstra existência de três figuras rotuladas como contribuições, sendo estas de natureza tributária. É competente para instituir as presentes contribuições a União, sendo compostas pelas contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas (MORAES, 2008, p. 849).

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 (BRASIL, 2011).

O principal fundamento de criação das contribuições não é onerar o Estado mediante prestação de atividade, ou em função de valorização imobiliária.

Surge como referibilidade indireta, sendo desenvolvida para o atendimento de interesse geral, porém deflagrando especial benefício a um grupo de pessoas submetidas a este (SABBAG, 2009, p. 449).

As contribuições, para Leandro Paulsen tem a seguinte conotação:

Contribuição social é categoria distinta de tributos cujas leis instituidoras estão validadas condicionalmente. Contribuição não é imposto nem taxa. É categoria à parte, sujeita a critério distinto de validação e a disciplina inconfundível. Pretender reduzir a contribuição a um imposto ou taxa é negar a qualificação constitucionalmente adotada; é confundir o que a Constituição distingue.

[...]

A contribuição é caracterizada pela inerência da finalidade à sua essência, mas não pode ser reconduzida à figura de imposto, pois a Constituição não atrela nenhuma materialidade à respectiva norma atributiva de competência instituidora, além de claramente não incluir a figura na categoria de impostos (2001, p. 176).

Analizada a conceituação, trataremos de suas espécies, bem como o que se coaduna ao presente trabalho.

2.2.5.1 CONTRIBUIÇÕES DE SEGURIDADE SOCIAL

Trataremos posteriormente das demais espécies, mas esta em especial tem máxima relevância à presente pesquisa, pois sobre os conceitos aqui expostos reside a grande divergência demonstrada posteriormente.

Presentes, também no artigo 149 da Constituição, as Contribuições de Seguridade Social tem sua definição muita bem descrita na obra de Ricardo Alexandre (2008, p. 84):

As contribuições sociais para o financiamento da seguridade social, apesar de prevista no citado art. 149 da CF/1988, encontram algumas regras bastante específicas no artigo 195 da Magna Carta, dispositivo em que são relacionadas bases econômicas sobre as quais podem incidir (fontes de financiamento), contudo, além daquela fontes, o § 4º desse mesmo artigo permite que a União institua novas fontes destinadas a manutenção ou à expansão da seguridade social (classificadas pelo STF como "outras contribuições sociais")

Entende-se, assim, que o orçamento, para manutenção da seguridade social, é oriundo de entes públicos, de forma indireta por meio de seus impostos e também de receitas diretas, chamadas de contribuições específicas, constantes no artigo 195 da Magna Carta e 11 da Lei 8.212/91. Assim, toda a sociedade, de forma direta ou indireta, contribui para manutenção da previdência. (SABBAG, 2009, p. 477)

Explícita a intenção do legislador em proporcionar à sociedade, de forma igualitária, sustentação do sistema de seguridade social. Tem-se em vista que todo o cidadão poderá, e terá, direito a usufruir desta política pública social.

Conforme ensinamentos de Sérgio Pinto Martins (2005, p. 142), esta é a modalidade de contribuição que auxilia na manutenção da seguridade social, devem pagá-la, pessoas jurídicas em geral, mensalmente, inclusive por aquelas desobrigadas de escrituração contábil, Desonerados desta estão as entidades sem

fins lucrativos, produtor rural ,segurado especial e entidades esportivas que tenham futebol profissional.

Em sua obra, Werther Botelho Spagnol entende ser esta uma modalidade de contribuição social *strictu sensu*, nos exatos termos:

As contribuições sociais *strictu sensu* foram previstas no Texto Constitucional como um dos instrumentos destinados ao financiamento da seguridade social, assim entendida com um conjunto integrado de ações destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, assistência e previdência social. Sua instituição se encontra regulamentada nos arts. 194 e 195 da Constituição. (2002, p. 84)

E o mesmo autor ainda segue a linha de entendimento de que o modelo adotado no Brasil é misto, ou seja, depende a seguridade social não somente das contribuições impostas ao contribuinte, mas também de recursos do Estado. (WERTHER, 2002, p. 85).

Dentre as diversas formas de arrecadação para manutenção da seguridade social, daremos ênfase no que tange a contribuição sobre o lucro, objeto da presente pesquisa.

Como forma de financiamento da seguridade social, enquadra-se aqui o objeto do presente trabalho que, conforme artigo 195, I, “c”, diz respeito às contribuições sociais sobre o lucro. Ocorre que, conforme imunidade trazida pela Emenda supra citada, questionar-se-á sua abrangência ou não.

Para melhor visualização, cita-se o mesmo artigo abaixo:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

c) o lucro;

(BRASIL, 2011)

Portanto, vê-se a importância de uma seguridade social sólida para fins de manutenção do Estado. Dentre os meios de mantê-la, temos a contribuição social sobre o lucro.

2.2.5.2 CONTRIBUIÇÕES DE INTERESSE DE CATEGORIAS PROFISSIONAIS OU ECONÔMICAS

Na mesma linha, as contribuições de interesse de categorias profissionais caracterizam-se pela necessidade de sua manutenção.

Conforme conceituação de Luciano Amaro:

Finalmente o art. 149 prevê as contribuições no interesse de categorias profissionais ou econômicas, que são tributos destinados ao custeio das atividades das instituições fiscalizadoras e representativas das categorias econômicas ou profissionais, que exercem funções legalmente reputadas com de interesse público. O que faz aqui a União é disciplinar por lei a atuação dessas entidades, conferindo-lhes, para que tenha suporte financeiro, a capacidade de arrecadar contribuições legalmente instituídas. O fato gerador dessas contribuições reside no exercício pelo contribuinte de determinada atividade profissional ou econômica, a que se atrelam as funções (interesse público) exercidas pela entidade credoras das contribuições (fiscalização, representatividade, defesa de interesses etc. (2004, p. 55).

São recursos instituídos pela União na forma de contribuição com caráter parafiscal destinado a financiamento de certas entidades representativas de certas categorias. Tem-se como exemplos mais corriqueiro da presente espécie as contribuições sindicais e as destinadas a manutenção do exercício de entidades de fiscalização de certas categorias profissionais (ALEXANDRE, 2010, p. 90)

Tanto para a categoria profissional como para o Estado interessa sua manutenção, e para que possa haver a estruturação ideal, necessária instituição desta modalidade de contribuição.

2.2.5.3 CONTRIBUIÇÕES DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO

Como o próprio nome traduz, esta é espécie de contribuição que presta o contribuinte ao Estado, mediante a intervenção em seu domínio econômico.

Segundo Ricardo Alexandre (2010, p. 87) as presentes são dotadas de extrafiscalidade, ou seja, não tem como fim arrecadar somente, e sim intervir de alguma forma em alguma situação específica. E segue referindo-se a estas como espécies que, por interferirem diretamente na esfera privada tem que seguir não somente os parâmetros gerais para as contribuições de modo geral, como também a normatização específica da ordem econômica.

Em brilhante explicação, Eduardo Sabbag traz seu entendimento a respeito da presente espécie:

Nessa medida, exurge o caráter extrafiscal das contribuições interventivas, como nítidos instrumentos de planejamento, corrigido as distorções e abusos de segmentos descompassados, e não somente carreando recursos para os cofres públicos, como instrumento de arrecadação. A intervenção é feita, geralmente, por pessoas jurídicas de direito privado, que se responsabilizam, como entes parafiscais, pela regulação das atividades econômicas às quais se atrelam, geralmente relativas as disposições constitucionais da ordem econômica e financeira (art. 170, I a IX e seguintes da CF). (2009, p.467)

Constata-se, portanto, que as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico tem caráter extrafiscal, não servindo como de meio pelo qual o Estado aumenta sua receita pura e simplesmente. Surge uma forma de intervir de forma planejada, por entes constituídos para tanto, que irão aplicar tais recursos ao fim para o qual foram as contribuições criadas.

2.3 PRINCÍPIOS TRIBUTÁRIOS RELACIONADOS

As contribuições, como espécie de tributos, devem obedecer aos princípios tributário previstos na Constituição Federal.

São princípios Constitucionais Tributários importantes para o desenvolvimento deste trabalho:

- a)** Princípio da Legalidade;
- b)** Princípio da Anterioridade;
- c)** Princípio da Capacidade Contributiva;

d) Princípio da Vedação ao Confisco.

Passaremos então a explicitar conceitualmente estes princípios e suas hipóteses de atuação perante o Direito Tributário.

2.3.1 PRINCIPIO DA LEGALIDADE

A positivação do presente princípio encontra-se no artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988, nos seguintes termos:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (BRASIL, 2011)

Inicialmente, Alexandre de Moraes (2008, p.860) entende que há vedação de criação ou majoração de tributos sem que haja previsão em lei, admitindo ainda por meio de medidas provisórias.

A regra para a instituição das contribuições se dá por lei ordinária.

Como nos traz Eduardo Sabbag:

Diante da majoração da contribuição social sobre o lucro líquido das empresas por meio de 'decreto presidencial', para que tenha eficácia no mesmo exercício financeiro da sua aplicação, será possível afirmar que tal majoração é inconstitucional, pois depende de lei, ainda que tenha eficácia no mesmo exercício financeiro ao da sua aplicação. (2009, p. 253)

Sabe-se que este comporta exceções, mas que de fato não cabem ser expostas aqui tendo em vista não haver incidência nestes casos.

Denota-se que, conforme explicitado, impossível será instituir não só as contribuições, mas qualquer espécie de tributo se por lei não se fizer. Assegura este princípio a segurança contra arbitrariedade daquele que detém o poder. Assim, a sociedade submetida aos poderes do Estado poderá insurgir-se contra este, quando cobrada contribuição sem lei que a estabeleça formalmente.

2.3.2 PRINCIPIO DA ANTERIORIDADE

Tem como base legal os artigos 150, III, “b” e “c”, 150, par. 1º e 195, par. 6º da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

III - cobrar tributos:

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b.

(...)

§ 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I. (BRASIL, 2011)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

[...]

§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.

(BRASIL, 2011)

É de simples compreensão este presente princípio, segundo o qual a lei cria ou aumenta determinado tributo, ao entrar em vigência tem sua eficácia paralisada, podendo ser exigido somente no próximo dia 1º de janeiro do ano seguinte.

Abre-se espaço para exceções a regra geral que aqui não serão colocadas.

Roque Antônio Carrazza defende que “nega-se a eficácia do tributo sobre os fatos ocorridos no mesmo exercício financeiro em se criou” (2008, pg. 176).

Já a anterioridade nonagesimal, conforme ensinamentos de Eduardo Sabbag (2009, p. 62), como o próprio nome traduz, refere-se a impossibilidade de o Estado cobrar tributos antes de decorridos 90 dias da data em que tenha sido publicada a lei que instituiu, incluindo ainda qualquer majoração.

Firmando entendimento de que as contribuições obrigatoriamente devem respeitar a anterioridade nonagesimal, cumpre observar o parágrafo 6º do artigo 195, acima exposto, que afirma além da sua observância, que esta espécie não precisa observar a anterioridade anual, conforme artigo 150, III, b da Constituição Federal.

Hugo de Brito Machado, em brilhante explicitação com relação tanto à anterioridade anual, como a nonagesimal, traz a seguinte exemplificação:

Agora, portanto, pelo *princípio da anterioridade*, a criação ou aumento do tributo devem ocorrer antes do início do exercício no qual é cobrado, e a lei respectiva terá um período de vacância de pelo menos 90 dias. Assim, para que o tributo seja devido a partir do primeiro dia do exercício financeiro, a lei que o cria ou aumenta deve ser publicada pelo menos 90 dias antes. Entretanto, se a lei que cria ou aumenta tributo for publicada até o último dia de dezembro estará atendida a exigência da alínea "b" e, por força da alínea "c", essa lei somente entrará em vigor em abril do ano seguinte. (2009, p.36)

Objetivo principal do princípio da anterioridade é evitar sustos por parte do contribuinte em seu orçamento, possibilitando-se honrar todos os seus compromissos contributivos com o Estado e seus credores.

2.3.3 PRINCIPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Presente na Constituição em seu artigo 145, par. 1º, tende a adequar as cobranças de impostos, sempre que possível, à capacidade do contribuinte.

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

[...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (BRASIL, 2011)

O Estado deve exigir que as pessoas contribuam para as despesas estatais na medida em que possam, não se exigindo contribuição daquele que

somente tenha meios de subsistência. Observa-se, assim, que a terminologia adotada pelo artigo, referindo-se a impostos, deve ser ampliada, abrangendo assim as demais espécies de tributos existentes, entre estes as contribuições (PAULSEN, 2001, p. 65).

Deve o Estado, sempre que possível, instituir tributos observando a capacidade daquele ao qual este se define. Assim, será possível dimensionar este de modo que todos possam participar conforme suas condições e possibilidades financeiras.

2.3.4 PRINCÍPIO DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

O presente mandamento de otimização está presente na Constituição Federal, artigo 150, IV:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

IV - utilizar tributo, com efeito, de confisco;(BRASIL, 2011)

É necessário transcrever as palavras de Eduardo Sabbag, o qual trata da aplicação deste princípio às contribuições:

No campo das contribuições, a noção de confisco desapontará quando houver desproporção entre o vulto da exação e a atuação do Estado, ou, igualmente, quando inexistir a atuação estatal. Com efeito, se a contribuição é tributo que enfatiza a noção de benefício, sendo este o elemento natural e indispensável ao tributo, a correspondência entre o valor pago e a finalidade a ser perseguida é lógica e essencial. (2009, p. 453)

Apesar de pouco palpável como institutos na doutrina e jurisprudência, confisco deve ser compreendido como a decretação de apreensão, adjudicação ou perda de bens por parte do contribuinte (MORAES, 2008, p. 864).

Válida ainda a lição de Roque Antonio Carraza:

O princípio da *não-confiscatoriedade* limita o direito que as pessoas políticas têm de expropriar bens derivados. Assim, os impostos devem ser graduados de modo a não incidir sobre fontes produtoras de riqueza dos contribuintes, e, portanto, a não atacar a consistência originária das suas fontes de ganho. É confiscatório tributo que incide sobre correções monetárias, que, como se sabe, não revelam aumento de riqueza (e, nesta medida, aumento de capacidade contributiva), mas simples recomposição do valor de troca da moeda. (2008, p. 94)

Encerra-se, portanto o presente capítulo com o princípio que veda o Estado institua carga tributária com intenção pura de confiscar riquezas ou limitar o crescimento das entidades privadas, devendo dimensionar de modo gradual a carga tributária para cada ente da sociedade.

Assim, encerrada a exposição dos conceitos básicos e fundamentais de direito tributário, passa-se posteriormente a aprofundar-se nos conceitos atinentes no instituto da imunidade tributária.

3. IMUNIDADES E ISENÇÕES TIBUTÀRIAS

Passadas as introduções iniciais aos conceitos fundamentais de Direito Tributário, ter-se-á como ponto de abordagem, a partir do presente momento, as distinções entre estes que são dois dos mais importantes institutos referentes a presente matéria, isenção e imunidades.

Importa estudar imunidades tendo em vista ser este instituto pilar essencial desta dissertação.

Analisar-se-á, além de sua conceituação e aplicação prática, a que ponto deve ser dado sua extensão, tendo em vista a divergência doutrinária e jurisprudencial, e, ainda ,a diferenciação com isenção, instituto semelhante presente no Direito Tributário.

Primeiramente conceituados serão, para que em momento posterior entendam-se os fundamentos que sustentam as divergentes correntes.

3.1 IMUNIDADES

3.1.1 CONCEITO E FINALIDADE DAS IMUNIDADES

Ao adentrar no tema imunidades é necessário, mesmo que de forma breve, trazer ao conhecimento de todos sua conceituação perante a doutrina relacionada ao direito constitucional e tributário.

A respeito desta vedação constitucional ao poder do Estado em tributar, Alexandre de Moraes:

Imunidade tributária consiste no impedimento constitucional absoluto a incidência da norma tributária, pois restringe as dimensões do campo

tributário da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (2008, p. 867).

Em brilhante síntese, Eduardo Sabbag conceitua imunidade da seguinte maneira:

A imunidade para tributos representa uma delimitação negativa da competência tributária. É que o legislador constituinte adotou a técnica de traçar, de modo cuidadoso, as áreas que refutam a incidência das exações tributárias, levando-se em consideração nosso sistema rígido de distribuição de competências impositivas. (2009, p.239)

Extraem-se dos conceitos acima elencados algumas observações pertinentes, em que, ao se conceber que a imunidade se trata de uma limitação negativa ao poder de tributar conferida pela Constituição, não pode o administrador, em qualquer esfera, desobedecer à presente recomendação, pois ferirá norma estabelecida pelo Poder Constituinte Originário.

Com muita clareza, Luciano Amaro (2004, p. 151) entende ser a imunidade, um mecanismo para não onerar determinados entes em determinadas situações por meio da Constituição, ou seja, a Carta Suprema que institui o Estado veda a cobrança, e sendo, não poderá ser o tributo instituído por qualquer dos entes da federação. A imunidade é o método que o Constituinte originário encontrou de deixar fora do campo de autorização do legislador infraconstitucional a autorização para instituição de determinadas espécies de tributos.

Na mesma obra, revela ser a imunidade a preservação de valores que a Constituição Federal reputa relevantes, como acesso a informações, laicidade do Estado, dentre outros. Desse modo, ignora-se a eventual capacidade econômica do contribuinte em face de valores supremos que devem ser respeitados.

As mais citadas imunidades são as elencadas no artigo 150, inciso VI, sequencialmente aos princípios ali contidos, e acima citados. Tecer-se-ão breves comentários sobre essas espécies aplicadas somente aos impostos, devido a sua relevante importância social.

Citando-se o artigo, para melhor visualização das referidas espécies:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão. (BRASIL, 2011)

Traz-se dispositivo supra à presente exposição devido à grande importância doutrinária das espécies acima. Ocorre que estas não serão objeto de abordagem do presente trabalho, pois aqui, trata-se de uma limitação constitucional do poder de tributar aplicável as contribuições sociais, disciplinado no artigo 149, §2º, I, nos seguintes termos:

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; (BRASIL, 2011)

A finalidade da presente norma positivada por meio de emenda Constitucional foi o incentivo às exportações.

Em brilhante trabalho, Daniel Marchionatti Barbosa expõe as motivações e finalidades da presente imunidade:

A imunidade das receitas de exportação busca estimular as exportações, desonerando as contribuições indiretas incidentes sobre a atividade exportadora. A CSLL é considerada direta pelos acordos relativos à tributação no comércio internacional. A exclusão desse tributo em razão da exportação seria considerada subsídio, conforme acordos internacionais dos quais o Brasil é signatário. Desde a vigência da emenda constitucional que introduziu a imunidade. Não é aceitável que uma interpretação ampliadora da imunidade possa conduzir a uma prática de tributação censurada no plano internacional. (2008, p. 29)

Roberto Moreira Dias e Cesar Augusto Almeida Saad (2010, p. 115 e 116), a respeito das imunidades como conceito material e seu objeto, traduzem este

instituto em uma limitação que atua como um obstáculo ao legislador ordinário em tentar tributar determinada atividade. Os mesmos vão mais longe, determinando que imunidade significa um conjunto de normas presentes na Constituição Federal que estabelecem incompetências das pessoas políticas de direito constitucional interno para instituírem tributos sobre certas situações específicas.

Sobre a presente conceituação, não é exaustiva a lista de autores que a definem, e nem menos importante, pois, expostos diversos pensamentos, elucidada estará qualquer dúvida sobre o tema.

Necessária ainda transcrição de conceito preciso de Celso Ribeiro de Bastos, com os seguintes dizeres:

Dá-se o nome de limitações constitucionais ao poder de tributar, ou imunidades tributárias, àquelas normas constantes na Constituição que, em vez de conferir competências positivas para tributar, cifram-se a fazer justamente o contrário, isto é, a proibir que determinadas situações por elas descritas sejam colhidas pela força tributária do Estado. Pode-se dizer que as limitações constitucionais ao poder de tributar colaboram para a fixação do campo competência das pessoas de direito público com a capacidade política, no que diz respeito à criação de tributos. (2001, p. 448)

Extraí-se que as contribuições sociais de intervenção de domínio econômico obtiveram, com a emenda constitucional, uma proteção contra qualquer possibilidade de o legislador infraconstitucional interferir em seu campo de atuação. Conforme exposto, foi o mecanismo que o poder constituinte derivado encontrou de incentivar as exportações de produtos brasileiros, desonerando as receitas que decorrem da exportação de produtos.

O ponto culminante da presente exposição trabalha exatamente sobre a interpretação extensiva ou não da presente imunidade, tendo em vista que ao conceito de receitas têm-se dado diferentes conotações. A presente polêmica será sequencialmente exposta, ao passo que merece espaço a diferenciação entre imunidades e isenções, institutos que exoneram o contribuinte de alguma maneira, mas que por essência conceitual e aplicação prática, são institutos muito diferentes.

Em que pese haver uma ampla discussão, vale a ressalva de que, ao presente trabalho, importa trabalhar o artigo 149 da Constituição, que trouxe uma imunidade às contribuições sociais. Teses questionam a extensão desta imunidade

também às contribuições que tratam o artigo 195, I, “c”, por tratar-se de contribuições incidentes sobre o lucro.

Pela terminologia adotada pelo constituinte ao tratar de “receitas”, abre-se espaço para interpretações diversas.

3.2 ISENÇÕES

3.2.1 CONCEITO E FINALIDADE

A presente espécie de exclusão do crédito tributário está no artigo 175 do Código Tributário Nacional:

Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção (*grifo nosso*);

[...]

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente.(BRASIL, 2011^a)

Isenção conceitualmente é instituto que desonera o contribuinte por meio de lei; aquele que cumprir os requisitos ali estabelecidos gozará da mesma.

Roque Antonio Carrazza (2005, p.819) a conceitua da seguinte maneira:

Portanto, isenção é uma limitação legal no âmbito de validade da norma jurídica tributária, que impede que o tributo nasça ou faz com que surja de modo mitigado (isenção parcial). Ou, se preferirmos, é a nova configuração que a lei dá à norma jurídica tributária, que passa a ter em seu âmbito de abrangência restringido, impedindo, assim, que o tributo nasça in concreto (evidentemente, naquela hipótese descrita na lei isentiva).

Ainda em relação aos conceitos fundamentais da presente matéria, Ruy Barbosa Nogueira (1999, p.170) a define como:

A isenção somente decorre da lei. Mesmo quando prevista em contrato, a isenção é decorrente de lei, que especifique as condições e requisitos

exigidos para sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo o caso, o prazo de sua duração.

Pelo breve exposto, percebe-se a diferença entre institutos no que tange à sua forma de criação. As imunidades, tema do presente trabalho, são instituídas pela Constituição; já as isenções se dão por lei, podendo ainda trazer diferenciações, especificidades, bem como prazo de duração.

Cirurgicamente neste ponto, Leandro Paulsen (2001, p. 208) estabelece que a imunidade é a norma que dispõe de forma negativa sobre competência para instituição de tributo presente na Carta Magna. Já a isenção emana daquele ente capaz de instituí-lo, mas que abre mão de fazê-lo por determinada circunstância, ou pessoa.

O mesmo autor ainda traz idéia de que, quando instituída por determinada espécie de lei, esta compreendida em forma *latu sensu*, ao ser revogada, deverá sê-lo por diploma do mesmo nível que a institui, para que se evitem desproporções e insegurança jurídica.

Sobre o tema isenções, Sacha Calmon Navarro Coelho entende-a como mecanismo de extrafiscalidade, meio pelo qual há dosagem equilibrada a carga tributária. Para que ocorra deverá se dar por lei, pois cita como forte a insegurança se esta ocorresse por decreto a exemplo. Estariam todos sujeitos a discricionariedades diversas. Cabe ainda citar que as isenções podem ser concedidas em caráter geral ou seja, sem condições específicas, e ainda sob condições de controle administrativo, devendo aquele que a aproveitar cumprir determinações na lei que institui a isenção (2004, fl. 175).

Visível, portanto, que além da existência e aplicabilidade deste instituto, reveste-se este do princípio da legalidade tributária; afinal, somente se cria isenção e extingue por lei.

Após considerações diferenciando imunidades de isenções, esclarece-se o porquê da utilização do mecanismo da imunidade no presente caso. Quando o constituinte derivado toma esta posição, impossibilita que a legislação ordinária institua tratamento diferenciado entre contribuintes, bem com onere as contribuições que decorrem das receitas de exportações.

Quando imune, haverá competência negativa em tributar a presente atividade econômica, assegurando, portanto, que as exportações fossem de fato estimuladas sem haver a possibilidade de leis que modificassem este entendimento.

Passado o momento de explanação a respeito dos conceitos de imunidades, passar-se-á a problemática do tema, que trata sua interpretação extensiva. Quando se fala em receitas decorrentes de exportação, diversas foram as interpretações criadas para definir o tema “receita”; muitos são os entendimentos, mas nada pacificado.

3.3 CONCEITO E DESDOBRAMENTOS DO TERMO RECEITA, LUCRO E FATURAMENTO E OS EFEITOS DECORRENTES DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001.

3.3.1 INTRODUÇÃO AO TEMA E PERTIÊNCIA DO ESTUDO

A utilização do termo “receita” teve diversas interpretações, motivo pelo qual diversos entendimentos foram dados, bem como questionamentos a respeito da extensão da imunidade para as contribuições sociais sobre o lucro. Problemática, portanto, reside no conceito de receita, bem como sua diferenciação de lucro e faturamento, tema que será posteriormente trabalhado.

Quando se fala em lucro, receita, faturamento, muitas e frequentes são as confusões conceituais. Como mecanismo de defesa e para que seja elucidada qualquer dúvida a respeito do tema, prestamo-nos a aqui expor as divergências conceituais e teses jurídicas aplicáveis nos presentes casos.

Iniciaremos a exposição pela grandeza em que reside à polêmica do presente trabalho, seguindo das demais, e seus pontos diferenciadores, bem como o entendimento dos diversos autores aqui já citados.

3.3.2 LUCRO

Começaremos pela mais importante delas; afinal, tratar-se-á da aplicação ou não da imunidade referente às contribuições sociais sobre o lucro, constantes do artigo 195 da Constituição.

Importante trazer em demonstração diploma legal que define lucro. Está na Lei 6.404/76, das Sociedades Anônimas, mais precisamente em seu artigo 186:

Art. 186. A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados discriminará:
 I - o saldo do início do período, os ajustes de exercícios anteriores e a correção monetária do saldo inicial;
 II - as reversões de reservas e o lucro líquido do exercício;
 III - as transferências para reservas, os dividendos, a parcela dos lucros incorporada ao capital e ao saldo ao fim do período.
 § 1º - Como ajustes de exercícios anteriores serão considerados apenas os decorrentes de efeitos de mudança de critério contábil, ou da retificação de erro imputável a determinado exercício anterior, e que não possam ser atribuídos a fatos subseqüentes.
 § 2º - A demonstração de lucros ou prejuízos acumulados deverá indicar o montante do dividendo por ação do capital social e poderá ser incluída na demonstração das mutações do patrimônio líquido, se elaborada e publicada pela companhia. (BRASIL, 2011b)

O presente diploma estabelece critério para mais fácil encontrar o conceito de lucro, o que não impediu a doutrina de debatê-lo, como a seguir demonstrado.

O tema tem muitos expositores; porém citados, serão aqueles que de fato tocam na polêmica por este trabalho suscitada.

Inicialmente utilizar-se-á a definição trazida na ótima explanação de Roberto Moreira Dias e Cesar Augusto Almeida Saad, nos seguintes dizeres:

“ [...] e por fim o “Lucro” como sendo resultado positivo do exercício, obtido em cálculo decorrente da subtração das “Receitas”, menos os custos e despesas operacionais e não operacionais” (2010, p.120).

Percebe-se de plano que se obtém o lucro da subtração das despesas da atividade econômica, da receita total arrecadada para se, então, obter o *quantum* positivo obtido, que neste caso será ou não imune das contribuições dependendo da corrente adotada.

Na mesma linha, Diego Sales Seoane e Thiago Corrêa Vasques trazem exposição sobre o termo “lucro”:

Da mesma forma. A materialidade da CSL continuará a ser “auferi lucro”. Todavia, o lucro, para fins de composição da base de cálculo da CSL e por força do disposto no inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 149, da Constituição Federal será considerado o resultado positivo do exercício, obtido por meio da adição da totalidade das receitas possíveis de tributação (excluídas as receitas decorrentes de exportação) e da subtração da totalidade das despesas. (2009, p. 10 e 11)

Em definição do mesmo tema, André Folloni (2008, p.53) afirma que a Contribuição Social sobre o Lucro tem incidência na obtenção de lucro em um determinado período de tempo, onde lucro significa o resultado positivo obtido, após a dedução das despesas no tempo em que se pretende calcular. Para especificar, lucro é o dinheiro que sobra, deduzidos os gastos.

Merece citação entendimento por Marcelo da Costa Pinto Neves que, ao enfrentar o presente tema dando significado que o lucro líquido é o resultado positivo do exercício em que se busca calcular o montante arrecadado. Lucro, sendo real, é aquele possível de tributar. Desgosta do termo utilizado “lucro líquido” por entender ser certo “lucro real”, mas que a princípio, para fins de tributação, importa na diminuição das despesas pelo total arrecadado (2008, p. 103).

A par de todas as conceituações e exposições presentes, resume de forma precisa a presente situação Gabriel Lacerda Troianelli, quando além de se posicionar sobre o lucro, em uma breve fórmula sintetiza e facilita compreensão sobre o quando entende que o resultado do exercício se traduz no somatório de receitas e despesas. Sendo a soma das receitas maior do que as despesas teremos lucro; do contrário, existirá prejuízo. Com base no artigo 187, parágrafo 1º da Lei de Sociedades Anônimas, “lucro = receita – despesa”, e por consequência, que “receita = lucro + despesa” (2008, p. 42).

A par do todo exposto, com base na análise sobre o conceito de lucro, mostra-se perceptível que os entendimentos, por mais que divergentes quanto à abrangência ou não da imunidade às contribuições sobre o lucro, têm o consenso no que toca serem lucro e receita grandezas distintas.

Para que se possa encerrar de fato a discussão, necessária a exata transcrição do texto escrito por Luís Carlos Martins Alves Jr. ao trazer julgados de nossa Corte Suprema, de forma precisa, sobre o tema:

No julgamento do indefectível RE 138.284, o Relator Ministro Carlos Velloso confirmou o que estava estabelecido no texto constitucional ao dizer que a hipótese de incidência da CSLL é o lucro. Aduziu Sua Excelência:

“A consistência da hipótese de incidência, ou a consistência do lucro, a sua base de cálculo, está definida no art. 2º, como sendo o valor do resultado do exercício. Os §§ 1º e 2º do mencionado artigo estabelecem regras para o cálculo desse resultado.

[...]

É que o lucro, apurado no dia 31 de dezembro, é o resultado de diversos negócios jurídicos realizados durante o exercício, 1º de janeiro a 31 de dezembro. *A incidência é sobre esse lucro, que é o saldo positivo de entradas e saídas, de fatos ocorridos durante o exercício*”(2008, p. 11)

Reconhece, além da própria doutrina, a jurisprudência da Suprema Corte que “lucro” e “faturamento” são grandezas distintas. O “lucro” é objeto específico das contribuições sociais da seguridade social, neste caso a Contribuição Sobre o Lucro Líquido.

Demonstra-se o “lucro” como a obtenção positiva de retorno dos investimentos praticados no exercício financeiro ao qual vai incidir a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, deduzindo-se deste todas as despesas para manutenção da atividade ao qual se tributar.

Encerrada a explanação, a fim de espantar qualquer confusão entre grandezas econômicas, passar-se-á aos institutos colidentes com os mesmos aqui demonstrados.

3.3.3 RECEITA

Busca-se aqui conceituar e definir de forma clara e objetiva o entendimento que prevalece a respeito do termo “receita”, e seus desdobramentos.

A respeito deste tema, conforme Roberto Moreira Dias e Cesar Augusto Almeida Saad (2010, p.120), quando tratamos de “Receitas”, devemos compreender algo como a totalidade de valores que adentraram para pessoa jurídica no exercício

de sua atividade, sem contabilizar qualquer custo e despesa para manutenção da mesma; assim sendo, difere-se e muito do “lucro” e possivelmente do faturamento.

Vislumbra-se aqui que o próprio Supremo Tribunal Federal tratou de diferenciar termos até então correlatos socialmente, onde “receita” tornar-se-á a totalidade de arrecadação, quando “lucro” será a dedução de custos a fim de se chegar a um valor limpo do arrecadado.

José Antonio Minatel (2005, p. 124), em ótimas dissertações a respeito do direito tributário afirma:

Receita é o conteúdo material qualificado pelo ingresso de recursos financeiros no patrimônio da pessoa jurídica, em caráter definitivo, proveniente dos negócios jurídicos que envolvam o exercício da atividade empresarial, que corresponda à contraprestação pela venda de mercadorias, pela prestação de serviços, assim como pela remuneração de investimentos ou pela cessão onerosa e temporária de bens e direitos a terceiros, aferido instantaneamente pela contrapartida que remunera cada um desses eventos.

André Folloni, conciso e ao mesmo tempo com boa abrangência, afirma citando muitos autores::

Receita é dinheiro que entra, lucro é o dinheiro que sobra, depois de deduzidas as despesas. Ensinam Roque Antonio Carrazza e Eduardo D. Bottallo que o lucro é o “resultado final, que leve em conta as receitas da pessoa jurídica”. Para quem exporta, receita é a decorrente de exportação, e lucro é a receita decorrente de exportação (o dinheiro) menos as despesas. Se todo o lucro for tributado, o dinheiro que entrou via exportação, terá, inevitavelmente, sido tributado – se não pelo PIS/Pasep ou COFINS, certamente pela CSLL. Mas a Constituição veda a incidência de contribuições sociais sobre o dinheiro obtido com exportações. (2008, p. 45)

Além do entendimento acerca do que é “receita”, o mesmo autor se inicia seu posicionamento com relação a imunidade supra citada, mostrando que por receita ser um tema bastante abrangente, imunizar somente o lucro seria desnecessário.

Como já mencionado Luís Carlos Martins Alves Jr (2008, p. 8), ao escrever sobre o tema, espelhou a Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal sobre os conceitos ora expostos, de forma que “receita” nada mais é que o gênero, de propriedade de certa atividade financeira, abrangidos todos os valores recebidos, passando a partir deste momento a incorporação de seu patrimônio bruto. Define,

assim, como “todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título será nos termos da norma, “receita” (gênero)”.

Apesar de já trabalhada a relação entre Lucro e Receita de Gabriel Lacerda Troianelli, merece lembrança a rápida fórmula para dedução de valores, onde a receita decorrerá sempre da soma do lucro com as despesas ($R = L + D$), servindo, assim, para cálculo de tudo que englobou patrimônio bruto da pessoa jurídica no exercício que se pretende calcular.

Necessária aqui, ainda, a transcrição de exposição onde José Antônio Minatel (2006, p.14), com precisão fantástica, elenca e distingue os conceitos até aqui trabalhados:

Desse exercício hermenêutico é possível assegurar que **receita e faturamento não se confundem**, ainda que possa ser identificado um ponto de convergência, ou de sobreposição de conceitos, no exato momento em que se toma faturamento como indicativo de receita proveniente de ingressos por vendas de mercadorias e serviços, como fez o artigo 2º da Lei Complementar nº 70/91, regra jurídica que, à época, estruturou a incidência da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social, conhecida como COFINS. De outros confrontos realizados, já deixamos claro que **receita e lucro/renda são signos comunicativos de diferentes realidades, quer quanto ao conteúdo material que representam, quer quanto ao critério temporal para aferição de cada uma delas**. O conteúdo material que representa a **receita** pode ser aferido na concreção de cada negócio jurídico isolado (instantâneo), **e corresponde ao ingresso pelo recebimento do valor que remunera esforço ou atividade** no contexto das operações mercantis praticadas pelas pessoas jurídicas (venda de mercadorias ou de serviços), ou remunera direitos temporariamente cedidos a terceiros (juros, royalties, dividendos, aluguel). Por sua vez, o conteúdo material que identifica a renda das pessoas jurídicas – **lucro** – **só pode ser extraído ao término de um determinado período de tempo (compassado, periódico), pelo necessário confronto entre múltiplos eventos revelados por diferentes negócios jurídicos de conteúdos individuais antagônicos (receitas e custos)**. Em resumo, é possível dizer que receita revela-se isoladamente pela natureza de cada ingresso; lucro, pelo resultado positivo que acresce ao patrimônio, perdendo identidade o ingresso que contribui para a sua materialização. (grifo nosso)

Encerrada a diferenciação entre “receita” e “lucro”, passamos a explicitar breves mas pertinentes toques da terceira e mesmo assim não menos importante das grandezas aqui tratadas; o “faturamento”.

3.3.4 FATURAMENTO

Por mais tranquila que possa parecer analisar esta nova grandeza em função das demais diferenciações acima tratadas, muitas são as interpretações dadas para conceituar cada uma delas.

A partir deste momento buscar-se-á tratar dos conceitos trazidos pelos estudiosos do Direito Tributário a respeito do conceito de “faturamento”.

Inicialmente, podemos trazer o desenvolvimento de Luís Carlos Martins Alves Jr. (2008, p. 08) que, além de conceituar, traz importantes decisões da Suprema Corte Constitucional a respeito do tema:

E faturamento – recorde-se o julgamento do RE 150.755 (Redatoria Ministro Sepúlveda Pertence, J. 18.11.1992, DJ 20.08.1993) – é a receita bruta da venda de mercadorias, serviços ou mercadorias e serviços. O mesmo significado ao termo constitucional “faturamento” foi atribuído pelo STF no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1 (Relator Ministro Moreira Alves, J. 01.12.1993, DJ 16.06.1995) Em seu voto o Relator reafirma o conceito de faturamento, para efeitos fiscais, estabelecido pela Jurisprudência do STF: “Note-se que a Lei Complementar n. 70/1991, ao considerar o “faturamento como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços de qualquer natureza” na mais fez que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão [...].

Na mesma linha, Roberto Moreira Dias e Cesar Augusto Almeida Saad (2010, p.120) passam por “faturamento” como uma espécie de receita com diferencial de referibilidade, ou seja, algo em sentido amplo que decorra sempre da circulação de suas mercadorias e serviços prestados no exercício de sua função.

Caracterizado, portanto está que as grandezas aqui trabalhadas, “lucro”, “receita” e “faturamento”, são indiscutivelmente diferentes, tanto em sua conceituação formal como em sua aplicação prática.

A polêmica sobre o tema paira exatamente sobre os conceitos aqui discutidos, pois, conforme posteriormente exposto, a interpretação sobre a extensão ou não da imunidade trazida pela Emenda Constitucional 33 de 2001 trata da não tributação das receitas decorrentes de exportação, referente às contribuições sociais.

Partindo-se do que acima foi exposto, divergências foram criadas com intuito de estender a imunidade também ao lucro, dando-se interpretação ampliativa do conceito de “receita”; em contrapartida, aqueles que não concordam defendem entendimento restrito.

Passaremos a trabalhar essa discussão, expondo as teses e seus contornos sobre a incidência ou não da referida imunidade as Contribuições Sociais sobre o Lucro nas Receitas decorrentes de Exportação.

4. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE O LUCRO E A DIVERGÊNCIA INTERPRETATIVA DO ARTIGO 149, § 2º, I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

Analizados todos os conceitos que levam a esta discussão, passar-se-á à exposição dos pontos divergentes tanto em âmbito doutrinário, no Tribunal Regional Federal da 4ª Região, como no Supremo Tribunal Federal em sede de Repercussão Geral.

É fundamental trazer novamente à tona o artigo 149, §2º, I, pois, a partir da redação dada pela Emenda Constitucional 33/2001, acrescentou-se imunidade às contribuições sociais decorrentes de exportação, como forma de incentivo à produção e manutenção de produtos comercializados daqui para fora:

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; (BRASIL, 2011)

A problemática do tema aqui tratado basicamente é conceitual. Conforme citado acima, tanto doutrina quanto jurisprudência divergem com relação ao tratamento da imunidade acima trazida, pois quando o constituinte reformador utilizou o termo “receitas” sobre as contribuições sociais, abriu margem para que dentro deste conceito, fosse enquadrado o lucro que decorre das contribuições sociais para manutenção da seguridade social, constante do artigo 195, I, C da Constituição Federal:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

[...]

c) o lucro; (BRASIL, 2011)

Por óbvio, a supra contribuição tem a finalidade de manutenção da seguridade social, ou seja, mais uma forma de o Estado arrecadar fundos para manutenção desta tão importante instituição democrática.

Ocorre que o contribuinte, querendo sempre diminuir encargos e por conseqüência, aumentar os ganhos referentes a sua atividade econômica quer desonerar-se sempre ao máximo. Com base nisso ampara-se a presente discussão, cabendo aos tribunais, inclusive ao STF, dirimir tal questionamento.

4.1 DIVERGÊNCIAS INTERPRETATIVAS NO ÂMBITO DOUTRINÁRIO

De antemão iniciaremos a exposição das correntes colidentes entre a doutrina, onde de fato surgiu o questionamento objeto do presente trabalho. Passada a exposição, mostraremos de que maneira o Tribunal Regional Federal decide a casos pertinentes ao tema no âmbito da Jurisprudência da Suprema Corte Constitucional Brasileira.

Iniciar-se-á com a corrente de autores que vêem possibilidade de uma interpretação mais ampla da presente imunidade.

Diego Sales Seoane e Thiago Correa Vasques (2009, p.12) vêm justificando posição sobre a postura de que desonerar as receitas incluindo lucro não seria ofensa às fontes de custeio da Seguridade Social, tendo em vista que o arrecadado seria investido na geração de empregos, mantendo assim o desenvolvimento do setor; agir de forma contrária seria ceifar a possibilidade de maior autonomia e gerenciamento daqueles que investem e tem como limitar do expansionismo a alta carga tributária aplicada.

Na mesma linha de raciocínio, Marcelo da Costa Pinto Neves (2008, p. 109) demonstra tal raciocínio expondo que, além de ser mais benéfica a interpretação elástica, esta não ofende de nenhuma maneira o principio da igualdade e isonomia, como por muitos alegado. Afinal, com a devida medida político-legislativa estar-se-ia levando a equiparação contribuintes diferentes. Não

sendo assim, toda e qualquer norma imunizante geraria ofensa ao princípio supracitado.

Gabriel Lacerda Troianelli em brilhante trabalho, expõe pontualmente sua opinião acerca do tema:

Em face a todo o exposto, minhas conclusões são as seguintes:

1) Não há qualquer utilidade prática na norma contida no artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal, se lhe atribuir interpretação restritiva, pela qual se admita sua aplicabilidade apenas às contribuições que tenham por fato gerador a receita. Consequentemente tal interpretação deve ser afastada sobretudo quando se considera que, em matéria de interpretação constitucional deve-se preferir, em princípio, aquela que confira máxima efetividade a norma.

2) Receita é o elemento positivo do lucro, e, como tal, a receita de exportação não só antecede como gera a parcela do lucro auferido na exportação. Dessa forma, não é logicamente concebível, no dizer do ministro Cezar Peluso " admitir-se a existência de receitas de exportação 'redivivas', que, resgatadas da zona inerte da imunidade, pudessem integrar, a final, elementos da regra-matriz de incidência da CSLL.

[...]

5) Por tais motivos é de se esperar que o Supremo Tribunal Federal confirme sua atual tendência no sentido de afirmar a aplicabilidade da imunidade prevista no artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal, à CSL, excluindo-se assim, do campo de incidência dessa contribuição as receitas decorrentes de exportação de bens ou serviços. (2008, p. 48)

André Folloni (2006, p.53), seguindo os demais juristas, apresenta a presente tese:

Contudo, a importância econômica – e conseqüentemente social – do aumento das exportações, como forma de industrialização do país e de atração de divisas, fez com que a desoneração tributária das exportações em relação ao ICMS, passasse a adquirir dignidade constitucional. A qualificação constitucional de não-incidência do ICMS sobre exportações impôs que ela ostente, desde então, o status de imunidade. A decisão de três quintos dos representantes do povo brasileiro, no Parlamento, foi de que a intributabilidade das exportações via ICMS era tão relevante que não deveria ser deixada nem mesmo ao talante da maioria absoluta.

[...]

As receitas, os valores, as quantias financeiras recebidas pelas empresas a título de exportação não podem ser gravadas por qualquer contribuição social ou de intervenção de domínio econômico. Portanto, as empresas exportadoras devem pleitear a exclusão dessas receitas da base de cálculo da CSLL e a devolução dos valores anteriormente recolhidos; também, deve ser feito o pleito de restituição da CPMF que, indevidamente, incidiu sobre as receitas decorrentes de exportação.

Em via contrária, Roberto Moreira Dias e Cesar Augusto Almeida Saad (2010, p. 115), faz, leitura expressa de lei de forma restritiva e limitada, contrariamente a ampla extensão desta imunidade:

Dessa forma considerando as seguintes premissas: (i) que as imunidade na linha de definição adotada para este trabalho, *são regras de incompetência que necessariamente devem especificar seu objeto determinado, e sendo que na nova redação do artigo 149 da Constituição não há menção expressa que imunize as contribuições sociais para seguridade social somente fazendo referência as contribuições sociais gerais* (ii) que a regra introduzida pela EC n. 33/01 *imuniza somente as "Receitas" provenientes das exportações, não o "Lucro", sendo referida distinção necessária, posto que o ordenamento prevê implicações jurídico-tributárias distintas para cada uma das classes*, e (iii) que existe tratamento específico e diferenciado entre as contribuições sociais gerais e as contribuições sociais para seguridade social, conclui-se que as imunidade tributárias introduzidas pelo parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição Federal não podem ser aplicadas às Contribuições Sociais Sobre o Lucro Líquido proveniente de Exportações. Tributar lucro não é tributar receita; imunizar idem.

Com relação à interpretação das correntes, Luís Carlos Martins Alves Jr (2008, P. 25 e 26) discorre que é necessária distinção do meio que caracteriza a existência da ora contribuição não podendo, assim, tomar em uma gama única as diversas espécies. Assim sendo, somente há incidência da referida imunidade sobre as receitas especificamente, não se aplicando a norma com a máxima abrangência.

Assim, constata-se a divergência de interpretação para a presente imunidade onde: por um lado, encontra respaldo por uma máxima efetividade da norma tornando-a assim mais abrangente; e, de contra argumentos, uma interpretação restritiva e literal da lei, não abrangendo assim todo o lucro, somente a receita, como conceito básico. Necessário se faz o estudo e análise dos entendimentos, a fim de chegar-se às conclusões concisas e pertinentes.

4.2 DIVERGÊNCIAS INTERPRETATIVAS NO ÂMBITO JURISPRUDENCIAL NO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Para ilustrar a divergência da extensão ou não da imunidade trazida no artigo 149 da Constituição, abordaremos primeiramente a corrente que entende ser a contribuição sobre o lucro abrangida pela regra constitucional de limitação ao poder de tributar. Sequencialmente, em viés contrario, o posicionamento contrario a este entendimento,.

4.2.1 JURISPRUDÊNCIA FAVORÁVEL A EXTENSIVIDADE DA IMUNIDADE CONTIDA NO ARTIGO 149, §2º, I, DA CONSTITUIÇÃO.

Conforme acima exposto, seguem diversas ementas com posicionamento favorável no tocante ao alcance da imunidade do § 2º do art. 149 da Constituição sobre as Contribuições sociais sobre o lucro:

TRIBUTÁRIO. PIS, COFINS, CSSL E CPMF. IMUNIDADE/ISENÇÃO SOBRE RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO E VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. ARTIGO 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ISENÇÃO. ABRANGÊNCIA. REPERCUSSÃO GERAL. 1. A imunidade prevista no inc. I do § 2º do art. 149 da CF/88, abarca as contribuições sociais que incidem sobre o faturamento ou receita decorrentes das vendas de mercadorias e serviços para o exterior. 2. O Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, em decisão unânime, concedeu medida cautelar nos autos da Ação Cautelar nº 1.738-6/SP, assegurando o alcance da imunidade estabelecida no § 2º do art. 149, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, CSLL, que, na ótica da Corte Máxima, abrange todo ingresso de divisa oriundo de operação com o comércio exterior. 3. A variação cambial positiva decorrente da valorização da moeda nacional, nos contratos celebrados em moeda estrangeira, também está abrangida pelas normas imunizantes do art. 149, § 2º, I da CF/88, porquanto tem origem, justamente, nas receitas de exportação e a mens legis buscada pelo legislador ordinário foi justamente o de desonerar e estimular as exportações, de maneira que não se pode afastar imunização das variações cambiais positivas decorrentes das receitas de exportações. [...] (BRASIL, 2011c)

TRIBUTÁRIO. CSLL. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, INC. I, DA CF. EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 33/2001. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. 1. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal da República, na redação que lhe deu a Emenda Constitucional n.º 33/2001, alcança a todas as contribuições em cuja base impositiva possam ser incluídas as receitas decorrentes de exportação e não apenas as contribuições que incidam sobre a receita. 2. Em consequência, a Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL não deve incidir sobre as receitas provenientes de exportação. Precedente do STF (Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.738/SP). (BRASIL, 2011d)

Percebe-se que os Desembargadores Federais responsáveis pelos julgados acima são mais flexíveis ao posicionamento da imunidade constante do artigo 149, levando em consideração que o presente instituto foi criado não apenas para desonerar PIS e COFINS, mas as Contribuições Sociais sobre o Lucro Líquido,

atentando-se para o incentivo às exportações, gerados através da dispensa constitucional da referida cobrança.

Em que pese haver alguma diferença, os julgados assemelham-se, pois em sua fundamentação tratam do mesmo assunto.

Para retratar tal posição, citar-se-á, trecho relevante do voto do Desembargador Federal Relator Álvaro Eduardo Junqueira:

E agora, mais hodiernamente, diante da evolução jurisprudencial e atento ao teor do voto adiante colacionado, dentro do raciocínio ali externado, é de ampliar sobremaneira o espectro imunizante da norma para excluir do âmbito da imposição contributiva, de índole social, inclusive a CIDE, todo e qualquer signo de riqueza oriundo ou derivado de exportação concretizada pelo contribuinte, não só em razão da interpretação estabelecida imprimida pelo guardião constitucional à espécie normativa, como também pela situação topológica da imunidade na Carta Política, aliás ótica adotada também pelo Supremo Tribunal Federal.

De conseguinte, estaríamos diante de imunidade que acoberta, sem *discrimem*, as receitas obtidas com a exportação de todo o gênero de Contribuições Sociais e de intervenção no domínio econômico e não em sentido estrito, apenas daquela que tem como hipótese de incidência o faturamento com matriz constitucional encravada no art. 195, I, "b" da CF/88, expressão indicativa do aferimento de riqueza como a realização de negócios jurídicos objeto da atividade social, as denominadas receitas próprias da empresa.

[...]

Assim, consagrada a isenção/imunidade do PIS, da COFIS, da CSSL e da CPMF, mesmo porque tributo não é "exportável", com o intuito de desonerar a migração de produtos primários ou industrializados ao exterior, sob as duas formas previstas (não incidência e supressão de competência impositiva) em relação às receitas decorrentes de exportação, fato atualmente não computado pela Secretaria da Receita Federal, deve a mesma ser estendida a variação cambial positiva, decorrente da valorização da moeda nacional, nos contratos celebrados em moeda estrangeira. É que as variações cambiais positivas tem origem, derivam, justamente, da operação de comércio exterior geradora das receitas de exportação, hipótese contemplada pela norma isentiva, como dito alhures. Vale lembrar que a "mens legis" buscada pelo legislador ordinário foi justamente o a estimular as exportações, de maneira que não se pode afastar a incidência do benefício fiscal as variações cambiais positivas decorrentes das receitas de exportações, objetivando o ingresso de moeda estrangeira para incrementar as reservas cambiais do país.

(BRASIL, 2011c)

Percebe-se, assim, como explicitado no voto que além da própria interpretação elástica, quis o interpretador da norma dar eficácia ampliativa ao disposto no artigo 149 da Constituição Federal como mecanismo hábil de exportação de produtos e não de tributos.

4.2.2 JURISPRUDÊNCIA FAVORÁVEL À RESTRITIVIDADE DA IMUNIDADE CONTIDA NO ARTIGO 149, §2º, I, DA CONSTITUIÇÃO.

Como quase tudo em direito, para qualquer posição, há contra posição. Aqui não é diferente, e podemos dizer que boa parte dos Desembargadores Federais acompanha um posicionamento mais restritivo, pró Fazenda Pública.

Segue breve compilado de decisões que traduzem tal posicionamento, nos seguintes termos:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CSLL. IMUNIDADE DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REDAÇÃO CONFERIDA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001. A redação conferida ao inciso I do § 2º do art. 149 da CF - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação - há de ser interpretada teleologicamente. O contribuinte não tem direito de excluir da base de cálculo da CSLL as receitas oriundas das operações de exportação efetuadas a partir da Emenda Constitucional nº 33/2001, pois sua base de cálculo é o lucro líquido, que não se confunde com a receita. (BRASIL, 2011e)

TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. CSLL. CPMF. EC 33/2001. ADIANTAMENTO E LIQUIDAÇÃO DO CONTRATO DE CÂMBIO. IMUNIDADE. 1. A imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação, prevista no art. 149, § 2º, I, da CF/88, introduzida pela EC 33/2001, não alcança a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, porquanto receita e lucro são tributados distintamente. Precedentes da 1ª e da 2ª Turmas desta Corte Regional. 2. A CPMF se enquadra na classe das outras contribuições de seguridade social (art. 195, § 4º). Precedentes do STF. 3. A quantia correspondente, em reais, da moeda estrangeira vendida pelo exportador ao Banco e levada a crédito em sua conta corrente representa, sem dúvida, o valor da receita auferida na exportação e é, portanto, imune à incidência do CPMF. 4. O mesmo tratamento deve ser dado aos valores creditados na conta corrente do exportador, recebidos por força do contrato de adiantamento de câmbio (financiamento de exportação) firmado com o Banco, o qual adquire toda a moeda estrangeira correspondente ao valor da mercadoria, ainda não embarcada para o País de destino. Todavia, somente esse primeiro lançamento de crédito em conta corrente é amparado pela imunidade. Já a movimentação posterior que venha a ser feita está sujeita à incidência da exação questionada neste feito. (BRASIL, 2010f)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, INC. I, DA CF. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. CSLL. ABRANGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. 1. A imunidade objetiva prevista no art. 149, § 2º, inc. I, da CF, abrange apenas as contribuições sociais que possuem o faturamento ou receita como base de cálculo, não abrangendo aquelas incidentes sobre o lucro. 2. Apelação desprovida. (BRASIL, 2011g)

A divergência tange aos conceitos ora expostos e trabalhados.

Ao entender pela não extensão da referida imunidade, compreende o aplicador da norma que lucro difere de receita como grandeza econômica. Da mesma maneira acima exposta, escolhido trecho fundamental do voto proferido pelo Desembargador Federal Relator do caso, que sintetiza o presente posicionamento, nos seguintes termos:

No caso da CSLL, a base de incidência da contribuição é o lucro líquido, ou seja, **o ganho líquido da empresa ao final de um determinado exercício social.**

Ora, a EC 33, ao dar nova redação ao art. 149 da Constituição, excluiu da base de incidência das contribuições sociais as receitas decorrentes de exportação. **'Lucro líquido' não se confunde com 'receita', que se aproxima de faturamento, ou seja, produto de todas as vendas e serviços.**

Argumenta-se, em síntese, que o lucro é constituído pelas receitas, delas deduzidas as despesas, de modo que a contribuição social que gravar o lucro estará, necessariamente, gravando a receita. Alega-se que, em se tratando de imunidade, a interpretação deve ser teleológica e ampliativa, de tal forma que sejam atingidos os fins buscados pelo legislador constitucional quando instituiu a desoneração.

Não me parece razoável tal tese. A norma constitucional imunizou as receitas de exportação, e não os lucros que delas possam ter advindo. O fato de os lucros serem constituídos por parte das receitas não importa em se confundirem os respectivos conceitos. **O lucro, que é fato gerador do imposto de renda e da contribuição social questionada, corresponde à mais valia que se acresce ao patrimônio do contribuinte. A receita, por sua vez, abrange a totalidade dos valores que ingressam no giro da empresa, independentemente de representarem riqueza nova.**

Receita, faturamento e lucro não são conceitos matemáticos, e sim conceitos jurídicos. Juridicamente, receita e lucro não são a mesma coisa e quando o legislador exclui a tributação da receita, não está excluindo a tributação do lucro. O que se afirma da receita não se afirma, necessariamente, do lucro. **A própria Constituição, aliás, já estabelece essa diferença, ao prever, em seu art. 195, I, letras b e c, contribuições sobre a receita ou o faturamento e, concomitantemente, contribuições sobre o lucro.**

Por outro lado, há razão, e relevante, para que faturamento, receita e lucro sejam tratados como entes jurídico-tributários diversos. É que a tributação da receita é muito mais onerosa e socialmente injusta que a tributação do lucro. A tributação da receita automaticamente se agrega ao custo dos produtos e os encarece, sendo repassada ao consumidor. Exatamente esse fenômeno é que se pretende evitar, desonerando de tributos as receitas de exportação. Não é o que acontece com a tributação do lucro, que atinge apenas os ganhos reais da empresa, apurados dentro de espaços largos de tempo, o que impede seu repasse aos preços, ou, pelo menos, em muito o dificulta.

Assim, não merece acolhida a tese da impetrante. O atingimento do fim colimado pelo legislador, ao desonerar de tributos as receitas de exportação, não impõe que também se desonerem, na mesma medida, os lucros. (grifo nosso)

(Brasil, 2011e)

Elege-se presente voto por trazer com maior clareza o posicionamento por esta corrente defendido.

Sabe-se que as próprias Turmas do Tribunal Regional Federal sobre este caso divergem; logo, o presente voto conduz ao entendimento de ambas correntes, sustentando seu posicionamento.

Partindo-se da premissa de que “lucro” e “receita” são compreendidos como conceitos distintos, ampliar ou não a imunidade é questão de interpretação do que o legislador trouxe com a Emenda 33 de 2001.

4.3 O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E INTERPRETAÇÃO DO ARTIGO 149, §2,I DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS SOBRE O LUCRO CONTIDAS NO ARTIGO 195,I, “C”.

A Corte Constitucional brasileira posicionou-se acerca do tema em algumas situações. Aqui situações mais marcantes que merecem aqui serem citadas.

Ao trazer em pauta discussões tidas em âmbito da Suprema Corte, acreditamos ser mais interessante citar os principais julgados sobre o tema por ordem cronológica, acompanhando assim a evolução do entendimento.

Não há como trazer o presente tema sem citar a Ação Cautelar 1738, na qual o Supremo Tribunal Federal, em sede de matéria cautelar, deliberou sobre a extensão ou não da referida imunidade sobre as Contribuições Sociais sobre o Lucro Líquido.

A cautelar nesse caso foi deferida para suspender o recolhimento do presente tributo, ou seja, aplicando a referida imunidade até que o Recurso Extraordinário ao qual esteja vinculada fosse julgado. A ementa do presente julgado reflete a posição àquele tempo da Corte:

TRIBUTO. Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL. Incidência sobre as receitas e o lucro decorrentes de exportação. Inadmissibilidade. Ofensa aparente ao disposto no art. 149, § 2º, inc. I, da CF, incluído pela Emenda

Constitucional nº 33/2001. Pretensão de inexigibilidade. Razoabilidade jurídica, acrescida de perigo de dano de reparação dificultosa. Efeito suspensivo ao recurso extraordinário admitido na origem. Liminar cautelar concedida para esse fim. Aparenta ofender o disposto no art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição da República, incluído pela Emenda nº 33/2001, a exigência da Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL calculada sobre as grandezas específicas que decorram de receitas de exportação. (BRASIL, 2011h)

No presente feito, de Relatoria do Ministro Cezar Peluso, os demais membros da Corte o acompanharam, deferindo-se no caso a medida cautelar por unanimidade.

Necessário, para elucidação dos fatos e também dos fundamentos, trazer para análise trechos do presente voto:

A Emenda Constitucional nº 33, em 12 de dezembro de 2001, modificou o texto do art. 149 da Constituição da República, afastando, no 2º, inc. I, sobre as receitas decorrentes de exportação, incidência de todas as contribuições sociais de intervenção de domínio econômico, entre as quais a que cuida esta ação a CSLL.

[...]

É que o lucro, como entidade e vantagem provindas das receitas de exportação, não pode ser atingido, de maneira transversa, por nenhuma contribuição social, vedada, que está, a incidência desta sobre aquelas. Se se não pode tributar o mais (as receitas), *a fortiori* não se pode gravar o menos (o lucro)

[...]

É o que percebeu, no juízo de origem, o bem fundamentado voto vencido da Dês. Federal Regina Helena Costa?

“não há que negar que o dispositivo no art. 149, §2º, ao referir-se a “contribuições sociais” abarque as contribuições para o financiamento da seguridade social, regradas especificamente pelo art. 195 da Lei Maior [...]

Tal imunidade objetiva afastar a possibilidade de exigência das aludidas contribuições sobre “receitas” decorrentes de exportação. Logo, a meu ver, o conceito há de ser entendido em seu sentido amplo, a abranger, inclusive, as bases de cálculo consistentes do *faturamento* e no *lucro* (art. 195, I, b e c). sob pena de frustrar-se o desígnio constitucional (fls. 252. Grifos nossos)

[...]

Ora, a CSLLé, a todas as luzes, contribuição social, donde a conclusão imediata de que tal imunidade abrange a contribuição social sobre o lucro líquido. (BRASIL, 2011h)

Por tratar-se de Medida Cautelar e muito bem fundamentada, conforme exposição de motivos acima exposta, unânime for o entendimento a época.

Vale a ressalva da importância da decisão, que dispensa maiores comentários em face da brilhante fundamentação. Considerou o Ministro Relator ser possível a extensão da presente imunidade como, forma de negatizar o poder de tributação estatal em face do lucro, pois seria incabível entender de diversa maneira,

pois, ao desonerar a receita, o lucro que está diretamente submetido a esta também estaria.

A presente medida cautelar assentou posição até então definida, mas, aguardando julgamento do Recurso Extraordinário, que trataria do tema de forma a definir o caso, direcionando possível entendimento da Corte.

O Recurso Extraordinário n. 474.132, sequentemente tratado, e recentemente julgado, em outubro do ano de 2010, apesar de definir pelo menos para aquele caso um posicionamento, gerou enorme divergência.

No citado Recurso, o Supremo Tribunal Federal entendeu que a imunidade trazida pelo artigo 149, §2º, I, não alcançaria as Contribuições Sobre o Lucro. O julgado como Relator o Ministro Gilmar Mendes, seguido pelos Ministros Eros Grau, Cezar Peluso e Carmen Lúcia. Foram vencidos pela maioria que acompanhou voto do Ministro Marco Aurélio, neste caso negando a extensividade da referida imunidade as Contribuições Sobre o Lucro.

Para que se possa melhor visualizar o caso, segue a ementa do Recurso Extraordinário julgado:

Recurso extraordinário. 2. Contribuições sociais. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF). 3. Imunidade. Receitas decorrentes de exportação. Abrangência. 4. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita. 6. Vencida a tese segundo a qual a interpretação teleológica da mencionada regra de imunidade conduziria à exclusão do lucro decorrente das receitas de exportação da hipótese de incidência da CSLL, pois o conceito de lucro pressuporia o de receita, e a finalidade do referido dispositivo constitucional seria a desoneração ampla das exportações, com o escopo de conferir efetividade ao princípio da garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, I, da Constituição). 7. A norma de exoneração tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição também não alcança a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), pois o referido tributo não se vincula diretamente à operação de exportação. A exação não incide sobre o resultado imediato da operação, mas sobre operações financeiras posteriormente realizadas. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (BRASIL, 2011i)

Sobre a presente ementa, podemos extrair que, apesar da divergência, a União, representada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, obteve êxito em sua tese de defesa, na qual, conforme ponto destacado acima, espancou para este

caso qualquer possibilidade de aplicação da imunidade nos casos das Contribuições Sociais sobre Lucro, vencendo a tese de manutenção de que a receita abrange o lucro e, portanto estaria imune também.

Difícil seria trazer aqui todos os votos. Para explicitar tal divergência, citar-se-á o voto do Ministro Gilmar Mendes, então Relator, e do Ministro Marco Aurélio, voto divergente e vencedor, ao qual se filiou boa parte da Suprema Corte.

Iniciaremos, portanto pela brilhante exposição do Ministro Gilmar Mendes, corrente na qual nós nos filiamos, trazendo fundamentais pontos para compressão do tema:

Com efeito, a interpretação meramente literal do dispositivo poderia conduzir à conclusão de que apenas as contribuições instituídas com fundamento nos arts. 195, I, “b”, (COFINS) e 239 (PIS) da Carta Magna seria abrangidas pela regra de imunidade. Isso porque as exações instituídas com base nesses enunciados normativos têm, por expressa disposição constitucional, a realização de receita como o seu fato gerador. Todavia, tal exegese, que restringe em demasia os efeitos do dispositivo constitucional, destoa da jurisprudência desta Corte acerca da interpretação a ser conferida aos dispositivos que veiculam regras de imunidade tributária. (BRASIL, 2011i)

Pelo primeiro extrato do voto percebe-se que o Ministro Gilmar Mendes entende ser muito restritiva a interpretação dada com fim de restringir a aplicação da imunidade apenas a PIS e COFINS, que advém diretamente das receitas, tratando assim da perspectiva criativa da norma, devendo interpretá-la considerando sua real finalidade:

Por conseguinte, na definição do conteúdo semântico de um enunciado normativo que veicule uma imunidade tributária, deve-se perquirir sobre sua finalidade constitucional que deu ensejo à sua instituição. Somente por intermédio desse esforço interpretativo, é possível definir se determinado fato está ou não excluído da competência de determinado ente. (BRASIL, 2011i)

Como mecanismo de introdução na discussão, dá por entender o Ministro Relator que, de fato, ao se considerar a finalidade da criação da presente imunidade, deve o interpretador não só considerar sua literalidade, indo muito além da superficial consideração.

Adentra ao choque do presente tema:

Fixadas tais premissas, é possível vislumbrar, no caso, uma aparente tensão entre dois valores, ambos de extração constitucional: a garantia do desenvolvimento nacional mediante o estímulo às exportações, que conduziria à interpretação ampliativa da imunidade, e a universalidade do financiamento da Seguridade Social, que militaria favoravelmente à interpretação literal do enunciado normativa,

[...]

no tocante ao estímulo as exportações, entendendo razoável a sua admissão como diretriz decorrente do art. 3º, I, da Constituição, que estabelece um dos objetivos da República Federativa do Brasil a garantia do desenvolvimento nacional.

[...]

Nesse contexto, é que foi editada a Emenda Constitucional nº 33/2001, que introduziu na Constituição Federal a norma desonerativa relativa às contribuições sociais (art. 149, §2º, I, da constituição). (BRASIL, 2011i)

Entendeu, portanto, que se de fato é diretriz do Estado desenvolver-se, não o seria viável aumentando a tributação. Assim, seria em sua essência, a presente norma imune mecanismo de evitar-se a exportação de tributos e desenvolvimento da atividade privada no Estado Brasileiro.

E com fim de desconstruir a tese da interpretação restritiva, deu sua justificativa o Ministro Relator:

Por outro lado, argumenta-se que a exegese ampliativa violaria o princípio da universalidade do financiamento da Seguridade Social, previsto no art. 149, caput da Constituição da República, ou até mesmo o princípio da igualdade, pois determinado grupo, o dos exportadores seria excluído da base de custeio da Seguridade Social. Estar-se-ia ampliando indevidamente o sentido do dispositivo constitucional.

Tal argumento revela-se totalmente infundado. Primeiro, cumpre esclarecer que a imunidade em questão é índole objetiva, vinculada, portanto, a determinado fato ou objeto. Diversamente da subjetiva, não possui em seu suporte fático qualquer elemento ligado a características pessoais do contribuinte.

Por conseguinte, não se está afastando determinado segmento ou grupo social do financiamento da seguridade social, mas excluindo-se determinado fato da incidência tributária, em virtude de outros princípios constitucionais.

Ademais, a interpretação que revele o verdadeiro alcance da regra de imunidade não viola o princípio da igualdade, mas apenas o reafirma, na medida em que efetiva o desigual tratamento de situações desiguais. (BRASIL, 2011i)

Para finalizar a exposição do brilhante voto, demonstrar-se-á explanação á cerca da tão confusa divergência sobre conceitos de lucro e receita, já aqui trabalhados. Desconstrói a tese restritiva da seguinte forma:

É indubitável, pois, que o art. 149, §2º, I, da Constituição, ao utilizar o termo “receitas decorrentes de exportação”, abrange tanto receita propriamente dita quando receita bruta, ou faturamento, e a receita líquida.

[...]

Da legislação tributária, portanto, extrai-se que lucro significa o resultado positivo em um determinado exercício, ou seja, a receita auferida nesse período menos as despesas necessárias à sua obtenção.

É certo, pois, que os lucros advindos de exportação pressupõem as receitas auferidas na mesma operação. E, se estas são contempladas pela imunidade, também os lucros devem ser.

O lucro não constitui figura jurídica desvinculada d receita, mas dela depende, até mesmo para sua definição.

(BRASIL, 2011i)

Finaliza a presente exposição, com voto favorável à interpretação ampliada da imunidade constante do artigo 149 da Constituição, nos seguintes termos:

Ante o exposto, conheço do recurso e a ele dou parcial provimento, para fixar a interpretação segundo a qual, na expressão “receitas decorrentes de exportação” contida no art. 149, §2º, I, da Constituição, estão inseridas as receitas provenientes das variações cambiais ativas e o lucro auferido em operações de exportação. Por conseguinte, desde a edição da Emenda Constitucional 33/2001, tais valores não mais podem ser incluídos na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. (BRASIL, 2011i)

Após expor os fundamentos da corrente da Suprema Corte, favorável à aplicação da imunidade às Contribuições Sociais sobre o Lucro Líquido, passamos a expor o voto no Ministro Marco Aurélio, que diverge dos supra argumentos utilizados:

Conforme consignei, o preceito é abrangente e, no caso, parte da qualificação do contribuinte – entidades de assistência, entidades beneficentes. Então digo que não procede a óptica.

Continuo:

é que o artigo 149 refere-se ao gênero ‘contribuições sociais’ e, mais especificamente, a nova regra de imunidade encontra previsão em parágrafo que também remete as citadas contribuições sociais, considerada a redação da cabeça do artigo. Iniluvilmemente, aplica-se o inciso I do §2º do artigo 149 em comento às contribuições sociais que visam manter a seguridade social, sob pena de distinguir-se onde a norma não distingue, sob pena de olvidar-se o objeto da imunidade – incentivo as exportações.

[...]

o uso do vocábulo “receitas” encontra justificativa. Visou-se, em determinado estágio, a evitar-se a subtração de valores, considerado o aporte advindo das exportações, incentivando-se, com isso, a atividade. A par de não se poder, diante do tratamento conferido pelo Diploma Maior, confundir receita ou faturamento com lucro, nota-se que a limitação da imunidade apresenta motivação plausível.

[...]

Se ficar entendido que o vocábulo “receita”, tal como previsto no inciso I do §2º do artigo 149, engloba algo totalmente diverso – o lucro -, acabar-se-á aditando norma a encerrar benefício para o contribuinte considerado certa etapa, contrariando-se a lição de Luiz Gallotti transcrita no início deste voto. E mais, deixar capenga o sistema constitucional, no que passará a albergar a distinção entre receita e lucro, em face da incidência da contribuição social para pessoas jurídicas em geral e, de forma incongruente, a alusão explicitada a receita a ponto de alcançar, também, o lucro quanto a certo segmento de contribuintes – os exportadores.

Ressalto haver sido editada a Emenda Constitucional nº 33/2001 à luz do texto primitivo da Carta Federal. Logicamente, a ela não se pode, em interpretação ampliativa, conferir alcance que com este se mostre em conflito. (BRASIL, 2011i)

Em que pese haver de fato a divergência, pauta-se aqui sobre conceitos de receita e lucro que, conforme voto divergente do Ministro Marco Aurélio não se confundem, e por esta feita deve-se conceber esta imunidade somente as receitas, evitando subtração da atividade econômica. Ainda sustenta, de forma diversa do Ministro Relator Gilmar Mendes, que um entendimento mais elástico geraria tratamento diferenciado e desigual entre pessoas jurídicas, não se podendo conceber interpretação ampliativa ao presente conflito.

Extrai-se o entendimento de forma completa o fim do voto, no qual consta:

Pois bem, o princípio do terceiro excluído bem como o sistema constitucional até aqui proclamado pelo Tribunal afastam a cisão simplória de assentar-se que, estando o principal – a receita – imune a incidência da contribuição também o acessório – o lucro. A regra civilista segundo a qual o acessório segue a sorte do principal não é adequada à solução do conflito. O legislador poderia muito bem ter estendido ainda mais a imunidade, mas mediante opção político-legislativa constitucional não o fez, não cabendo ao Judiciário esta tarefa. Jungiu-se, repito, a receitas decorrentes de exportação, inconfundíveis com algo passível de não ocorrer, ou seja, o lucro.
(BRASIL, 2011i)

Mais uma vez, filiou-se à corrente de interpretação restritiva, não confundindo conceitos até então muito próximos, de forma que o presente entendimento pareceu mais razoável para os demais que, por maioria, acompanharam-no, decidindo assim pela não extensão as Contribuições Sociais Sobre o Lucro Líquido.

Desonerado-as, portanto, somente as Contribuições que decorram das receitas decorrentes de exportação, tendo-se receita por um instituto e lucro outro, não se confundindo nem sendo considerado este acessório daquele.

Caracterizada a importância do tema em face de sua ampla divergência, que exposta aqui mostrou os pontos correlatos e culminantes para o seu entendimento. Pelo mesmo motivo a própria Corte Constitucional diverge sobre ele.

5. CONCLUSÃO

A sociedade de forma abstrata é formada pelos cidadãos que ali fomentam suas mais diversas atividades econômicas para subsistência e desenvolvimento. Cabe ao Estado através de suas políticas públicas de incentivo estimular o mercado privado.

Vendo essa possibilidade os mais diversos contribuintes, viram na imunidade trazida pela Emenda Constitucional 33 de 2001, modificando o artigo 149, §2, I da Constituição Federal, um vetor de aceleração do crescimento considerando ter o Estado imunizado as contribuições sociais decorrentes de exportação, abraçando-se o lucro.

Verificou-se então que estes procuraram o Judiciário para solucionar a presente questão, pois sempre que pode o contribuinte tenta desonerar-se, neste caso não foi diferente.

Na presente monografia constatou-se além dos conceitos fundamentais de Direito Tributário, as distinções entre grandezas que levam a esta divergência interpretativa bem como posições de autores colidentes.

Analisaram-se aqui as interpretações dadas ao instituto na Jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, conforme constatado, turmas divergem sobre o entendimento.

Verificado isso, alçou-se a matéria a Corte Suprema Brasileira, que em uma nova tendência, em resposta a um Recurso Extraordinário, adota atualmente uma posição pró Fazenda, ou seja, dando interpretação restritiva ao presente instituto, caracterizando, portanto, receita e lucros grandezas distintas.

Em face de esta posição, verifica-se uma tendência a ser seguida, de forma a imunidade aqui trabalhada não abraçar as contribuições sobre o lucro, fonte de custeio da seguridade social. Em que pese haver decisão do Supremo Tribunal Federal, esta não tem efeito *erga omnes*, podendo, em virtude de uma nova composição ou revisões futuras acerca da matéria haver reforma no posicionamento,

BIBLIOGRAFIA

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4. Ed. Rio de Janeiro: Método, 2010.

ALVES JR, Luís Carlos Martins. . CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. **Revista de Estudos Tributários**. nº 64. São Paulo. 2008.

AMARO, Luciano. . **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BASTOS, Celso Ribeiro,. **Curso de direito constitucional**. 22 ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Senado Federal: 1988.

_____. Lei número 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Publicada no DOU de 17.12.1977. **Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. 2011a

_____. Lei, Decretos, etc. lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966 institui o **Código tributário nacional**. 2011b

_____. **Tribunal Regional Federal da 4ª Região**. TRIBUTÁRIO. PIS, COFINS, CSSL E CPMF. IMUNIDADE/ISENÇÃO SOBRE RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO E VARIAÇÃO CAMBIAL POSITIVA. ARTIGO 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. ISENÇÃO. ABRANGÊNCIA. REPERCUSSÃO GERAL. 1. A imunidade prevista no inc. I do § 2º do art. 149 da CF/88, abarca as contribuições sociais que incidem sobre o faturamento ou receita decorrentes das vendas de mercadorias e serviços para o exterior. 2. O Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal, em decisão unânime, concedeu medida cautelar nos autos da Ação Cautelar nº 1.738-6/SP, assegurando o alcance da imunidade estabelecida no § 2º do art. 149, à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, CSLL, que, na ótica da Corte Máxima, abrange todo ingresso de divisa oriundo de operação com o comércio exterior. 3. A variação cambial positiva decorrente da valorização da moeda nacional, nos contratos celebrados em moeda estrangeira, também está abrangida pelas normas imunizantes do art. 149, § 2º, I da CF/88, porquanto tem origem, justamente, nas receitas de exportação e a mens legis buscada pelo legislador ordinário foi justamente o de desonerar e estimular as exportações, de maneira que não se pode afastar imunização das variações cambiais positivas decorrentes

das receitas de exportações. A complexidade de atividades negociais praticadas em operações de comércio exterior, necessariamente é integrada por operações cambiais que não podem ser dissociadas ou afastadas do mecanismo como um todo e a receita de variação cambial, eventualmente obtida, é consequência da operação de exportação, insofismavelmente. Não resulta da atividade especulativa e, sim, do comércio concretizado com nações alienígenas que exigem a contratação de câmbio entre exportadora e instituição financeira reconhecida pelo Banco Central do Brasil e eventualmente podem sofrer variações positivas e negativas com as respectivas consequências. 4. O fato de a matéria discutida nestes autos ter sido mais recentemente declarada de repercussão geral pelo STF não impede o pronunciamento da Primeira Turma deste Colegiado de maneira diversa da pretendida pela Fazenda Nacional, até mesmo porque não possui efeito vinculante.. Apelação Cível 200571080123614, Primeira Turma, TRF4, relator Álvaro Eduardo Junqueira, julgado em 12/05/2010.disponível em: www.trf4.jus.br; acessado em 13 de maio de 2011. 2011c.

Tribunal Regional Federal da 4ª Região. TRIBUTÁRIO. CSLL. BASE DE CÁLCULO. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE . ART. 149, § 2º, INC. I, DA CF. EMENDA CONSTITUCIONAL N.º 33/2001. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. 1. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal da República, na redação que lhe deu a Emenda Constitucional n.º 33/2001, alcança a todas as contribuições em cuja base impositiva possam ser incluídas as receitas decorrentes de exportação e não apenas as contribuições que incidam sobre a receita. 2. Em consequência, a Contribuição Social sobre o Lucro - CSLL não deve incidir sobre as receitas provenientes de exportação. Precedente do STF (Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.738/SP). 3. Direito à compensação assegurado. Apelação em Mandado de Segurança 200570000340054, Primeira Turma, TRF4, Relator Roger Raupp Rios, julgado em 23/04/2008. Disponível em: www.trf4.jus.br; acessado em 13 de maio de 2011. 2011d.

Tribunal Regional Federal da 4ª Região. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CSLL. IMUNIDADE DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. REDAÇÃO CONFERIDA PELA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001. A redação conferida ao inciso I do § 2º do art. 149 da CF - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação - há de ser interpretada teleologicamente. O contribuinte não tem direito de excluir da base de cálculo da CSSL as receitas oriundas das operações de exportação efetuadas a partir da Emenda Constitucional nº 33/2001, pois sua base de cálculo é o lucro líquido, que não se confunde com a receita. Apelação Cível 200870050004257, Segunda Turma, TRF4, Relator ELOY BERNST JUSTO, Julgado Em 02/12/2008.Disponível Em: www.trf4.Jus.br; acessado em 13 de Maio de 2011. 2011e

Tribunal Regional Federal da 4ª Região. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. CSLL. CPMF. EC 33/2001. ADIANTAMENTO E LIQUIDAÇÃO DO CONTRATO DE CÂMBIO. IMUNIDADE. 1. A imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação, prevista no art. 149, § 2º, I, da CF/88,

introduzida pela EC 33/2001, não alcança a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - CSLL, porquanto receita e lucro são tributados distintamente. Precedentes da 1ª e da 2ª Turmas desta Corte Regional. 2. A CPMF se enquadra na classe das outras contribuições de seguridade social (art. 195, § 4º). Precedentes do STF. 3. A quantia correspondente, em reais, da moeda estrangeira vendida pelo exportador ao Banco e levada a crédito em sua conta corrente representa, sem dúvida, o valor da receita auferida na exportação e é, portanto, imune à incidência do CPMF. 4. O mesmo tratamento deve ser dado aos valores creditados na conta corrente do exportador, recebidos por força do contrato de adiantamento de câmbio (financiamento de exportação) firmado com o Banco, o qual adquire toda a moeda estrangeira correspondente ao valor da mercadoria, ainda não embarcada para o País de destino. Todavia, somente esse primeiro lançamento de crédito em conta corrente é amparado pela imunidade. Já a movimentação posterior que venha a ser feita está sujeita à incidência da exação questionada neste feito. Apelação Cível 200472010030724, Segunda Turma, TRF4, Relator Vânia Hack De Almeida, Julgado Em 22/01/2008. Disponível em: www.trf4.jus.br; acessado em 13 de maio de 2011. 2011f.

Tribunal Regional Federal da 4ª Região. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, INC. I, DA CF. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. CSLL. ABRANGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE. 1. A imunidade objetiva prevista no art. 149, § 2º, inc. I, da CF, abrange apenas as contribuições sociais que possuem o faturamento ou receita como base de cálculo, não abrangendo aquelas incidentes sobre o lucro. 2. Apelação desprovida. Apelação Cível 200372030003539, Primeira Turma, TRF4, Relator Joel Ilan Paciornik, Julgado Em 10/03/2010. Disponível em: www.trf4.jus.br; Acessado em 13 de maio de 2011. 2011g.

Supremo Tribunal Federal. MEDIDA CAUTELAR EM AÇÃO CAUTELAR. EMENTA: TRIBUTO. Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL. Incidência sobre as receitas e o lucro decorrentes de exportação. Inadmissibilidade. Ofensa aparente ao disposto no art. 149, § 2º, inc. I, da CF, incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001. Pretensão de inexigibilidade. Razoabilidade jurídica, acrescida de perigo de dano de reparação dificultosa. Efeito suspensivo ao recurso extraordinário admitido na origem. Liminar cautelar concedida para esse fim. Aparenta ofender o disposto no art. 149, § 2º, inc. I, da Constituição da República, incluído pela Emenda nº 33/2001, a exigência da Contribuição Social sobre Lucro Líquido - CSLL calculada sobre as grandezas específicas que decorram de receitas de exportação. Medida Cautelar Nº 1738, Supremo Tribunal Federal, Relator: Min. Cezar Peluzo, Julgado em 12/08/2010. Disponível em: www.stf.jus.br; Acessado em 17/09/2010 nov. 2010e. 2011h.

Supremo Tribunal Federal. RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Recurso extraordinário. 2. Contribuições sociais. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) e Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF). 3. Imunidade. Receitas decorrentes de exportação. Abrangência. 4.

A imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição, introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita. 6. Vencida a tese segundo a qual a interpretação teleológica da mencionada regra de imunidade conduziria à exclusão do lucro decorrente das receitas de exportação da hipótese de incidência da CSLL, pois o conceito de lucro pressuporia o de receita, e a finalidade do referido dispositivo constitucional seria a desoneração ampla das exportações, com o escopo de conferir efetividade ao princípio da garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, I, da Constituição). 7. A norma de exoneração tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição também não alcança a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF), pois o referido tributo não se vincula diretamente à operação de exportação. A exação não incide sobre o resultado imediato da operação, mas sobre operações financeiras posteriormente realizadas. 8. Recurso extraordinário a que se nega provimento. Recurso Extraordinário Nº 474132/SC, Supremo Tribunal Federal, Relator: Min. Gilmar Mendes, Julgado em 12/08/2010. Disponível em: www.stf.jus.br; Acessado em 14 de maio de 2011 nov. 2010e. 2011i.

CASTRO, Aldemario Araújo. **Direito Tributário**. 3 ed. Brasília. Fortium Editora. 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro; Curso de Direito Tributário. 7 ed. Rio de Janeiro, 2004.

DIAS, Roberto Moreira e Almeida Saad, Cesar Augusto. . A CSLL e as Receitas de Exportação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 172. São Paulo. Pág. 112 à 123. Janeiro de 2010.

FOLLONI, André. .A Imunidade das Receitas de Exportação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. nº 152. São Paulo. Pág. 40 à 55. Janeiro de 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. . **Curso de Direito Tributário**. 30. ed.. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARTINS, Sergio Pinto. **Direito da Seguridade Social**. 21.ed. atual. até 12/2004 São Paulo: Atlas, 2005.

MINATEL, José Antônio. **Conceito de Receita e Regimes de Apuração da COFINS**. Porto Alegre: TRF – 4ª Região, 2006.

MINATEL, José Antonio. **Conteúdo do Conceito de Receita e Regime Jurídico para sua Tributação**. São Paulo: MP Editora, 2005.

MORAES, Alexandre de. **.Direito Constitucional.** 23 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

NEVES, Marcelo da Costa Pinto. .A Imunidade Tributária Relativa à Contribuição Social: Lucros Oriundos de Receitas Decorrentes de Exportação. **Revista Dialética de Direito Tributário.** nº 148. São Paulo. Pág. 98 a 109. Março de 2008.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário.** 15 ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

PAULSEN, Leandro. **.Direito Tributário.** 5 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado 2001.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emygídio. **.Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário.** 17 ed. Rio de Janeiro e São Paula. Renovar. 2003.

SABBAG, Eduardo de Moraes. **.Manual de Direito Tributário.** 1. ed São Paulo: Saraiva, 2009.

SEOANE, Diego Saler e Vasques, Thiago Corrêia. . A Imunidade no artigo 149, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal e sua Aplicação à Contribuição Social sobre o Lucro - CSL. **Revista Dialética de Direito Tributário.** nº 164. São Paulo. Pág. 7 a 12. Maio de 2009.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. .A Imunidade da CSL sobre as Receitas de Exportação. **Revista Dialética de Direito Tributário.** nº 153. São Paulo. Pág. 38 à 48. Junho de 2008.

SPAGNOL, Werther Botelho. **.As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro.** 1 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

ANEXO

Supremo Tribunal Federal **30**

03/12/2008

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 474.132 SANTA CATARINA

VOTO

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES – (Relator): No presente caso, a controvérsia restringe-se à abrangência da regra de imunidade tributária prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição da República, com a redação conferida pela Emenda Constitucional nº 33, de 12 de dezembro de 2001.

Discute-se se a mencionada regra de desoneração tributária seria aplicável à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) – instituída com base no art. 195, I, “c”, da Constituição Federal – e à Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (CPMF) – prevista nos arts. 74, 84 e 90 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

No caso, o acórdão recorrido afirmou que a imunidade instituída no art. 149, § 2º, I, da Constituição da República não abrangeria as referidas contribuições sociais, haja vista a existência de postulado hermenêutico segundo o qual os enunciados normativos constitucionais que veiculam imunidades deveriam ser interpretados de forma restritiva.

Por conseguinte, tendo em vista que o conceito de receita não se confundiria com o de lucro, apenas as exações instituídas com base no art. 195, I, “b”, e 239 da Constituição (COFINS e PIS, respectivamente) estariam incluídas no âmbito de incidência da regra desonerativa.

No tocante à CPMF, o acórdão afirma que o fato gerador do gravame seria a movimentação financeira e não a receita auferida em decorrência de exportação. Portanto, não haveria como se sustentar a incidência da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição da República a essa espécie tributária.

Por fim, o acórdão assenta que as receitas advindas de variações cambiais ativas não decorreriam diretamente da operação mercantil de compra e venda, mas do contrato de câmbio celebrado entre a empresa exportadora e uma instituição bancária. Assim, tais receitas tampouco estariam abarcadas pela mencionada regra de desoneração tributária.

No presente recurso extraordinário, a recorrente alega que a

Supremo Tribunal Federal **31**

RE 474.132 / SC

finalidade da EC 33/2001, ao criar nova hipótese de imunidade tributária, teria sido a de afastar a incidência da CSLL e da CPMF sobre as receitas decorrentes de exportação, pois, em relação ao PIS e à COFINS, já existiriam dispositivos infraconstitucionais isentando essas receitas.

Argumenta, ademais, que o estímulo à desoneração das exportações constituiria princípio inerente a nossa ordem constitucional.

Por derradeiro, sustenta a necessidade de se conferir, consoante jurisprudência reiterada desta Corte, interpretação extensiva ou compreensiva às regras gerais de imunidade. Segundo a recorrente, o conceito de lucro decorreria logicamente do de receita e, portanto, deveria ser abrangido pela regra desonerativa.

Eis o teor do dispositivo constitucional controvertido:

“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 ação 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”

Não há dúvida, pois, de que se trata de regra de imunidade tributária, que veda à União, sob pena de inconstitucionalidade, a instituição de contribuição que incida sobre as receitas decorrentes de exportação. Controvérsia há, todavia, acerca da abrangência dessa regra desonerativa.

Com efeito, a interpretação meramente literal do dispositivo poderia conduzir à conclusão de que apenas as contribuições instituídas com fundamento nos arts. 195, I, “b”, (COFINS) e 239 (PIS) da Carta Magna

Supremo Tribunal Federal **32****RE 474.132 / SC**

seriam abrangidas pela regra da imunidade. Isso porque as exações instituídas com base nesses enunciados normativos têm, por expressa disposição constitucional, a realização de receita como o seu fato gerador.

Todavia, tal exegese, que restringe em demasia os efeitos do dispositivo constitucional, destoaria da jurisprudência desta Corte acerca da interpretação a ser conferida aos dispositivos que veiculam regras de imunidade tributária.

Não obstante o fato de que, em alguns julgados, este Supremo Tribunal Federal tenha adotado uma interpretação ampliativa das imunidades, de modo a abarcar fatos, situações ou objetos *a priori* não abrangidos pela expressão literal do enunciado normativo, e, em outros, tenha excluído da regra desonerativa algumas hipóteses fáticas, por intermédio de uma interpretação que se poderia denominar de restritiva, é indubitável que, em todas essas decisões, a Corte sempre se ateve às finalidades constitucionais às quais estão vinculadas as mencionadas regras de imunidade tributária.

Tanto para ampliar o alcance da norma quanto para restringi-lo, o Tribunal sempre adotou uma interpretação teleológica do enunciado normativo.

No sentido da interpretação ampliativa (ampliação teleológica), destacam-se os seguintes julgados: RE 221.239/SP, Rel. Ellen Gracie, DJ 06.08.2004, em que esta Corte entendeu que a imunidade prevista no art. 150, VI, "d", da CF/88 também abrangeria os "*álbuns de figurinha*"; RE 221.395, Rel. Marco Aurélio, DJ 21.05.2000, no qual foi declarado que os imóveis utilizados como escritório e residência de membros de instituições de educação e de assistência social estariam inseridos na regra desonerativa do art. 150, VI, "c", § 4º, da CF/88; RE 144.900, Rel. Ilmar Galvão, DJ 26.09.1997, em que se definiu que a mencionada regra de imunidade também alcançaria as rendas obtidas pela instituições de assistência social mediante a cobrança de estacionamento de veículos em área interna da entidade; RE 116.188/SP, Rel. Sydney Sanches, DJ 16.03.1990, no qual se entendeu que a prestação de serviços de diversão pública por entidades de assistência social gozaria de imunidade

Supremo Tribunal Federal **33**

RE 474.132 / SC

tributária.

No sentido da exegese restritiva (redução teleológica), podem ser citadas as seguintes decisões: RE 169.628, Rel. Maurício Corrêa. *DJ* 19.04.2002, em que se decidiu que o terceiro adquirente de títulos da dívida agrária não seria contemplado pela regra desonerativa prevista no art. 184, § 5º, da CF/88; RE 178.863/SP. Rel. Carlos Velloso. *DJ* 30.05.1997, no qual se afirmou que apenas os materiais relacionados com papel estariam abrangidos pela imunidade prevista no art. 150, VI, “d”, da CF/88; RE 134.573, Rel. Moreira Alves, *DJ* 29.09.1995, em que se entendeu que entidades de assistência social que auferem renda com produção e venda de pães não gozariam de imunidade.

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

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

Nesse sentido o magistério de José Souto Maior Borges:

“Sistematicamente através da imunidade resguardam-se princípios, idéias-força ou postulados essenciais ao regime político. Conseqüentemente, pode-se afirmar que as imunidades representam muito mais um problema do direito constitucional do que um problema de direito tributário. (...)”

Analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa a assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade dos valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretendem manter livres das interferências ou perturbações da tributação (...)

Supremo Tribunal Federal **34**

RE 474.132 / SC

A imunidade, diversamente do que ocorre com a isenção, não se caracteriza como regra excepcional frente ao princípio da generalidade do tributo" (BORGES. José Souto Maior. *Isenções Tributárias*. 2ª ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980, p. 184-185).

Por conseguinte, na definição do conteúdo semântico de um enunciado normativo que veicule uma imunidade tributária, deve-se perquirir sobre a finalidade constitucional que deu ensejo à sua instituição. Somente por intermédio desse esforço interpretativo, é possível definir se determinado fato está ou não excluído da competência impositiva de determinado ente.

Revela-se, pois, impróprio afirmar-se genericamente que as imunidades sempre deverão ser interpretadas de forma ampla ou restrita.

Apenas em relação às normas constitucionais que atribuem competência tributária e às normas legais que instituem isenções pode-se afirmar peremptoriamente que a interpretação constitucionalmente adequada é a restritiva ou a literal. As primeiras, por constituírem restrições à liberdade e à propriedade do cidadão. E as segundas, por se caracterizarem como regras excepcionais "*frente ao princípio da generalidade do tributo*" (BORGES, José Souto Maior, op. cit., p. 185).

Assim, a admissão de uma interpretação ampla das normas de imunidade dependerá do contexto normativo e das circunstâncias do caso. Também devem ser ponderadas as finalidades e os princípios que a regra desonerativa busca resguardar com outros princípios e interesses também consagrados no texto constitucional.

A adoção, por esta Corte, de uma interpretação teleológica das normas de imunidade tributária se extrai facilmente da leitura das ementas dos seguintes julgados:

" CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE.
ART. 150, VI, 'D', DA CF/88. "ÁLBUM DE FIGURINHAS".
ADMISSIBILIDADE. 1. **A imunidade tributária sobre livros,
jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão tem**

RE 474.132 / SC

por escopo evitar embaraços ao exercício da liberdade de expressão intelectual, artística, científica e de comunicação, bem como facilitar o acesso da população à cultura, à informação e à educação. 2. O Constituinte, ao instituir esta benesse, não fez ressalvas quanto ao valor artístico ou didático, à relevância das informações divulgadas ou à qualidade cultural de uma publicação. 3. Não cabe ao aplicador da norma constitucional em tela afastar este benefício fiscal instituído para proteger direito tão importante ao exercício da democracia, por força de um juízo subjetivo acerca da qualidade cultural ou do valor pedagógico de uma publicação destinada ao público infanto-juvenil. 4. Recurso extraordinário conhecido e provido" (RE 221.239/SP, Rel. Ellen Gracie. . 08.2004).

" IMUNIDADE TRIBUTARIA. LIVRO. CONSTITUIÇÃO, ART. 19, INC. III, ALINEA 'D'. EM SE TRATANDO DE NORMA CONSTITUCIONAL RELATIVA AS IMUNIDADES TRIBUTARIAS GENERICAS, ADMITE-SE A INTERPRETAÇÃO AMPLA, DE MODO A TRANSPARECEREM OS PRINCÍPIOS E POSTULADOS NELA CONSAGRADO. O LIVRO, COMO OBJETO DA IMUNIDADE TRIBUTARIA, NÃO É APENAS O PRODUTO ACABADO, MAS O CONJUNTO DE SERVIÇOS QUE O REALIZA, DESDE A REDAÇÃO, ATÉ A REVISÃO DE OBRA, SEM RESTRIÇÃO DOS VALORES QUE O FORMAM E QUE A CONSTITUIÇÃO PROTEGE" (RE 102.141/RJ. Rel. Carlos Madeira. DJ .11.1985).

Fixadas tais premissas, é possível vislumbrar, no caso, uma aparente tensão entre dois valores, ambos de extração constitucional: a garantia do desenvolvimento nacional mediante o estímulo às exportações, que conduziria à interpretação ampliativa da imunidade, e a universalidade do financiamento da Seguridade Social, que militaria favoravelmente à interpretação literal do enunciado normativo.

No tocante ao estímulo às exportações, entendo razoável a sua

Supremo Tribunal Federal **36**

RE 474.132 / SC

admissão como diretriz decorrente do art. 3º, I, da Constituição, que estabelece como um dos objetivos da República Federativa do Brasil a garantia do desenvolvimento nacional.

É possível extrair da Constituição Federal de 1988 clara orientação normativa no sentido da desoneração da atividade exportadora, com a finalidade de aumentar a competitividade dos produtos brasileiros no mercado internacional. Nesse particular, cabe observar, sobretudo, as regras contidas nos arts. 153, § 2º, III, e 155, § 2º, X, da Constituição, que impedem a incidência do IPI e do ICMS sobre os produtos industrializados destinados ao exterior.

Sobre a desoneração ampla das exportações, cito o magistério de Misabel Derzi, em nota inserida no clássico de Aliomar Baleeiro, Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar:

“A Constituição de 1988, abrigando as tendências das anteriores, é marcada por duas características relevantes na política tributária, direcionada ao desenvolvimento:

- estímulo ao desenvolvimento industrial, voltado à exportação;
- incentivo ao desenvolvimento harmonioso da Federação, pela redução das desigualdades inter-regionais.

Assim, foram repetidas as imunidades que marcaram as constituições anteriores, das últimas décadas como a imunidade do imposto incidente sobre a produção industrial destinada ao exterior (art. 153, § 3º, III) e a imunidade do imposto sobre a circulação desses mesmos produtos nas operações de exportação (art. 155, § 2º, X, a). Como registrou Aliomar Baleeiro, **trata-se de uma política destinada a impedir ou atenuar a exportação de impostos**, que afetam a competitividade dos produtos nacionais no mercado externo, a obtenção de divisas e o equilíbrio da balança de pagamentos. Coerentemente, tanto os créditos incidentes sobre a produção ou a circulação nas etapas anteriores eram mantidos para abatimento ou devolução, de modo que os produtos nacionais chegassem ao exterior livres de tributos” (BALEIRO, Aliomar.

Supremo Tribunal Federal **37**

RE 474.132 / SC

Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 467).

Nesse contexto, é que foi editada a Emenda Constitucional nº 33/2001, que introduziu na Constituição Federal a norma desonerativa relativa às contribuições sociais (art. 149, § 2º, I, da Constituição).

Na exposição de motivos da Emenda, restou evidenciado o propósito desonerativo amplo:

“ Com a proximidade da total liberalização do mercado nacional relativo ao petróleo e ao gás natural, tornam-se necessárias as alterações propostas, como única forma de se evitar distorções de natureza tributária entre o produto interno e o importado, em detrimento daquele, que fatalmente ocorrerão se mantido o ordenamento jurídico atual. Assim, adotada a presente proposta, poder-se-á se implementar, sem nenhum obstáculo de natureza constitucional, uma forma de tributação dos referidos produtos que garanta a plena neutralidade tributária” (Diário da Câmara dos Deputados, 16.08.2008).

Nesse sentido, são também relevantes as observações contidas no Parecer do relator da Comissão Especial responsável pela análise da Proposta de Emenda à Constituição nº 227-A, de 2000, que deu origem à Emenda Constitucional nº 33:

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

Por outro lado, argumenta-se que a exegese ampliativa violaria o princípio da universalidade do financiamento da Seguridade Social,

Supremo Tribunal Federal **38**

RE 474.132 / SC

previsto no art. 149, *caput*, da Constituição da República, ou até mesmo o princípio da igualdade, pois um determinado grupo, o dos exportadores, seria excluído da base de custeio da Seguridade Social. Estar-se-ia ampliando indevidamente o sentido do dispositivo constitucional.

Tal argumento revela-se totalmente infundado. Primeiro, cumpre esclarecer que a imunidade em questão é de índole objetiva, vinculada, portanto, a determinado fato ou objeto. Diversamente da subjetiva, não possui em seu suporte fático qualquer elemento ligado a características pessoais do contribuinte.

Por conseguinte, não se está afastando determinado segmento ou grupo social do financiamento da Seguridade Social, mas excluindo-se determinado fato da incidência tributária, em virtude de outros princípios constitucionais.

Ademais, a interpretação que revele o verdadeiro alcance da regra de imunidade não viola o princípio da igualdade, mas apenas o reafirma, na medida em que efetiva o desigual tratamento de situações desiguais.

À luz dessas premissas, é que se deve proceder à análise do conceito de lucro: se ele guarda pertinência, ou não, com o conceito de receita e se é alcançado pela teleologia da norma do art. 149, § 2º, I, da Constituição da República.

Não obstante sejam, em termos contábeis, econômicos, tributários ou jurídicos, conceitos diversos, o lucro sempre pressupõe a receita, e as diferenças entre esses institutos não são suficientes para excluir o lucro do âmbito de incidência da norma desonerativa.

Cumpre registrar que o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal emprega a expressão “receita” no plural, diversamente do que ocorre com o art. 195, I, “b”, da Carta Magna. Tal dado configura indício de que a norma desonerativa possui suporte fático mais amplo do que a mencionada norma atributiva de competência tributária.

Sobre os conceitos de receita bruta, faturamento e receita líquida, esta Corte já se manifestou em diversos julgados. No julgamento do RE 150.755, DJ 20.08.1993, o voto vencedor do Ministro Sepúlveda Pertence assentou que a receita bruta, tal como prevista no DL 2.397/1987 (“a

Supremo Tribunal Federal **39**

RE 474.132 / SC

receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços de qualquer natureza”), corresponderia ao conceito de faturamento, restando vencidos os Ministros Carlos Velloso e Marco Aurélio.

No julgamento da ADC nº 1, DJ 16.6.1995, o Relator, Min. Moreira Alves, também afirmou a coincidência entre os conceitos de “faturamento” e “receita bruta”:

“Note-se que a Lei Complementar n. 70/91, ao considerar o faturamento como ‘a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza’ nada mais fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro ILMAR GALVÃO, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que o conceito de receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços ‘coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei n.º 187/36)’”.

No julgamento dos Recursos Extraordinários nº 357.950 e nº 346.084, Rel. Marco Aurélio, este Supremo Tribunal Federal - ao declarar a inconstitucionalidade do art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/1998, que ampliara o conceito de receita bruta - reafirmou a coincidência entre os termos “receita bruta” e “faturamento” e a sua distinção do termo “receita”, que abrangeria a totalidade dos ingressos pecuniários e não apenas os decorrentes da atividade-fim (venda de mercadorias ou prestação de serviço) da empresa.

Por fim, no tocante ao conceito de receita líquida, o art. 280 do Regulamento do Imposto de Renda (Dec. 3000/1999) o define como a receita bruta excluída as vendas canceladas e as devoluções.

É indubitável, pois, que o art. 149, § 2º, I, da Constituição, ao utilizar o termo “receitas decorrentes de exportação”, abrange tanto a receita propriamente dita quanto a receita bruta, ou faturamento, e a receita líquida.

RE 474.132 / SC

Definido, portanto, o conceito de receita, em suas diversas acepções, passo à análise do conceito constitucional de lucro.

A Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, estabelece como hipótese de incidência da CSLL a obtenção de lucro em um determinado exercício. O art. 2º do mencionado diploma legal define como base de cálculo da exação *“o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”*.

Nesse ponto, convém esclarecer que o lucro tributado pela CSLL não se confunde com o lucro líquido definido pela legislação comercial (art. 191 da Lei nº 6.404/76). Trata-se, em verdade, do lucro real, que pode ser conceituado como o *“lucro líquido do exercício ajustado pelas adições e exclusões determinadas ou autorizadas pela legislação comercial”*. Cuida-se, pois, de conceito definido pela legislação tributária e não pelas disposições do Direito Civil ou Empresarial.

Da legislação tributária, portanto, extrai-se que lucro significa o resultado positivo em um determinado exercício, ou seja, a receita auferida nesse período menos as despesas necessárias à sua obtenção.

É certo, pois, que os lucros advindos de exportação pressupõem as receitas auferidas na mesma operação. E, se estas são contempladas pela imunidade, também os lucros devem ser.

O lucro não constitui figura jurídica desvinculada da receita, mas dela depende, até mesmo para a sua definição.

Nesse sentido o magistério de Roque Antônio Carrazza:

“A nosso ver, dentre as contribuições alcançadas pela norma imunizante em foco inclui-se a CSLL (contribuição social sobre o lucro líquido).

Este tributo, delineado no art. 195, I, ‘c’, da CF (...) foi instituído pela Lei 7.689, de 15.12.1988, cujo art. 2º aponta-lhe a base de cálculo: ‘o valor do resultado do exercício antes da provisão do imposto de renda’.

Tal dicção legal há de ser entendida como sinônima de ‘lucro’, até porque é justamente sobre ele que a Constituição autoriza a criação da figura exacional em estudo.

Supremo Tribunal Federal **41**

RE 474.132 / SC

Muito bem, lucro é instituto afeto ao direito societário. De acordo com a Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404, de 15.12.1976), é a disponibilidade de riqueza nova apresentada pela pessoa jurídica ao cabo do período de apuração.

Vai daí que, ao referir-se a lucro, a CF, em seu art. 195, I, 'c', quis que a contribuição ali prevista recaia sobre um resultado final que leve em conta as receitas da pessoa jurídica, ajustadas aos ditames legais acima apontados. Em suma, que leve em conta modalidade qualificada de receita. Mas sempre receita.

É certo que o art. 195, I, 'b' e 'c', da CF, se literalmente interpretado, pode levar à conclusão de que lucro e receita se contrapõem. Com efeito, o Texto Magno, ao autorizar a criação de contribuições sociais para o custeio da seguridade social, apontou-lhes as bases de cálculo possíveis, e dentre elas 'a receita ou faturamento' (alínea 'b') e o 'lucro' (alínea 'c'). A prevalecer tal interpretação poder-se-ia eventualmente sustentar que a imunidade criada pela Emenda Constitucional 33/2001 estaria restrita às contribuições que têm por base de cálculo a receita, ficando excluída, pois, a CSLL do benefício fiscal em tela.

Deveras, o §2º do art. 149 da Lei das Leis declara imunes às contribuições sociais as 'receitas decorrentes de exportação'.

(...) as diferenças entre receita e lucro, conquanto existam, não sustentam a assertiva de que se estaria diante de realidades reciprocamente excludentes. Isto porque a receita não exclui o lucro, e vice-versa. Assim, há perfeita compatibilidade entre estes dois conceitos, já que o lucro – sob os ângulos econômico, contábil e, sobretudo, tributário – nada mais é que receita depurada, isto é, a receita que teve expungidos os custos e despesas necessários à sua obtenção". (CARRAZZA, Roque Antonio. BOTALLO. Eduardo. Operações de Exportação e Equiparadas e Imunidade à Contribuição Social sobre o Lucro. IN: Revista Dialética de Direito Tributário nº 91, p. 112).

Por conseguinte, não remanesce dúvida de que o art. 149, § 2º, I, da

RE 474.132 / SC

Constituição também abarca a CSLL. Até mesmo porque, caso se admitisse que o lucro decorrente das exportações pudesse ser tributado, estar-se-ia indiretamente onerando as receitas decorrentes desse tipo de operação.

Não se pode olvidar, como mencionado alhures, que a imunidade em questão possui natureza objetiva, pré-excluindo da tributação “as receitas decorrentes de exportação”. Afasta, portanto, toda e qualquer forma de tributação que onere essas receitas. Seu efeito não é apenas o de impedir a incidência de determinado tributo que tenha como fato gerador a “receita ou o faturamento”, caso da COFINS e do PIS, mas o de garantir, mediante a desoneração ampla das receitas provenientes de exportação, a maior competitividade dos produtos nacionais no exterior.

Ressalte-se que esta Corte, ao apreciar pedido de liminar na Ação Cautelar 1.738/SP, entendeu ser juridicamente razoável que a imunidade instituída pelo art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal também abrangesse a CSLL. O Relator, Min. Cezar Peluso, afirmou em seu voto que *“o lucro, como entidade provinda das receitas de exportação, não pode ser atingido, de maneira transversa, por nenhuma contribuição social, vedada que está a incidência desta sobre aquelas. Se se não pode tributar o mais (as receitas), a fortiori não se pode gravar o menos (o lucro)”* (AC-MC 1.738/SP, Pleno, REL. Cezar Peluso, DJ 19.10.2007).

Entendo, portanto, que a regra do art. 149, § 2º, I, da Carta Magna confere, sim, imunidade às “receitas provenientes de exportação”, também com relação à CSLL.

Por oportuno, saliente-se que as normas que instituem imunidades, consoante afirmado pela doutrina e pela jurisprudência deste Tribunal, possuem aplicação e eficácia imediatas. Desse modo, o art. 149, § 2º, I, da Constituição é eficaz desde a sua introdução no texto constitucional, com a edição da Emenda 33/2001.

No tocante às receitas provenientes das variações cambiais ativas, entendo que elas também devam ser abrangidas pela norma desonerativa.

A decisão recorrida afirma que tais receitas não decorreriam

Supremo Tribunal Federal **43**

RE 474.132 / SC

diretamente da operação mercantil de compra e venda entre o exportador e o importador sediado fora do país, mas do contrato de câmbio celebrado pela empresa exportadora com instituição financeira credenciada pelo Banco Central do Brasil. Por conseguinte, esses ingressos pecuniários não poderiam ser classificados como “receitas decorrentes de exportação”.

Ocorre que a aquisição de tais receitas (variações cambiais ativas) não está vinculada a qualquer operação realizada no mercado interno. Existe apenas em virtude do negócio jurídico realizado pelo exportador com o importador situado fora do país. A despeito do fato de essas receitas se originarem das diferenças decorrentes da alteração da taxa de câmbio, ocorridas entre a data de fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque da mercadoria, pode-se afirmar que elas sempre se vinculam à exportação.

Cumprе salientar que o texto constitucional não estabelece, como suporte fático da regra desonerativa, as receitas decorrentes da operação mercantil de compra e venda, mas as “receitas decorrentes de exportação”, nas quais obviamente se incluem as decorrentes das variações cambiais.

Até mesmo porque este Supremo Tribunal Federal já assentou que critérios de classificação previstos na legislação infraconstitucional não podem ser utilizados na definição do âmbito de incidência das imunidades tributárias. Nesse sentido o RE 203.755, Rel. Carlos Velloso, DJ 08.11.1996:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ICMS. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. INSTITUIÇÃO DE EDUCAÇÃO SEM FINS LUCRATIVOS. CF, art. 150, VI, “c”. I. - Não há invocar, para o fim de ser restringida a aplicação da imunidade, critérios de classificação dos impostos adotados por normas infraconstitucionais, mesmo porque não é adequado distinguir entre bens e patrimônio, dado que este se constitui do conjunto daqueles. O que cumpre perquirir, portanto, é se o bem adquirido, no mercado interno ou externo,

RE 474.132 / SC

integra o patrimônio da entidade abrangida pela imunidade. II.
- Precedentes do STF. III. - RE não conhecido”.

Ademais, impende salientar que o risco é parte integrante da própria atividade comercial, de modo que os ingressos patrimoniais decorrentes do risco que o comerciante se expõe ao realizar a operação de exportação estão, evidentemente, inseridos no conceito de “receitas” previsto pelo art. 149, § 2º, I, da Constituição.

Quanto à CPMF, contudo, não vislumbro como enquadrá-la na hipótese de imunidade em análise, haja vista que ela não se vincula diretamente à operação de exportação. A exação não incide sobre o resultado imediato da operação, mas sobre operações financeiras posteriormente realizadas. Isso se evidencia ante a simples análise das hipóteses de incidência da referida contribuição (Lei 9.311/96):

“Art. 2º O fato gerador da contribuição é:

I - o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito judicial e de depósitos em consignação de pagamento de que tratam os parágrafos do art. 890 da Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973, introduzidos pelo art. 1º da Lei n.º 8.951, de 13 de dezembro de 1994, junto a ela mantidas;

II - o lançamento a crédito, por instituição financeira, em contas correntes que apresentem saldo negativo, até o limite de valor da redução do saldo devedor;

III - a liquidação ou pagamento, por instituição financeira, de quaisquer créditos, direitos ou valores, por conta e ordem de terceiros, que não tenham sido creditados, em nome do beneficiário, nas contas referidas nos incisos anteriores;

IV - o lançamento, e qualquer outra forma de movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, não relacionados nos incisos anteriores, efetuados pelos bancos comerciais, bancos múltiplos com carteira comercial e caixas econômicas;

RE 474.132 / SC

V - a liquidação de operação contratadas nos mercados organizados de liquidação futura;

VI - qualquer outra movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira que, por sua finalidade, reunindo características que permitam presumir a existência de sistema organizado para efetivá-la, produza os mesmos efeitos previstos nos incisos anteriores, independentemente da pessoa que a efetue, da denominação que possa ter e da forma jurídica ou dos instrumentos utilizados para realizá-la”.

Com efeito, verifica-se que a exportação, tomada isoladamente, não constitui fato gerador para a cobrança da CPMF, conforme disposto na referida lei. Se fosse o caso de haver imunidade, ela seria garantida ao exportador apenas na operação de entrada do numerário no país.

Após esse primeiro momento, há a incidência da CPMF, pois a imunidade não marca o resultado da operação indeterminadamente. Uma vez configurada a entrada no país da receita provinda da exportação, igualam-se esses valores a qualquer outro existente no território nacional, de modo a submeter-se às regras pertinentes, inclusive à incidência da CPMF.

Ante o exposto, conheço do recurso e a ele dou parcial provimento, para fixar a interpretação segundo a qual, na expressão “receitas decorrentes de exportação” contida no art. 149, § 2º, I, da Constituição, estão inseridas as receitas provenientes das variações cambiais ativas e o lucro auferido em operações de exportação. Por conseguinte, desde a edição da Emenda Constitucional 33/2001, tais valores não mais podem ser incluídos na base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Por fim, cumpre salientar que, no caso, em virtude das Súmulas 269/STF (O mandado de segurança não pode ser utilizado como ação de cobrança) e 271/STF (Concessão de mandado de segurança não produz efeitos patrimoniais em relação ao período pretérito, os quais devem ser reclamados administrativamente ou pela via judicial própria), somente

Supremo Tribunal Federal **46****RE 474.132 / SC**

poderão ser repetidos, pelo recorrente, os créditos tributários vencidos após o ajuizamento do mandado de segurança.

É como voto.

03/12/2008

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 474.132 SANTA CATARINA

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, quanto ao tributo, que surgiu masculino e depois passou a ser feminino – Imposto Provisório sobre a Movimentação Financeira e Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira –, concluo que não se fez alcançado pela norma de imunidade decorrente da Emenda nº 33. E assim entendo, sem emprestar ao preceito interpretação verbal, gramatical, porque alude a contribuição social. E a CPMF, como o IPMF, apesar, inclusive, da peregrinação do Professor Jatene, o qual dizia que visava salvar a saúde, é uma contribuição de intervenção no domínio econômico e não uma contribuição social propriamente dita.

Portanto, no tocante ao recurso, sob a relatoria de Vossa Excelência e considerada a CPMF, a ele nego provimento.

O Tribunal ainda não enfrentou, em pronunciamento definitivo, a questão alusiva à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, se estaria ela, ou não, apanhada pela norma de imunidade. Digo isso porque, no Plenário – e somei o meu voto ao do relator, Ministro Cezar Peluso, não tendo participado do julgamento os Ministros Celso de Mello, Eros Grau e Menezes Direito, que estavam justificadamente ausentes – na cautelar – para mim, ação, para o Tribunal, um simples incidente –, sob o ângulo precário e efêmero, apenas se imprimiu eficácia suspensiva ao recurso extraordinário.

E ressaltei, no voto proferido, não haver, no caso, relevância para emprestar ao citado recurso, além do efeito de evitar o trânsito em julgado e o devolutivo, também o suspensivo.

Presidente, começo consignando que a Carta Federal deve ser interpretada de forma sistemática e teleológica, compreendendo-a como um grande todo a revelar preceitos, expressões e vocábulos com sentido próprio.

Ao votar no Recurso Extraordinário nº 240.785, no qual se discute a constitucionalidade da inclusão do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços na base de cálculo do PIS e da COFINS e cujo

RE 474.132 / SC

juízo ainda se encontra pendente de conclusão, salientei:

em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 71.758, RTJ 66/165, na dicção do ministro Luiz Gallotti, "se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário escrito na Constituição" – RTJ 66/165

E, depois de citar esse trecho do saudoso Ministro Luiz Gallotti, fiz ver:

"...sendo que, consoante salientado pela melhor doutrina, a COFINS só pode incidir sobre o faturamento, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas. A *contrario sensu*, qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo da contribuição. Deve-se atentar para o princípio da razoabilidade pressupondo-se a fidelidade do texto constitucional, no emprego de institutos, de expressões e de vocábulos, ao sentido próprio que possuem, tendo em vista a doutrina e a jurisprudência. Por isso mesmo, o artigo 110 do Código Tributário Nacional conta com regra simplesmente pedagógica, didática, a revelar que:

A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios para definir ou limitar competências tributárias.

Volto à Constituição Federal e tenho presente princípio básico considerado esse valor maior que é a seguridade social. Financiam-na toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, recursos provenientes dos orçamentos da União,

RE 474.132 / SC

dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios e certas contribuições sociais.

Sob o ângulo da obrigação do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, as contribuições sociais incidem sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, a pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício. Já aqui, veio a Emenda Constitucional nº 20/98 a modificar o quadro de incidência da contribuição. Antes, o inciso I do artigo 195 do Diploma Maior previa a incidência sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro.

Quando em vigor a redação primitiva do preceito, o Tribunal, ao julgar o Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, no qual funcionei como relator, concluiu não existir campo propício para a incidência, considerada a relação jurídica de prestação de serviços, sem que houvesse a satisfação de salário, tomado o vocábulo como a revelar vínculo empregatício. Eis o que assentou o Tribunal:

“INTERPRETAÇÃO – CARGA CONSTRUTIVA – EXTENSÃO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete” – por isso se diz mesmo que a interpretação é um ato de vontade. “No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe ‘inserir na regra de direito o próprio juízo – por mais sensato que seja – sobre a finalidade que “conviria” fosse por ela perseguida’ – Celso Antônio Bandeira de Mello – em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este aquele.”

Disse aqui, perdoe-me o Ministro Eros Grau, novamente:

CONSTITUIÇÃO – ALCANCE POLÍTICO – SENTIDO

RE 474.132 / SC

DOS VOCÁBULOS – INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escoreta linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios.

SEGURIDADE SOCIAL – DISCIPLINA – ESPÉCIES – CONSTITUIÇÕES FEDERAIS – DISTINÇÃO. Sob a égide das Constituições Federais de 1934, 1946 e 1967, bem como da Emenda Constitucional nº 1/69, teve-se a previsão geral do triplice custeio, ficando aberto campo propício a que, por norma ordinária, ocorresse a regência das contribuições. A Carta da República de 1988 inovou. Em preceitos exaustivos - incisos I, II e III do artigo 195 - impôs contribuições, dispondo que a lei poderia criar novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecida a regra do artigo 154, inciso I, nela inserta (§4º do artigo 195 em comento).

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – TOMADOR DE SERVIÇO...”

– e, aí, lancei a distinção entre a tomada de serviços, com vínculo empregatício, a desaguar em contraprestação – o salário – e a tomada de serviço, considerada a autonomia.

“Pois bem, observada a boa técnica própria aos textos legais, notou-se a necessidade de aludir-se ao gênero rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título...” – porque se pretendeu, Presidente, cobrar a contribuição também em relação aos autônomos. O Tribunal, decidindo a favor dos contribuintes, assentou que não, que salário – salário referido no 195 –, remetia ao vínculo empregatício – “a pessoa natural prestadora desses serviços,

RE 474.132 / SC

indo-se além para dizer-se, pedagogicamente, da irrelevância de não estar configurado o vínculo empregatício – 'mesmo sem vínculo empregatício'.

A par desse aspecto, com a alteração decorrente da mencionada Emenda, a base da incidência da contribuição passou a ser ainda mais abrangente. Agora, não só o faturamento serve a tal fim. Ocorreu a inserção, na alínea "b" do inciso I do artigo 195 do Diploma Maior, do vocábulo 'receita'. Isso aconteceu após questionamentos sobre ter o legislador, ao aprovar o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, desvirtuado o conceito de faturamento. Segundo esse último dispositivo, dever-se-ia entender por faturamento a receita bruta, configurando esta 'a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.'

Mais uma vez, o Tribunal decidiu a favor dos contribuintes com apego à linguagem utilizada pelos constituintes:

"O Supremo, julgando os Recursos Extraordinários nos 357.950-9/RS, 390.840-5/MG, 358.273-9/RS, por mim relatados, e nº 346.084-6/PR, da relatoria do ministro Ilmar Galvão, em que atuei como redator do acórdão, declarou a inconstitucionalidade do referido parágrafo."

Por quê? Porque se teria ido além, incluindo, no conceito "faturamento", aportes decorrentes de atividades diversas e não apenas dos negócios jurídicos próprios à atividade principal da empresa.

"Na ocasião, assentou a tomada das expressões "receita bruta" e "faturamento", na óptica anterior à Emenda, como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços.

O cenário normativo constitucional de 1988 veio à balha com previsão de imunidade quanto às contribuições em geral para a seguridade, muito embora cometido o equívoco de

RE 474.132 / SC

aludir-se à isenção, instituto próprio considerado o legislador comum. Dispôs-se de forma abrangente não a partir de espécie de contribuição, mas, ante o gênero – “contribuição para a seguridade social” -, presente a qualificação da pessoa jurídica. O § 7º do artigo 195 da Constituição Federal não versa sobre a exclusão da contribuição, ou seja, a imunidade, no tocante a certa base de incidência, mostrando-se largo ao estabelecer:

“§ 7º - São isentas” – leia-se são imunes – “de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei”.

Reafirmo, a mais não poder, que as citadas entidades, uma vez observadas as exigências prescritas em lei – e aqui não adentrarei o mérito sobre a necessidade de norma de natureza complementar ou ordinária -, estão imunes relativamente ao gênero “contribuição para a seguridade social”.

Pois bem, com a Emenda Constitucional nº 33/2001, em política fiscal de incentivo às exportações, passou-se a dispor sobre imunidade quanto às contribuições – gênero -, incluídas as contribuições de intervenção no domínio econômico.

De início, afasto a possibilidade de resolver a questão a partir da óptica da União. Não procede o que asseverado sob o ângulo da ênfase dada à seguridade social, sustentando-se apenas haver, no tocante aos tributos cuja arrecadação destina-se a esta última, a imunidade do § 7º do artigo 195 da Carta de 1988.”

Conforme consignei, o preceito é abrangente e, no caso, parte da qualificação do contribuinte – entidades de assistência, entidades beneficentes. Então, digo que não procede a óptica.

Continuo:

“É que o artigo 149 refere-se ao gênero “contribuições sociais” e, mais especificamente, a nova regra de imunidade

RE 474.132 / SC

encontra previsão em parágrafo que também remete às citadas contribuições sociais, considerada a redação da cabeça do artigo. Iniludivelmente, aplica-se o inciso I do § 2º do artigo 149 em comento às contribuições sociais que visam a manter a seguridade social, sob pena de distinguir-se onde a norma não distingue, sob pena de olvidar-se o objeto da imunidade – incentivo às exportações. O referido preceito trata da imunidade de forma abrangente. Mostra-se necessário tomar o dispositivo tal como ele se contém.

Em bom vernáculo, presente o sistema da Constituição Federal - e aqui levo em conta a distinção versada no artigo 195 quanto à folha de salários e aos demais rendimentos do trabalho, à receita ou faturamento e ao lucro, institutos com significados próprios ante a organicidade do Direito -, previu-se regra de imunidade específica, incidente sobre as receitas decorrentes de exportação.

O uso do vocábulo “receitas” encontra justificativa. Visou-se, em determinado estágio, a evitar-se a subtração de valores, considerado o aporte advindo das exportações, incentivando-se, com isso, a atividade. A par de não se poder, diante do tratamento conferido pelo Diploma Maior, confundir receita ou faturamento com lucro, nota-se que a limitação da imunidade apresenta motivação plausível. Uma coisa é haver a incidência independentemente do êxito alcançado em termos de enriquecimento. Outra diferente é caminhar-se para, verificado resultado positivo, auferindo a pessoa jurídica lucro, afastar-se a incidência da contribuição. Evidentemente, o objeto da imunidade se fez todo peculiar, mediante exclusão explícita de certa base da contribuição social, inconfundível com a revelada em passo subsequente, em outro momento – e, portanto, todo próprio, presente o que logrado com o negócio jurídico e a subtração das despesas, dos ônus inerentes -, a fase do êxito, do lucro.

Se ficar entendido que o vocábulo “receita”, tal como previsto no inciso I do § 2º do artigo 149, engloba algo totalmente diverso - o lucro -, acabar-se-á aditando norma a

RE 474.132 / SC

encerrar benefício para o contribuinte considerada certa etapa, contrariando-se a lição de Luiz Gallotti transcrita no início deste voto. E mais, deixará capenga o sistema constitucional, no que passará a albergar a distinção entre receita e lucro, em face da incidência da contribuição social para as pessoas jurídicas em geral e, de forma incongruente, a alusão explícita a receita a ponto de alcançar, também, o lucro quanto a certo segmento de contribuintes - os exportadores.

Ressalto haver sido editada a Emenda Constitucional nº 33/2001 à luz do texto primitivo da Carta Federal. Logicamente, a ela não se pode, em interpretação ampliativa, conferir alcance que com este se mostre em conflito. Esta Corte, em julgamentos anteriores, distinguiu o sentido vernacular e técnico de vocábulos, quase sempre em benefício do contribuinte - no Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, assentou não estarem abrangidos pela expressão "folha de salários" os pagamentos efetuados a autônomos e administradores; no Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, proclamou não se poder considerar serviço a locação de bens, não sendo passível de tributação pelo ISS; no Recurso Extraordinário nº 170.058-1/SC, concluiu não caber falar em imposto de renda sem que haja acréscimo patrimonial representado pela aquisição de disponibilidade sobre a renda; no Recurso Extraordinário nº 357.950-9/RS, declarou a inconstitucionalidade de dispositivo legal mediante o qual se fez incluir, no conceito de faturamento, todo e qualquer aporte contabilizado pela empresa.

Pois bem, o princípio do terceiro excluído bem como o sistema constitucional até aqui proclamado pelo Tribunal afastam a visão simplória de assentar-se que, estando o principal - a receita - imune à incidência da contribuição, também o estará o acessório - o lucro. A regra civilista segundo a qual o acessório segue a sorte do principal não é adequada à solução do conflito. O legislador poderia muito bem ter estendido ainda mais a imunidade, mas mediante opção político-legislativa constitucional não o fez, não cabendo ao Judiciário esta tarefa. Jungiu-a, repito, a receitas decorrentes de

*Supremo Tribunal Federal***55****RE 474.132 / SC**

exportação, inconfundíveis com algo passível de não ocorrer, ou seja, o lucro.”

Peço vênia a Vossa Excelência para desprover, também quanto à contribuição social sobre o lucro líquido, o recurso da contribuinte.

Supremo Tribunal Federal

56

PLENÁRIO**EXTRATO DE ATA****RECURSO EXTRAORDINÁRIO 474.132-6**

PROCED.: SANTA CATARINA

RELATOR : MIN. GILMAR MENDES

RECTE.(S): INLOGS LOGISTICA LTDA

ADV.(A/S): RODRIGO DE SALAZAR E FERNANDES E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S): MARCELO DA COSTA PINTO NEVES

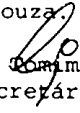
RECDO.(A/S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN - JOSÉ CARLOS COSTA LOCH

Decisão: Após o voto do Relator, Ministro Gilmar Mendes (Presidente), dando parcial provimento ao recurso, e o voto do Senhor Ministro Marco Aurélio, negando-lhe provimento, foi o julgamento suspenso para continuação em sessão próxima. Ausentes, licenciado, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa e, neste julgamento o Senhor Ministro Celso de Mello e a Senhora Ministra Ellen Gracie. Falaram, pela recorrente, o Dr. Marcelo Neves e, pela recorrida, o Dr. Luís Carlos Martins Alves Jr., Procurador da Fazenda Nacional. Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Plenário, 03.12.2008.

Presidência do Senhor Ministro Gilmar Mendes. Presentes à sessão os Senhores Ministros Celso de Mello, Marco Aurélio, Ellen Gracie, Cezar Peluso, Carlos Britto, Eros Grau, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia e Menezes Direito.

Procurador-Geral da República, Dr. Antônio Fernando Barros e Silva de Souza.


Luiz Romimatsu
Secretário

04/12/2008

PLENÁRIO

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 474.132 SANTA CATARINA

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Presidente, antes de Vossa Excelência iniciar a tomada de votos, desejo fazer uma retificação.

Os colegas estão lembrados que fui relator de um recurso extraordinário a versar estritamente sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. E então, evidentemente, trouxe algo que mereceu uma reflexão maior, um voto escrito. Vossa Excelência, no seu processo, abordou dois temas: a incidência dessa contribuição e do tributo, que disse que nasceu masculino e depois se tornou feminino – a CPMF.

No tocante a esse tributo, parti de premissa que não é a mais consentânea com o disposto no § 2º, inciso I, do artigo 149 da Constituição Federal, ou seja, a de que a imunidade somente apontaria as contribuições sociais propriamente ditas, quando, na verdade, há alusão a essas contribuições e se tem o conectivo e:

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

Então, pedirei a Vossa Excelência para consignar, em relação ao recurso extraordinário sob a sua relatoria, o meu voto provendo apenas parcialmente o recurso do contribuinte.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (PRESIDENTE e RELATOR) – Quanto à CPMF.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Exato, quanto à CPMF. Para quê? Para que a receita revelada pelo aporte pecuniário e a receita consideradas as movimentações a serem efetuadas pelo exportador não fiquem, sendo o exportador o contribuinte, sujeitas à incidência da CPMF.

No tocante à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, mantenho o voto. Apenas ressalto um aspecto: antes, havia aplicação, quanto às exportadoras, do artigo 195 da Constituição Federal, mais precisamente das alíneas “a”, “b” e “c” do inciso I desse

RE 474.132 / SC

artigo. Em outras palavras, essas empresas estavam sujeitas ao recolhimento presentes a folha de salários e os demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados, a receita ou o faturamento e, como previsto na alínea "c", à incidência no tocante ao lucro.

Com a Emenda Constitucional nº 33, houve a introdução da imunidade. Imunidade relativamente a quê? À receita. Evidentemente, se quisesse, o legislador, numa opção político-normativa constitucional, teria, também, inserido ou previsto a imunidade quanto às demais bases de incidência.

Por isso, no voto proferido, como o faz a Constituição Federal e como consignado em precedentes desta Corte, distingi lucro de receita, já que poderá haver receita sem existir lucro.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (PRESIDENTE E RELATOR) – Vossa Excelência, portanto, reajusta o voto no sentido de prover parcialmente o recurso.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Nesses termos.

O SENHOR MINISTRO GILMAR MENDES (PRESIDENTE E RELATOR) – Nesses termos. Vossa Excelência deixa de prover em relação à CSLL e provê em relação à CPMF.

O SENHOR MINISTRO MARCO AURÉLIO – Exato, quanto à movimentação da receita.