

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

ADRIANA INÁCIO DE MELLO

A IMUNIDADE DA CSLL SOBRE AS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

SÃO PAULO

2010

ADRIANA INÁCIO DE MELLO

A IMUNIDADE DA CSLL SOBRE AS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO

Monografia apresentada ao Curso de Pós Graduação *Latu Sensu* em Direito Tributário da PUC - COGEAE como requisito para obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob orientação da Professora Íris Vânia Santos Rosa.

SÃO PAULO

2010

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	3
1. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS	4
1.1 Breves considerações sobre a competência tributária	4
1.2 Imunidades tributárias	5
1.2.1 A imunidade como limite objetivo.....	8
1.2.2 Classificação das imunidades	10
1.2.3 A interpretação da norma de imunidade.....	13
1.2.4 O âmbito de abrangência das imunidades tributárias	15
2. A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL	18
2.1 Espécies de contribuição.....	18
2.2 A regra-matriz de incidência tributária da CSLL	20
2.2.1 Critério material.....	21
2.2.2 Critério temporal.....	22
2.2.3 Critério espacial.....	23
2.2.4 Critério pessoal	24
2.2.5 Critério quantitativo.....	24
3. APLICABILIDADE DA IMUNIDADE SOBRE AS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO INCIDENTES NA CSLL	26
3.1 Diferença entre receita e lucro	28
3.2 A interpretação do artigo 149, § 2º, I da Constituição Federal	30
3.3 A CSLL sobre as receitas de exportações no entendimento do STF	33
CONCLUSÃO.....	35
REFERÊNCIAS	36

INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, acrescentou o § 2º ao artigo 149 da Constituição Federal, criando verdadeira imunidade tributária sobre as receitas decorrentes de exportação.

Tal imunidade gerou controvérsias acerca da sua aplicabilidade à CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, tendo em vista, que tal contribuição tem como hipótese de incidência o “lucro” e, não as “receitas”.

Além disso, outra divergência, que será abordada no presente trabalho, está configurada no fato de tal contribuição (CSLL) estar inserida ou não, na espécie “contribuição social”.

Com isso, a questão basilar do presente estudo, é discutir o alcance da norma constitucional dada pelo artigo 149, § 2º, I da Lei Maior; a forma como o dispositivo deve ser interpretado e, a sua aplicabilidade à CSLL no tocante as receitas decorrentes de exportação.

Dessa forma, para que possamos chegar à conclusão de que a imunidade prevista no dispositivo constitucional, acima mencionado, abrange tais receitas, partiremos da análise dos conceitos de competência, imunidade, receita e lucro; da classificação das contribuições; da análise da regra-matriz da CSLL e da interpretação dos Tribunais a respeito do assunto.

1. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

1.1 Breves considerações sobre a competência tributária

A Constituição Federal, com base nos princípios constitucionais e, visando proteger os cidadãos dos abusos do Estado, delimitou o âmbito das competências tributárias com a edição de regras imunizantes sobre a instituição e a exigência dos tributos.

Entretanto, para que se possa chegar ao conceito de imunidade, é indispensável à conceituação do termo “competência tributária”, tendo em vista, que conforme dito anteriormente, a imunidade serve como um parâmetro limitador dessa competência.

Desta forma, nota-se que a Carta Magna não cria tributos, sendo a competência tributária a aptidão que os entes políticos possuem, com base da Constituição, de legislar sobre a criação de tributos ou, “a faculdade que as pessoas políticas têm de criar, *in abstracto*, tributos.”¹

Tal entendimento encontra fundamento nos ensinamentos do Ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho², onde “competência tributária é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.”

A competência tributária é classificada como norma de estrutura, visto que, limita a produção de normas de comportamento, disciplinando os procedimentos a serem observados para a produção de normas tributárias e delimitando o campo de atuação da competência outorgada aos entes políticos.

¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. rev. aum. atual. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 724.

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 236.

No tocante às contribuições, as normas de competência possuem a função de prescrever os dispositivos que fundamentam a regra-matriz de incidência tributária e, ainda, determinar o destino do produto da arrecadação.

1.2 Imunidades tributárias

O termo imunidade deriva do latim *imunitas* e, indica a liberação do *munus*, ou seja, a liberação dos encargos, do ônus, de uma obrigação e até de uma penalidade, desta forma, quem não está sujeito ao *munus* tem imunidade. Na lição de Bernardo Ribeiro de Moraes³, “o vocábulo imunidade oferece, em princípio, um privilégio concedido a alguma pessoa de não ser obrigada a determinados encargos ou ônus (liberação do *munus*).

A palavra imunidade é plurívoca, ou seja, admite diversas acepções, entretanto, a falta de especificidade do seu alcance semântico “prejudica a cientificidade do discurso jurídico.”⁴

Neste trabalho, utilizaremos o vocábulo imunidade como norma jurídica, com isso, é importante trazer à baila o entendimento do Mestre Paulo de Barros Carvalho acerca do assunto: “norma jurídica são as significações construídas a partir dos textos positivados e estruturadas consoante a forma lógica dos juízos condicionais, compostos pela associação de duas ou mais proposições prescritivas.”⁵

Desta forma, muitos são os significados apresentados pelos doutrinadores a respeito da imunidade, conforme se verifica: “a imunidade é uma norma negativa de

³ MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: RT/CEU, 1998. (Pesquisas Tributárias, Nova Série 4), p. 105.

⁴ CHIESA, Clélio. Imunidades e normas gerais de direito tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 921.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 129.

competência”⁶; “uma limitação constitucional ao poder de tributar”⁷; “uma heterolimitação ao poder de tributar, no sentido de não-incidência constitucionalmente qualificada”⁸; ou ainda, uma exclusão “pela supressão da competência, por disposição constitucional.”⁹

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho,¹⁰ preconiza, *in verbis*:

Imunidade é a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Partindo da análise do instituto da imunidade tributária e das diversas definições encontradas na doutrina vê-se, claramente, que as regras imunizantes não limitam a competência tributária, tampouco, excluem-na. O que ocorre, na verdade, é que estas são inseridas no ordenamento jurídico no mesmo instante em que são editadas as normas de competência ou, posteriormente pelo poder derivado, visando delinear o campo de atuação dos entes políticos.

Fabiana Del Padre Tomé¹¹ preconiza que, “a imunidade não exclui nem limita a competência tributária; ao contrário, consiste em uma regra que, conjugada a outras, tem como resultado a competência tributária constitucionalmente traçada.”

⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. op.cit., p. 725;

Cf. PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 235.

⁷ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1977, p. 4.

⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 137.

⁹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário de acordo com a Constituição Federal de 1988*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p.170

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. op. cit., p. 341.

¹¹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Alcance da imunidade das receitas de exportação (art. 149, §2º, I, da Constituição): a questão da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 327.

Sendo assim, partiremos da seguinte premissa: imunidades tributárias são normas constitucionais de estrutura que estabelecem a incompetência das pessoas políticas para tributarem determinadas situações, fatos, bens ou pessoas.

As imunidades tributárias são normas constitucionais que atuam no instante que antecede o momento da percussão tributária. Desta forma, é incorreto afirmar que, ela atua na hipótese de incidência, excluindo fatos ou aspectos, visto que, se assim fosse, teríamos um caso de isenção e não de imunidade.

Além disso, a regra imunizante concede ao sujeito imune o direito subjetivo de não ser compelido ao pagamento do tributo e, nem ter contra si ação tributária.

Impende ressaltar que, as imunidades constitucionais não poderão ser objeto de normatização por leis infraconstitucionais, salvo nos casos em que o legislador queira explicitar determinada norma imunizante editando deveres instrumentais, com o objetivo de disciplinar a atuação dos legisladores das unidades federativas indispensáveis a fruição dos benefícios da mesma, conforme se verifica no artigo 150, VI, “c” da Carta Magna.

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:
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;** (grifo nosso)

De outra forma, qualquer modificação somente será válida se efetuadas por meio de Emendas à Constituição.

1.2.1 A imunidade como limite objetivo

No sistema jurídico encontramos o “valor” abrangendo tanto os aspectos formais quanto os planos pragmático e semântico. Nesse sentido, podemos afirmar que as normas jurídicas são dotadas de “valor” em distintas intensidades, sendo assim, as imunidades, como normas jurídicas que são, estão impregnadas de valores, no entanto, não podemos afirmar que essas são valores.

Para isso, é necessário que se faça uma diferenciação entre valores e limites-objetivos visando chegar a uma conclusão acerca da imunidade como valor ou como limite-objetivo.

Partindo da realidade social o legislador recolhe um determinado fato, que será atribuído ao antecedente da norma jurídico-tributária e, atribui-lhe um valor, desta forma, tal valor poderá ser positivo, conforme os modais deônticos “obrigatório” e “permitido”, (conduta aprovada pela sociedade); ou, terá valor negativo, conforme o modal deôntico “proibido” (conduta reprovada pela sociedade).¹²

Cristiano Carvalho¹³ dispõe que, “não obstante serem esses valores objetos ideais, eles necessitam ser projetados em situações e objetos do mundo real, para que tenham significação.”

Com isso, vale lembrar os ensinamentos de Tércio Sampaio Ferraz Jr. citado por Paulo de Barros Carvalho ¹⁴onde:

Valores são preferências por núcleos de significação, ou melhor, são centros significativos que expressam preferibilidade por certos conteúdos de expectativa. (...) Valor é um vínculo que se institui entre o agente de conhecimento e o objeto, tal que o sujeito, movido por uma necessidade, não se comporta com a indiferença, atribuindo-lhes qualidades positivas ou negativas.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. op. cit., p. 174.

¹³ CARVALHO, Cristiano. Sistema, competência e princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). op. cit., p. 870.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. op. cit., p. 175.

Ainda nas lições do renomado Mestre Paulo de Barros Carvalho, tomando como base os ensinamentos de Miguel Reale, trouxe à baila as características inerentes aos valores como forma de diferenciar dos limites-objetivos. Tais características são: a bipolaridade, a implicação recíproca, a referibilidade, a preferibilidade, a incomensurabilidade, a tendência à graduação hierárquica, a objetividade, a historicidade, a inexauribilidade e a atributividade.¹⁵

Nesse sentido, partindo do entendimento de que o ordenamento jurídico é responsável pela emissão de mensagens que visam disciplinar as condutas intersubjetivas, pode-se dizer que, tais valores apresentam-se na forma de princípios constitucionais como núcleo do ordenamento, embora, nem todos esses princípios sejam puros valores.

Os princípios podem ser divididos em princípios fundantes do sistema ou valores, e princípios decorrentes ou derivados, também conhecido como limite objetivo.

Os limites objetivos visam alcançar os valores e podem ser identificados facilmente, conforme se depreende dos ensinamentos trazidos por Paulo de Barros Carvalho: “os limites objetivos são postos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores, se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata.”¹⁶

Com base nas premissas acima firmadas, resta cristalino, que a imunidade tributária configura um limite objetivo, visto que, é indispensável considerar o valor por ela almejado.

¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. op. cit., p. 177-179.
Cf. TOMÉ, Fabiana Del Padre. Alcance da imunidade das receitas de exportação (art. 149, §2º, I, da Constituição): a questão da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). op. cit., p. 327-328.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. op. cit., p. 163.
Cf. TOMÉ, Fabiana Del Padre. Alcance da imunidade das receitas de exportação (art. 149, §2º, I, da Constituição): a questão da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). op. cit., p. 328.

Tal entendimento guarda consonância com o que preleciona José Souto Maior Borges na obra de Roque Antonio Carrazza¹⁷: “a imunidade visa assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação.”

Por fim, tomando como base o artigo 149, § 2º, I da Lei Maior – objeto de estudo desse trabalho – tem-se que constitui verdadeiro limite objetivo onde, o valor almejado por ele, é a desoneração das exportações.

1.2.2 Classificação das imunidades

Não há um consenso na doutrina acerca da classificação das imunidades variando conforme o critério adotado.

Nesse sentido, podemos dizer que a doutrina de Regina Helena Costa é farta ao apresentar diversas classificações segundo alguns critérios, tais como, gerais e específicas; excludentes e incisivas; subjetivas, objetivas e mistas; ontológicas e políticas; explícitas e implícitas; e, incondicionadas e condicionáveis.¹⁸

Com isso, partindo de um breve estudo sobre a classificação das imunidades podemos dizer que, no tocante aos valores constitucionais protegidos temos as imunidades gerais, prevista no artigo 150, VI da Carta Magna¹⁹, onde as vedações atingem todas as pessoas políticas e, todo qualquer imposto sobre o patrimônio, a renda ou os serviços das

¹⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *op.cit.*, p. 734.

¹⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 125-134.

¹⁹ Artigo 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) o 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 papel destinado a sua impressão.

entidades mencionadas no dispositivo acima. Já as imunidades específicas em geral atingem um único tributo, que pode ser imposto, taxa ou contribuição e, dirigem-se a uma pessoa política especialmente.

Tomando como base a abrangência da vedação contida nas imunidades, podemos classificá-las em: imunidades excludentes ou incisivas. As imunidades excludentes são aquelas que reservam uma dada situação à tributação por um imposto, como é o caso do IOF sobre operações com ouro, previsto no artigo 153, § 5º da Constituição²⁰. E, as imunidades incisivas são aquelas que prevêm que certa situação só possa ser tributada por alguns impostos, excluindo os demais, tal como o artigo 155, § 3º da Lei Maior²¹.

Quanto ao modo de incidência, as imunidades podem ser classificadas em subjetivas, objetivas e mistas. Essa classificação é adotada, também, pelo ilustre doutrinador Roque Antonio Carrazza²², onde, são subjetivas as imunidades que alcançam determinadas pessoas em razão de sua natureza jurídica, conforme se verifica na leitura do dispositivo constitucional – artigo 150, VI, “a”²³; objetivas são aquelas que apesar de beneficiarem pessoas, são concedidas em função de determinados fatos, bens ou situações, como por exemplo, no artigo 150, VI, “d”, da Constituição²⁴; já as imunidades mistas alcançam as pessoas, por sua natureza jurídica e porque relacionadas a determinados fatos, bens ou situações, segue o exemplo do artigo 153, § 4º, da Carta Magna²⁵.

²⁰ Artigo 153 – Compete à União instituir impostos sobre: § 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do *caput* deste artigo (Imposto sobre Operações Financeiras), devido na operação de origem; (...).

²¹ Artigo 155 – Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: § 3º - À exceção dos impostos que tratam o inciso II do *caput* deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações de energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Cf. COSTA, Regina Helena. op. cit., p. 126-127

²² CARRAZZA, Roque Antonio. op.cit., p. 726.

²³ Conforme se verifica na leitura da nota 19.

²⁴ Vide nota 19.

²⁵ Artigo 153 - (...): § 4º - O imposto previsto no inciso VI do *caput* (ITR):

Vale ressaltar, que o ilustre doutrinador afirma que: “a imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações.”²⁶

Ainda sobre a classificação das imunidades, Regina Helena Costa traz em sua obra as imunidades ontológicas e políticas – teoria adotada por Misabel Derzi – em razão de serem ou não conseqüências necessárias de um princípio. Nesse sentido, podemos dizer que, as imunidades ontológicas são conseqüência necessária de um princípio constitucional. Já as imunidades políticas embora não se constituam a partir de um princípio constitucional específico, são outorgadas para prestigiar outros princípios constitucionais.²⁷

Levando em conta a explicitude da norma exonerativa temos as imunidades explícitas, ou seja, como o próprio nome diz está explícita, de forma expressa, na norma constitucional; e, as imunidades implícitas, que por ausência de norma expressa são extraídas a partir dos princípios do ordenamento jurídico.

Por fim, as imunidades incondicionadas e condicionáveis que partem da possibilidade de contenção da eficácia da norma que abriga a exoneração tributária, sendo assim, a imunidade é incondicionada quando não depende de outra norma para produzir seus efeitos, podemos dizer que, possui eficácia plena e aplicabilidade imediata. Já a imunidade condicionável depende de lei complementar para ser usufruída, sendo de eficácia contida e aplicabilidade imediata, passível de restrição.

²⁶ CARRAZZA, Roque Antonio. op.cit., p. 726.

²⁷ COSTA, Regina Helena. op. cit., p. 130-131.

1.2.3 A interpretação da norma de imunidade.

Como dissemos anteriormente, a imunidade é norma constitucional de eficácia plena e aplicabilidade imediata ou de eficácia contida e aplicabilidade imediata, tendo em vista, que não necessitam de intermediação legislativa para sua aplicação.

Além disso, o artigo 5º, § 1º, da Constituição Federal dispõe que, “as normas definidoras de direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata.”

Entretanto, para que tenham aplicação imediata é indispensável que o preceito constitucional que dispõe sobre as imunidades, dado pelo texto normativo, seja interpretado pelo intérprete do Direito, visando captar seu conteúdo, o alcance da norma, os valores por ela almejados e as implicações decorrentes de sua aplicação.

Interpretação, no entendimento do mestre Paulo de Barros Carvalho²⁸, “há de ser entendido como a atividade intelectual que se desenvolve à luz dos princípios hermenêuticos, com a finalidade de construir o conteúdo, o sentido e o alcance das regras jurídicas.”, ou ainda, “interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos.”

Roque Antonio Carrazza²⁹, dispõe de forma brilhante sobre a interpretação das normas conforme se verifica:

De fato, as disposições normativas não devem ser interpretadas, ou seja, compreendidas em seu alcance e significado, apenas no estrito e exclusivo entendimento gramatical de seus termos. Fosse assim, e talvez o ensino da Ciência Jurídica pudesse ser desnecessário, posto que a mera alfabetização seria suficiente para converter qualquer cidadão comum, em verdadeiro expert em Hermenêutica Jurídica. A palavra “exegese” poderia ser substituída por “leitura”, e a expressão “Hermenêutica Jurídica” deixaria de identificar uma Ciência própria, para constituir-se em sinônimo de “gramática”.

²⁸CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. op.cit., p. 96; 110.

²⁹CARRAZZA, Roque Antonio; BOTALLO, Eduardo Domingos. Operações de exportação e equiparadas e imunidade à Contribuição Social sobre o Lucro. *RDDT*, São Paulo: Dialética, n. 91, p. 108-115, abr. 2003, p. 112.

Considerando os métodos de interpretação apresentados pela doutrina, tais como, literal ou gramatical, o histórico, o lógico, o teleológico e o sistemático, entendemos que, os métodos mais aconselhados para interpretar as normas imunizantes são o teleológico e o sistemático.

Essa conclusão, parte da análise dos métodos onde a interpretação teleológica visa à finalidade da norma e, a interpretação sistemática considera a Constituição como um todo, ou seja, não se pode compreender uma norma de forma isolada deixando de lado o contexto em que está inserida considerando, ainda, os princípios que regem o ordenamento jurídico.

Sendo assim, partindo da premissa de que a razão da existência das imunidades é a finalidade por ela almejada, resta cristalino, que essas devem ser interpretadas de forma ampla, devendo considerar o contexto em que estão inseridas e o valor que pretendem alcançar.

Nesse sentido tem decidido os Tribunais, conforme se verifica na leitura do julgado abaixo:

TRIBUTÁRIO – IMUNIDADE – IPTU – ENTIDADE EDUCACIONAL ESTRANGEIRA.

1. O artigo 150, VI, "c", da CF deve ser interpretado em combinação com o art. 14 do CTN, expressamente recepcionado no ADCT (art. 34 § 5º).
 2. **A imunidade**, como espécie de não incidência, por supressão constitucional, segundo a doutrina, **deve ser interpretada de forma ampla**, diferentemente da isenção, cuja interpretação é restrita, por imposição do próprio CTN (art. 111). (grifo nosso).
 3. (...)
- (STJ, 2ª T., RO 31/BA, rel. Min. Eliana Calmon, mai/04).

Esse, ainda, é o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) desde, o julgamento do RE 101.441-5/RS pelo Tribunal Pleno, corroborando a necessidade de interpretação extensiva às imunidades, vedando-se ao intérprete restringir o alcance do legislador maior.

Ainda sobre a interpretação extensiva da imunidade, cumpre trazer à baila o entendimento do Mestre Hugo de Brito Machado³⁰:

Equívoco imperdoável, portanto, é pretender-se interpretar a norma de imunidade da mesma forma que se interpreta a norma de isenção tributária. Na norma de imunidade, deve-se buscar a razão política, para que se possa estabelecer o sentido que melhor a ela corresponda. **Interpretar restritivamente norma de imunidade é inadmissível, pois pode significar, e no mais das vezes significa, a frustração dos objetivos com a norma visados pelo constituinte.** (grifo nosso)

Com isso, a interpretação da imunidade no tocante a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), inserida pela EC 33/01 deverá ser realizada de forma ampla, visando assegurar a aplicabilidade da imunidade a respeito das receitas derivadas de exportação. Entretanto, tal assunto será abordado de forma mais aprofundada nos capítulos subseqüentes.

1.2.4 O âmbito de abrangência das imunidades tributárias.

O âmbito de abrangência das imunidades tributárias é questão divergente na doutrina. Há doutrinadores que entendem que as imunidades abrangem somente os impostos e, aqueles que sustentam que ela alcança todos os tributos.

O posicionamento dos que defendem que a imunidade abrange tão somente os impostos, parte da interpretação literal do artigo 150, inciso VI, da Constituição, onde, o vocábulo “imposto” passa o significado de que esta é a única espécie de tributo que poderá ser alcançada pela norma imunizante.

Entretanto, analisando o preceito constitucional nota-se que tal conclusão não corresponde ao descrito no texto da Lei Maior, visto que, este contempla outras hipóteses de imunidades referentes a outros tributos.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade tributária e educação. “Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br/>>”. Estudos doutrinários. Acesso em 22 de fevereiro de 2010.

Paulo de Barros Carvalho³¹, ao discorrer sobre o assunto dispõe que:

Querem, quase todos, que a imunidade seja uma instituição jurídica que diga respeito unicamente aos impostos, forrando-se a ela os demais tributos. Tudo sobre o fundamento de que o texto do Diploma Básico, ao transmitir as hipóteses clássicas veiculadas pelo artigo 150, VI, cita, nominalmente, a espécie de tributos que Geraldo Ataliba qualifica de *não-vinculados*. Além do mais, insistem alguns na circunstância de que os impostos são concebidos para o atendimento das despesas gerais que o Estado se propõe, ao passo que as taxas e a contribuição de melhoria, antessupondo uma prestação direta, imediata e pessoal ao interessado, não comportariam o *benefício* da imunidade, por todos os títulos incompatível com aqueles tipos impositivos.

Nada mais infundado! A redução é descabida, transparecendo como o produto de exame meramente literal (e apressado) ou como resultado de considerações metajurídicas, que não se prendem ao contexto do direito positivo que vige.

Nesse sentido, podemos afirmar com base na Constituição Federal que as imunidades abrangem além dos impostos, as taxas, conforme se verifica na leitura do artigo 5º, XXXIV, “a” e “b”; LXIII; LXXIV; LXXVI, “a” e “b”; LXXVII; artigo 208, I; artigo 226, § 1º e 230, § 2º.

No tocante as contribuições, encontramos hipóteses de imunidade nos artigos 149, § 2º, I referente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico; 195, II, com relação às contribuições previdenciárias e, § 7º relativo às contribuições à seguridade social.

O ilustre mestre, ainda preleciona³², corroborando o entendimento de que a imunidade é perfeitamente aplicável as demais espécies tributárias:

A proposição afirmativa de que a imunidade é instituto que só se refere aos impostos carece de consistência veritativa. Traduz exacerbada extensão de uma particularidade constitucional que pode ser facilmente enunciada mediante a ponderação de outros fatores, também extraídos da disciplina do Texto Superior. Não sobeja repetir que, mesmo em termos literais, a Constituição brasileira abriga regras de competência da natureza daquelas que se conhecem pelo nome de imunidades tributárias, e que trazem alusão explícita às taxas e à contribuição de melhoria, o que basta para exibir a falsidade da proposição descritiva.

³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. op. cit., p. 318-319.

³² *Ibidem*, p. 321-322.

Sendo assim, e, partindo das premissas adotadas no parágrafo antecedente não tem cabimento a afirmação de que a tributação da CSLL não encontra-se abrangida pela imunidade constitucional do artigo 149, § 2º, I, com o fundamento de que tal contribuição não está inserida na espécie de contribuição social como refere-se o dispositivo.

2. A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), prevista no artigo 195, I, “c” da Carta Magna³³ foi instituída pela Lei nº 7.689, em 15 de dezembro de 1988.

Embora, se assemelhe ao Imposto sobre a Renda de Pessoas Jurídicas (IRPJ), com ele não se confunde, visto que, o artigo 2º da Lei 7.689/88³⁴ declara que a base de cálculo da contribuição é o “valor do exercício antes da provisão para o imposto de renda.”, além disso, o artigo 1º deixa claro que a sua finalidade é “custear a seguridade social”³⁵.

A citada lei outorgou, ainda, a competência para administrar e fiscalizar tal contribuição social à Secretaria da Receita Federal (SRF), conforme demonstra a leitura do artigo 6º do diploma legal³⁶.

2.1 Espécies de Contribuição

Antes de adentrarmos ao instituto da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, convém relembrar as espécies de contribuição previstas na Constituição.

A Constituição Federal fazia referência, originariamente, a três espécies de contribuição: as sociais, as de intervenção no domínio econômico e a de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Entretanto, com o advento da Emenda Constitucional

³³ Artigo 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: - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: c) o lucro;

³⁴ Artigo 2º - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

³⁵ Artigo 1º - Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social.

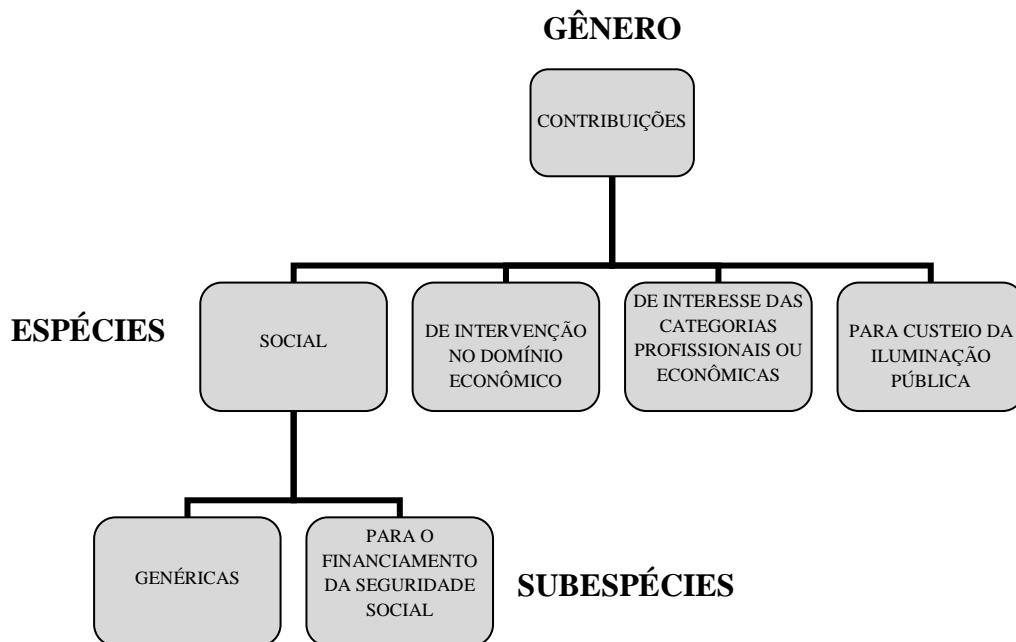
³⁶ Artigo 6º - A administração e fiscalização da contribuição social de que trata esta lei compete à Secretaria da Receita Federal.

nº 39/2002, foi acrescentado mais uma espécie de contribuição destinada ao custeio da iluminação pública.

Dessa forma, nosso foco são as contribuições sociais, ou seja, as contribuições para a seguridade social, mais precisamente, a CSLL.

No tocante as contribuições sociais, impende ressaltar que, estas subdividem-se em duas subespécies: as genéricas e as destinadas ao custeio da seguridade social, tendo como critério distintivo a finalidade, ou seja, a destinação do produto arrecadado. Dito isto, é inegável que a CSLL está inserida dentro da subespécie “destinadas ao custeio da seguridade social”, tendo em vista, sua finalidade precípua.³⁷

Sendo assim, para uma melhor visualização acerca da classificação das contribuições apresentaremos um esquema lógico, utilizando a teoria das classes:



Após verificarmos a classificação das contribuições, partiremos para uma análise da regra-matriz de incidência tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

³⁷ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Alcance da imunidade das receitas de exportação (art. 149, §2º, I, da Constituição): a questão da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). op. cit., p. 322-323.

2.2 A regra-matriz de incidência tributária da CSLL

Primeiramente, construiremos a regra-matriz de incidência tributária seguindo a estrutura lógico-semântica adotada no magistério do Professor Paulo de Barros Carvalho³⁸, onde na hipótese teremos os critérios material, espacial e temporal prevendo um fato e, no conseqüente da norma jurídica tributária, os critérios pessoal e quantitativo estatuidando o vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo da relação jurídica.

Sendo assim, a regra-matriz de incidência tributária da CSLL, com base na Lei nº 7.689/88, resta demonstrada da seguinte forma:

- **Hipótese (descritor)**

- *Critério material* - Auferir lucro.
- *Critério temporal* - 31 de dezembro de cada ano ou, no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades na data do respectivo balanço.
- *Critério espacial* - Território nacional.

- **Conseqüente (prescritor)**

- *Critério pessoal*
 - Sujeito Ativo – União.
 - Sujeito Passivo – pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela lei tributária.
- *Critério quantitativo*
 - Base de cálculo – valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda; no caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo

³⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. rev. ampl., São Paulo: Saraiva, 2007, p. 95.

corresponderá a 10 % (dez por cento) da receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano.

▪ Alíquota:

- 15 % (quinze por cento) no caso das pessoas jurídicas de seguros privados; das de capitalização; dos bancos de qualquer espécie; das distribuidoras de valores mobiliários; das corretoras de câmbio e de valores mobiliários; das sociedades de crédito, financiamento e investimentos; das sociedades de crédito imobiliário; das administradoras de cartões de crédito; das sociedades de cartões de crédito; das sociedades de arrendamento mercantil; das cooperativas de crédito; das associações de poupança e empréstimo.
- 9% (nove por cento) para as demais pessoas jurídicas.

A partir do exposto acima, discorreremos sobre cada um dos critérios apresentados.

2.2.1 Critério material

O critério material da CSLL é auferir lucro. Tal critério está relacionado diretamente com o artigo 195, I, da Constituição³⁹ que autoriza a União a instituir a Contribuição Social sobre o Lucro.

³⁹ Vide nota nº 33.

Entretanto, muitos doutrinadores apontavam essa Contribuição como um mero adicional do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas, diferenciado apenas pela destinação do produto arrecadado.

Essa situação foi motivo de discussão no Supremo Tribunal Federal⁴⁰, acerca da constitucionalidade da Lei nº 7.689/88, onde afastou-se a tese de mero adicional, atribuindo-lhe natureza específica tributária com fundamento constitucional próprio, afastando assim, a aplicação do artigo 153, III da Carta Magna⁴¹.

Nota-se, ainda, que ambos os tributos incidem sobre bases diversas, ou seja, o IRPJ incide sobre a “renda” e, a CSLL, sobre o “lucro”; além disso, o imposto de renda não pode ter sua arrecadação vinculada a qualquer órgão, fundo ou despesa, consoante a redação do artigo 167, IV da Lei Maior⁴².

2.2.2 Critério temporal

O critério temporal corresponde ao momento em que se considera ocorrido o fato jurídico tributário, ou seja, o exato instante em que ocorre o fato jurídico previsto na hipótese de incidência, surgindo, como consequência, um direito subjetivo para o Estado e um dever jurídico para o contribuinte.

Com isso, analisando o artigo 2º, § 1º, “a” da Lei nº 7.689/88 temos que, o critério temporal é o período anual, considerando-se ocorrido o fato jurídico - o lucro líquido - no resultado do período base encerrado em 31 de dezembro de cada ano.

⁴⁰ O RE 146.733/SP, julgado pelo Plenário do STF em junho de 1992, de relatoria do Ministro Moreira Alves, declarou a constitucionalidade da Lei nº 7.689/88 e a inconstitucionalidade do artigo 8º da referida lei.

⁴¹ Artigo 153 – Compete a União instituir impostos sobre: III – renda e proventos de qualquer natureza;

⁴² Artigo 167 – São vedados: IV – a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, (...).

Convém destacar que, além desse período, tal Lei faz menção ao resultado apurado no balanço nos casos de incorporação, fusão, cisão, ou encerramento de atividades, conforme preceitua a alínea “b” do mesmo dispositivo legal.

Além disso, para fins de conhecimento, vale ressaltar que a legislação do IRPJ é aplicável à CSLL⁴³. Sendo assim, dependendo do regime tributário adotado pela pessoa jurídica – lucro real, presumido ou arbitrado para a apuração do IRPJ - o período de apuração da base de cálculo da Contribuição deverá ser correspondente, ou seja:

- Período anual⁴⁴ - encerrando-se em 31 de dezembro de cada ano, nos casos de apuração da Contribuição com base no resultado ajustado anual;
- Período trimestral – encerrando-se nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, com base no resultado ajustado trimestral, ou no resultado presumido ou no arbitrado trimestral.

2.2.3 Critério espacial

A Lei n° 7.689/88 não dispõe, expressamente, sobre o critério espacial da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, entretanto, por se tratar de contribuição de competência da União não requer que a hipótese se realize em lugar específico, irradiando seus efeitos em todo o território nacional.

⁴³ Cf. Lei n° 7689/88 - Artigo 6° - parágrafo único – Aplicam-se à contribuição social, no que couber, as disposições da legislação do imposto de renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

⁴⁴ No tocante a periodicidade anual, é importante salientar que, embora seja devido a Contribuição no dia 31 de dezembro de cada ano a mesma pode ser recolhida mensalmente com base na apuração mensal estimada até o último dia útil do mês subsequente àquele que se referir. Devendo eventual saldo positivo ser recolhido até o dia 31 de março do ano subsequente, conforme dispõe os artigos 16 a 18 e 35 da IN 390/04 da Secretaria da Receita Federal. Caso o saldo seja negativo, poderá ser compensado ou restituído a partir de janeiro do ano subsequente ao encerramento do período de apuração.

2.2.4 Critério pessoal

Embora a Lei nº 7.689/88, em seu artigo 6º mencione a Receita Federal como entidade competente para administrar e fiscalizar a CSLL⁴⁵, esta não possui capacidade ativa para exigir tal contribuição e, tampouco, para figurar como credora. Esse atributo é privativo da União, sendo ela o sujeito ativo da relação jurídica.

No tocante ao sujeito passivo da relação jurídica temos as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela lei tributária, conforme redação do artigo 4º da citada Lei.

2.2.5 Critério Quantitativo

No tocante a base de cálculo, o artigo 1º da Lei nº 7.689/88 dispõe que será “o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”. Entretanto, traz uma ressalva no § 2º do referido artigo onde, “nos casos de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo corresponderá a 10 % (dez por cento) da receita bruta auferida no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano”.

O valor do resultado do exercício deverá ser apurado de acordo com os ajustes previstos no § 1º, “c”, itens 1, 2 e 4, conforme redação abaixo:

Artigo 2º - A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1º - Para efeito do disposto neste artigo:

c) o resultado do período-base, apurado com observância da legislação comercial, será ajustado pela:

1. exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

⁴⁵ Vide nota 36.

2. exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computado como receita;
3. (revogado pela Lei nº 7.856/89)
4. adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor do patrimônio líquido.

É indispensável frisar que, a apuração da base de cálculo da CSLL é variável dependendo do regime tributário adotado pela pessoa jurídica – lucro real, presumido ou arbitrado⁴⁶, ou seja, tal variação ocorre no cálculo do resultado, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações autorizadas pela legislação da Contribuição.

Isso não quer dizer que, tanto o IRPJ quanto a CSLL tenham as mesmas bases de cálculo, visto que, as deduções, adições e compensações admissíveis para a apuração de um não correspondem exatamente àquelas admitidas para fins de apuração da base de cálculo do outro.⁴⁷

Já, com relação à alíquota a lei é clara, 15% (quinze por cento)⁴⁸, no caso das pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e das referidas nos incisos I a VII, IX e X do § 1º do artigo 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001⁴⁹; e, a partir de 2008, 9% (nove por cento), no caso das demais pessoas jurídicas⁵⁰.

⁴⁶ A título de conhecimento, tendo em vista, esse não ser o objeto de estudo do trabalho que ora apresentamos e, para não nos aprofundarmos nessa questão, ressaltamos que a Instrução Normativa nº 390/04 da Secretaria da Receita Federal, traz em seu bojo as fórmulas de adições e exclusões para apuração da base de cálculo das contribuições referentes a cada regime jurídico adotado.

⁴⁷ PAULSEN, Leandro. op. cit., p. 500.

⁴⁸ Artigo 3º, I da Lei nº 7.689/88.

⁴⁹ Incisos já descritos na página 23 – item alíquota.

⁵⁰ Artigo 3º, II da Lei nº 7.689/88, inserido pela Lei nº 11.727/08.

3. APLICABILIDADE DA IMUNIDADE SOBRE AS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO INCIDENTES NA CSLL

Questão controversa, nos dias atuais, é a imunidade das receitas provenientes de exportação para composição da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Essa divergência dá-se em função de dois fatores: o primeiro baseia-se no entendimento de que a CSLL não se inclui dentro da espécie Contribuições Sociais; o segundo, no sentido de que, por se tratar de tributo que possui como aspecto material “auferir lucro” não encontra-se abrangido pela imunidade do artigo 149, § 2º, I da Carta Magna, visto que, o mesmo dispõe, expressamente, o termo “receita”.

Vale lembrar que, no capítulo antecedente restou demonstrada, de forma clara, que as contribuições para a seguridade social, entre elas a CSLL, estão inseridas como subespécie das contribuições sociais e, portanto, perfeitamente aplicável a imunidade do artigo 149, § 2º, I, da Constituição.

No tocante ao aspecto material da CSLL, ou seja, “auferir lucro”, conforme já discutido no primeiro capítulo deste trabalho, trata-se de uma questão de interpretação. Dessa forma, se o dispositivo constitucional que dispõe sobre a imunidade das “receitas” for interpretado de forma literal, limitaria a aplicação da imunidade somente às contribuições incidentes sobre a receita ou faturamento, ou seja, ao PIS e a COFINS, o que não é o caso.

A interpretação literal prejudica o alcance da norma imunizante, visto que, reduz o âmbito de incidência da imunidade. No caso da CSLL, imunizar as receitas decorrentes de exportação teria como finalidade precípua, desonerar as exportações e, com isso, fomentar o desenvolvimento nacional aumentando a competitividade dos produtos nacionais no mercado externo.

Para Gabriel Lacerda Troianelli, a interpretação restritiva deve ser afastada, principalmente, quando se trata de matéria constitucional, visto que, deve-se preferir a interpretação que dê mais efetividade à norma⁵¹.

Esse não é o entendimento da Receita Federal do Brasil, pois, em consultas a respeito do assunto, tem mantido a posição no sentido de que a referida imunidade do artigo 149, § 2º, I da Lei Maior, é aplicável somente àquelas contribuições que possuem como aspecto material a receita.

Entretanto, nossos Tribunais já vêm decidindo a favor do contribuinte e aplicando a interpretação ampla ao dispositivo constitucional. O próprio STF entende que as imunidades devem ser interpretadas de forma extensiva, conforme demonstra o trecho extraído do voto do Ministro Celso Mello⁵², “as normas constitucionais referentes à imunidade tributária devem merecer, em sua aplicação, exegese compreensiva e, até mesmo, extensiva”.

Qualquer interpretação em sentido contrário seja, no âmbito administrativo pela Secretaria da Receita Federal ou no judiciário, a respeito da aplicabilidade da norma imunizante equivale a incidir em inconstitucionalidade, conforme preconiza Roque Antonio Carrazza, acrescentando ainda que: “as imunidades tornam duplamente inconstitucionais as manifestações interpretativas e os atos administrativos que as desafiam.”⁵³

⁵¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A imunidade da CSL sobre receita de exportações. *RDDT*, São Paulo: Dialética, n. 153, p. 38-47, p. 40.

⁵² STF, T. Pleno, RE 203.859-8/SP. Rel. Min. Carlos Velloso, ago/01.

⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. op. cit., p. 730.

3.1 Diferença entre receita e lucro

Para que possamos discorrer sobre a possibilidade de aplicação da imunidade sobre as receitas decorrentes da exportação no tocante à CSLL, é indispensável verificarmos se há relação entre os conceitos de lucro e receita.

A Constituição Federal não conceituou o termo “lucro” no artigo 195, I, “c” do diploma constitucional, deixando margem ao legislador para fazê-lo. Dessa forma, para chegarmos a um conceito de lucro sobre o qual incide a CSLL, utilizaremos a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, conhecida como Lei das Sociedades Anônimas.

O artigo 191 da referida Lei, estabelece que “lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o artigo 190.”

Já o artigo 190 preceitua que “As participações estatutárias de empregados, administradores e partes beneficiárias serão determinadas, sucessivamente e nessa ordem, com base nos lucros que remanescerem depois de deduzida a participação anteriormente calculada.”

Além disso, como mencionado anteriormente, a base de cálculo da CSLL, conforme o artigo 2º da Lei nº 7.689/88, “é o valor do resultado do exercício antes da provisão para o imposto de renda.”

Sendo assim, podemos afirmar que, lucro é o resultado final ajustado pelas receitas e despesas, num dado período de apuração, onde, se as receitas forem maiores que as despesas, teremos o lucro caracterizado pelo acréscimo de capacidade econômica ou, melhor dizendo, acréscimo de riqueza nova.

O STF firmou entendimento de que lucro, para fins de incidência da CSLL, “é o resultado positivo do exercício, ou seja, o valor das receitas da empresa, descontados os custos e despesas operacionais e não-operacionais.”⁵⁴

Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Botallo, no tocante à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, dispõem que o lucro recai sobre um resultado final que leva em conta as receitas da pessoa jurídica ajustadas aos ditames legais, ou seja, que leve em conta modalidade qualificada de receita, mas, sempre receita.⁵⁵

Mas o que é receita? Receita, nos ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé, “consiste em qualquer ingresso de valores, decorrente ou não da atividade do contribuinte”⁵⁶.

Desta forma, resta comprovado que o termo receita é mais abrangente que o termo lucro, entretanto, correlacionam-se, visto que, é impossível auferir lucro sem que a receita de um determinado período seja considerada, ou seja, o lucro pressupõe a existência de receita.

É nesse sentido a redação do artigo 149, §2º, I da Carta Magna, ao dispor que “as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”. Com isso, todas as receitas derivadas de exportações utilizadas para compor a base de cálculo da CSLL deverão ser excluídas de tal composição, tendo em vista, a imunidade trazida pelo artigo.

Esse entendimento é corroborado pelos Ilustres Mestres Sacha Calmon Navarro e Misabel Abreu Machado Derzi⁵⁷:

É verdade que a CSLL não tem como fato gerador as receitas brutas, mas o lucro auferido pela pessoa empresarial com aquelas receitas. É verdade que lucro é conceito diferente do conceito de receita. Receita não é lucro, lucro não é receita. Mas também é verdade que o lucro com as exportações está contido no conceito de

⁵⁴ STF. T. Pleno, un., AC 1738 MC/SP. Rel. Min. Cezar Peluso, set. 2007.

⁵⁵ CARRAZZA, Roque Antonio; BOTALLO, Eduardo Domingos. op. cit., p. 112.

⁵⁶ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Alcance da imunidade das receitas de exportação (art. 149, §2º, I, da Constituição): a questão da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). op. cit., p. 332.

⁵⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro; e DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade do PIS, da Cofins, da CSLL e da CPMF nas exportações. *Revista de Direito Tributário da Apet*. São Paulo: v. 2, jul. 2004, p. 141

receita das exportações. Ao excluir do campo de competência tributária as receitas formadoras do lucro (não propriamente o lucro), a Emenda Constitucional n° 33/01 protegeu de forma ampla e efetiva a exportação nacional. **O lucro é parcela restrita de receita e configura apenas o ganho líquido**, aquilo que, na parte da receita, significa efetivo acréscimo, excedente, ganho novo. **Portanto, norma que imuniza o lucro, de fato não atinge a receita ou faturamento (*múnus dixit*), pois a receita, produto bruto das vendas de mercadorias e serviços, pode ocorrer com ou sem lucro. Assim, é possível haver receita ou faturamento sem que ocorra lucro. Mas a recíproca não é verdadeira.** (grifo nosso)

E, ainda por Roque Antonio Carrazza e Eduardo Domingos Botallo para quem, a receita não exclui o lucro, e vice-versa. Havendo perfeita compatibilidade entre os dois conceitos, visto que, o lucro “nada mais é do que a receita depurada, isto é, a receita que teve expungidos os custos e as despesas necessários à sua obtenção.”⁵⁸

3.2 A interpretação do artigo 149, § 2º, I da Constituição Federal

A Lei n° 7.689 de 15 de dezembro de 1988, instituiu a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, destinada a financiar a seguridade social.

Em 12 de dezembro de 2001, foi publicada a Emenda Constitucional n° 33 que inseriu o § 2º ao artigo 149 da Carta Magna. Tal parágrafo, mais precisamente, seu inciso I dispôs que as receitas decorrentes de exportação em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico serão imunes.

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;

⁵⁸ CARRAZZA, Roque Antonio; BOTALLO, Eduardo Domingos. op. cit., p. 113.

Com base na leitura do dispositivo constitucional, depreende-se que, ele refere-se a todas as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico outorgando ainda, no *caput*, competência à União para instituir além das contribuições supracitadas, as contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas.

Já o parágrafo 2º do mencionado artigo, aplica-se a todas as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, mas, restringe a amplitude do *caput*, visto que, exclui as contribuições de interesse das categorias profissionais e econômicas.

Mas, o que realmente interessa, no estudo desse trabalho é o inciso I, do parágrafo 2º, do artigo 149 onde, “não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”, criando uma norma imunizante.

Dessa forma, tal inciso acaba por limitar a imunidade não a todas as contribuições sociais e as de intervenção no domínio econômico, mas somente àquelas que, tenham como materialidade componente da base de cálculo, as receitas decorrentes de exportação.

Entretanto, tal imunidade tem gerado controvérsias acerca da sua aplicabilidade, ou não, às Contribuições Sociais sobre o Lucro Líquido, esse fato deriva da interpretação literal do artigo supramencionado, onde dispõe ser imune a receita e, não o lucro – critério material – da CSLL conforme o artigo 195, I, “c” da Lei Maior.

O fato é que, a base de cálculo da CSLL - já discutida anteriormente – é o resultado de uma fórmula matemática de adições e subtrações de receitas e custos. Com isso, é inegável que a receita é parte da composição de tal base de cálculo e, portanto, plenamente, abrangida pelo manto da imunidade preconizada no artigo.

Dessa forma, uma vez imune as receitas que compõem a fórmula matemática da base de cálculo da CSLL, como calcular o lucro sobre elas?

Impende ressaltar, que o artigo é claro no tocante às receitas imunes, essas são derivadas da exportação, não se trata de toda e qualquer receita.

Sendo assim, em resposta a questão acima, no caso da CSLL, a pessoa jurídica, sujeito passivo da relação jurídica tributária, deverá continuar recolhendo a contribuição citada sobre o lucro, excluindo apenas, as receitas decorrentes de exportação. As demais receitas passíveis de tributação deverão compor a base de cálculo, normalmente, sem que haja qualquer imunidade sobre elas.

Tal entendimento encontra consonância nos ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé que preconiza *in verbis*⁵⁹:

A imunidade veiculada pelo artigo 149, § 2º, I, do Texto Constitucional, não se refere a contribuições incidentes sobre a receita, isto é, que tenham por hipótese de incidência “auferir receitas”. A **imunidade refere-se e desonera todas as receitas decorrentes da exportação**, independentemente da forma eleita pelo legislador para enunciar a hipótese normativa. Se, de algum modo, contribuição social ou de intervenção no domínio econômico recair sobre fato signo-presuntivo de riqueza composto por receitas decorrentes da exportação, estas não de ser excluídas da base de cálculo para fins de determinação do tributo devido. (grifo nosso)

Por fim, analisando o preceito constitucional e interpretando-o de forma extensiva, consoante entendimento do STF, nota-se que, a intenção do legislador ao conferir imunidade às receitas decorrentes de exportação, tem como principal objetivo, desonerar as exportações, ampliando, dessa forma, o desenvolvimento nacional com maior competitividade no mercado externo dos produtos nacionais.

⁵⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Alcance da imunidade das receitas de exportação (art. 149, §2º, I, da Constituição): a questão da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). op. cit., p. 335.

3.3 A CSLL sobre as receitas de exportações no entendimento do STF

O Supremo Tribunal Federal (STF) em suas últimas decisões tem optado por conceder liminar às empresas, contribuintes da CSLL, que exportam bens e serviços, com base na imunidade prevista no artigo 149, § 2º, I da Constituição.

Conforme se verifica na ementa do julgamento, pelo Tribunal Pleno, da Medida Cautelar em Ação Cautelar nº 1.738-6⁶⁰, de relatoria do Ministro Cezar Peluso:

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 - CSSL calculada sobre as grandezas específicas que decorram de receitas de exportação.** (grifo nosso)

Com isso, tem aumentado, consideravelmente, o número de ações na justiça contestando a incidência da CSLL sobre tais receitas. Entretanto, principalmente, nos Tribunais Regionais o entendimento ainda é divergente, pois, alguns desembargadores continuam adotando a posição do Fisco no sentido de que a base de cálculo da CSLL é decorrente do lucro e não das receitas, portanto, não cabe a aplicação de tal imunidade.

Tal entendimento é confirmado pelo recente julgado abaixo⁶¹:

DIREITO TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO (CSLL). ARTIGO 149, § 2º, I, DA CF. EC Nº 33/2001. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. INCIDÊNCIA.

1. Atualmente, as receitas oriundas de exportação, em geral, estão imunes a contribuições sociais, bem como a contribuições de intervenção no domínio econômico.

2. A hipótese de não-incidência das contribuições sociais previstas no artigo 149 da Carta Magna **refere-se à atividade de exportação, não se estendendo aos lucros**

⁶⁰ STF, T. Pleno, un., AC 1738 MC/SP. Rel. Min. Cezar Peluso, out.2007.

⁶¹ TRF 3, T. 3, un., AMS 2004.61.20.005534-9. Rel. Des. Marcio Moraes; Juiz Fed. Conv. Rubens Calixto, dez. 2009.

dela decorrentes, mas apenas à respectiva "receita decorrente de exportação" e às contribuições com base nela exigidas.

3. A CSLL tem como hipótese de incidência o lucro líquido, cujo conceito difere do de receita, o que torna legítima a inclusão das receitas provenientes de exportação na base de cálculo desta contribuição.

4. Prejudicados o pleito referente à compensação e a alegação de que as vendas à Zona Franca de Manaus são equiparadas às receitas decorrentes de exportação, tendo em vista a rejeição do pedido quanto à extensão da imunidade à CSLL.

5. Apelação a que se nega provimento. (grifo nosso)

Vale ressaltar que, o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 564.413-8, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, reconheceu, por unanimidade, a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada, com isso, os processos relativos a essa questão, no STF, encontram-se sobrestados⁶² até o julgamento final da repercussão geral.

Com as decisões do Supremo concedendo liminares de efeito suspensivo à cobrança da CSLL, tem-se o entendimento de que este venha a reconhecer a inconstitucionalidade de tal cobrança.

Sendo assim, uma vez reconhecida a inconstitucionalidade, acabaria por gerar outras ações pleiteando o direito do contribuinte de restituir ou compensar os valores pagos indevidamente.

⁶² Recursos Extraordinários que encontram-se sobrestados até o julgamento final do RE nº 564.413: RE nº 462.298; RE 471.287 e RE 518.532.

CONCLUSÃO

Diante do estudo doutrinário realizado e da análise jurisprudencial trazidos à baila, restou comprovada a imunidade do artigo 149, § 2º, I da Constituição Federal, no tocante às receitas decorrentes de exportação e a sua aplicabilidade à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Pelo exposto, as nossas conclusões são as seguintes: a) A Emenda Constitucional nº 33/01 ao inserir o § 2º ao artigo 149 da Carta Magna, no inciso I, criou verdadeira imunidade das receitas decorrentes de exportação em relação às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico; b) A CSLL está inserida na espécie “contribuições sociais”, mais precisamente, dentro da subespécie “contribuições destinadas ao custeio da seguridade social”, portanto, abrangida pela imunidade do artigo em comento; c) Além disso, as imunidades devem ser interpretadas de forma extensiva, pois devem considerar o contexto que estão inseridas e o valor que pretendem alcançar, conforme entendimento do STF; d) Lucro é o resultado final ajustado pelas receitas e despesas, num dado período de apuração; e) Receita, tomando emprestado o conceito exposto por Fabiana Del Padre Tomé, consiste em qualquer ingresso de valores, decorrente ou não da atividade do contribuinte; f) A base de cálculo da CSLL é o resultado de uma fórmula matemática de adições e subtrações de receitas e custos. Com isso, é inegável que a receita compõe tal base de cálculo, sendo assim, as receitas decorrentes de exportação deverão ser excluídas de tal composição, visto, a imunidade trazida pelo artigo em questão; g) A intenção do legislador ao conferir tal imunidade, tinha como principal objetivo, desonerar as exportações, ampliando, a competitividade no mercado externo dos produtos nacionais – “valor almejado”; h) As decisões do STF levam a crer, que virão a confirmar a aplicabilidade de tal imunidade, excluindo do campo de incidência da CSLL as receitas decorrentes de exportação.

REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 5. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BARRETO, Aires Fernandino; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2001.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília: Senado Federal, 1988, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constitui%C3%A7ao.htm>. Acesso em: 03 fev. 2010.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional n. 33, de 11 de dezembro de 2001. Altera os artigos 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 12 dez. 2001, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc33.htm>. Acesso em: 03 fev. 2010.

_____. Constituição (1988). Emenda Constitucional n. 39, de 19 de dezembro de 2002. Acrescenta o artigo 149-A à Constituição Federal, instituindo contribuição para custeio do serviço de iluminação pública nos Municípios e no Distrito Federal. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 20 dez. 2002, disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Emendas/Emc/emc39.htm>. Acesso em: 03 fev. 2010.

_____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre a sociedade por ações. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 16 dez. 1988, disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L6404consol.htm>>. Acesso em: 03 fev. 2010.

_____. Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 16 dez. 1988, disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/leis/L7689.htm>>. Acesso em: 03 fev. 2010.

_____. Lei Complementar n. 105, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 11 jan. 2001, disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/ccivil/LEIS/LCP/Lcp105.htm>>. Acesso em: 03 fev. 2010.

_____. Supremo Tribunal Federal. AC n° 1738 MC/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Cezar Peluso. Brasília, 17 set. 2007. DJU 19 out. 2007.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE n° 101.441-5/RS. Tribunal Pleno. Relator: Min. Sydney Sanches. Brasília, 04 nov. 1987. DJU 19 ago. 1988.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE n° 146.733/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Moreira Alves. Brasília, 29 jun. 1992. DJU 06 nov. 1992.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE n° 203.859-8/SP. Tribunal Pleno. Relator: Min. Carlos Velloso. Brasília, 11 dez. 1996. DJU 24 ago. 2001.

_____. Supremo Tribunal Federal. RE n° 564.413 RG/SC. Relator: Min. Marco Aurélio. Brasília, 12 dez. 2007. DJU 14 dez. 2007.

_____. Superior Tribunal de Justiça. RO n° 31/BA. 2ª Turma. Relatora: Min. Eliana Calmon. Brasília, 06 mai. 2004. DJU 02 ago. 2004.

_____. Tribunal Regional Federal. TRF3. 3ª T., AMS n° 2004.61.20.005534-9/SP. Relator: Des. Fed. Marcio Moraes. Juiz Fed. Conv. Rubens Calixto. São Paulo, 12 nov. 2009. DJ 01 dez. 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 25. ed. rev. aum. atual. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____; BOTALLO, Eduardo Domingos. Operações de exportação e equiparadas e imunidade à Contribuição Social sobre o Lucro. *RDDT*, São Paulo: Dialética, n. 91, p. 108-115, abr. 2003.

CARDOSO, Daniel Gatschnigg. Inconstitucionalidade da inclusão das receitas de exportação na base de cálculo da CSLL. *Revista de Estudos Tributários*, n. 60, mar.-abr. 2008.

CARVALHO, Cristiano. Sistema, competência e princípios. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 861-896.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. *Direito tributário, linguagem e método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. rev. ampl., São Paulo: Saraiva, 2007.

CHIESA, Clélio. Imunidades e normas gerais de direito tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 921-981.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

_____; DERZI, Misabel Abreu Machado. A imunidade do PIS, da Cofins, da CSLL e da CPMF nas exportações. *Revista de Direito Tributário da Apet*. São Paulo: v. 2, jul. 2004.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001.

DIAS, Roberto Moreira; SAAD, Cesar Augusto de Almeida. A CSLL e as receitas de exportação. *RDDT*, São Paulo: Dialética, n. 172, p. 112-126, jan. 2010.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: MARTINS, Ives Gandra (Coord.). *Imunidades Tributárias*. São Paulo: RT/CEU, 1998. (Pesquisas Tributárias, Nova Série 4).

MACHADO, Hugo de Brito. Imunidade tributária e educação. “Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br/>>”. Estudos doutrinários. Acesso em 22 de fev. 2010.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário de acordo com a Constituição Federal de 1988*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa n. 390, de 30 de janeiro de 2004. Dispõe sobre a apuração e o pagamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, 02 fev. 2004, disponível em: <<http://www.receita.gov.br/Legislacao/Ins/2004/in3902004.htm>>. Acesso em 26 fev. 2010.

SEOANE, Diego Sales; VASQUES, Thiago Corrêa. A imunidade prevista no artigo 149, parágrafo 2º, inciso I, da Constituição Federal e a sua aplicação à Contribuição Social sobre o Lucro – CSL. *RDDT*, São Paulo: Dialética, n. 164, p. 7-13, mai. 2009.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Alcance da imunidade das receitas de exportação (art. 149, §2º, I, da Constituição): a questão da contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Contribuições para a seguridade social*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 319-336.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A imunidade da CSL sobre receita de exportações. *RDDT*, São Paulo: Dialética, n. 153, p. 38-47, jun. 2008.