

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP**

Fernanda Ramos Pazello

**DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS DAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO:
A IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E A ISENÇÃO DO ISS**

MESTRADO EM DIREITO

São Paulo

2008

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC/SP**

Fernanda Ramos Pazello

**DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS DAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO:
A IMUNIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E A ISENÇÃO DO ISS**

MESTRADO EM DIREITO

Tese apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito do Estado – Subárea: Direito Tributário, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob orientação do Professor Estevão Horvath.

São Paulo

2008

Banca Examinadora

*Dedico este trabalho ao meu marido,
NELSON TROMBINI JUNIOR, pelo auxílio, paciência
e incentivo na elaboração da dissertação.*

*Aos meus amados pais,
ROBERTO TANUS PAZELLO e ELIZABETH RAMOS PAZELLO,
por sempre confiarem na minha capacidade,
apoando totalmente a realização dos meus sonhos.*

*Ao escritório PINHEIRO NETO ADVOGADOS
e, em especial, aos meus amigos
JOSÉ ROBERTO PISANI, SÉRGIO FARINA FILHO, TÉRCIO CHIAVASSA e
DIEGO CALDAS R. DE SIMONE, pelas contribuições valorosas
para o início e o término do Curso de Mestrado.*

*Por fim, um agradecimento especial
ao Doutor Professor ESTEVÃO HORVATH,
pela valiosa orientação dispensada ao presente estudo.*

RESUMO

O presente trabalho busca analisar a abrangência da imunidade tributária das contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação, bem como o sentido e o alcance da isenção tributária do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza (“ISS”) sobre a exportação de serviços.

O trabalho compõe-se de cinco capítulos distintos. Inicialmente, cuida-se de delimitar o tema e demonstrar a importância do seu estudo, bem como estabelecer as premissas necessárias para o aprofundamento da discussão. Assim, nos dedicamos à análise de alguns aspectos relacionados às competências tributárias traçadas no Sistema Constitucional Brasileiro, mais especificamente à repartição de competências entre os entes políticos, à classificação dos tributos em espécies, às características das contribuições sociais, aos limites do poder reformador e à função da lei complementar.

Em seguida, tratamos da aceção de extrafiscalidade e analisamos sua influência sobre os princípios informadores do Sistema Constitucional Tributário. Após, abordamos dois institutos tributários ligados à desoneração tributária, quais sejam: a imunidade e a isenção, apriorizando o estudo sobre a interpretação das normas imunizantes e isentivas. Posteriormente, delimitamos o conceito de operação de exportação, examinamos sua tributação no Brasil e definimos qual é a finalidade atribuída pelo Sistema Constitucional às operações de exportação.

Por fim, desenvolvemos uma visão crítica e científica dos dois temas que nos propomos a estudar, para concluir que (i) a imunidade das receitas decorrentes de exportação abrange também a Contribuição Social sobre o Lucro (“CSL”), a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (“CPMF”), a variação cambial ativa decorrente de receita de exportação e as vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus (“ZFM”); e (ii) a norma isentiva do ISS alcança os serviços cujo resultado (entenda-se benefício) foi auferido por tomador estrangeiro.

PALAVRAS-CHAVE: desoneração tributária – operação de exportação – contribuição social – ISS – exportação de serviço – receita decorrente de exportação – variação cambial.

ABSTRACT

This work looks into the extent of tax immunity relating to social contribution on export income, and also addresses the meaning and extent of tax exemption of Tax on Services of any Kind (“ISS”) levied on service exports.

This paper is divided into five distinct chapters. The first chapter delimits the matter under study and its importance, and sets out the premises that will be pivotal to delve into this subject. In this chapter, we will thus analyze some aspects relating to the levels of tax competence outlined in the Brazilian constitutional system, notably the allocation of jurisdiction among political entities; classification of taxes into distinct types; the characteristics of social contributions; the limits of appellate authorities; and the role of supplementary law.

We shall then turn to the concept of extra-fiscal policy (*extrafiscalidade*) and its influence on the principles under the Constitutional Taxation System. Subsequently, we will address two tax institutions relating to tax reduction, namely, tax immunity and exemption, delving into the interpretation of immunity and exemption rules. We will then delimit the concept of export transactions, analyzing their taxation in Brazil and defining the purpose attributed by the Constitutional System to export transactions.

Finally, we will build critical and scientific views on two issues under scrutiny, concluding that (i) immunity to export income also extends to the Social Contribution on Profits (“CSL”), Provisional Contribution on Financial Transactions (“CPMF”), positive exchange variations from export income and sales to the Manaus Free Trade Zone (“ZFM”); and (ii) the ISS exemption rule reaches the services whose results (namely, benefit) were earned by the foreign taker.

KEYWORDS: tax relief – export transactions – social contribution – tax on services (ISS) – service exports – export income – exchange variation.

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO E ESTABELECIMENTO DE PREMISSAS	1
1.1 Importância do tema e delimitação do trabalho	1
1.2 Sistema Constitucional Tributário.....	5
1.2.1 Competência tributária	7
1.2.1.1 Classificação dos tributos: as modalidades tributárias	14
1.2.1.2 Contribuições sociais: artigo 149 da CF/88	17
1.2.1.3 Emendas constitucionais em matéria tributária: limites do poder reformador	21
1.2.1.4 A função da lei complementar em matéria tributária	28
2. EXTRAFISCALIDADE	34
2.1 Acepção adotada	34
2.2 Sua influência sobre os princípios informadores do Sistema Constitucional Tributário	37
2.2.1 Noção de princípio	37
2.2.2 Princípio republicano	39
2.2.3 Princípio federativo	44
2.2.4 Princípio da legalidade	45
2.2.5 Princípio da segurança jurídica	46
3. DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS	49
3.1 Imunidade tributária.....	50
3.2 Isenção tributária.....	55
3.3 Interpretação das normas imunizantes e isentivas	58
4. OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO	65
4.1 Proposta conceitual	65
4.2 Tratamento atribuído pela Constituição Federal de 1988	66

4.2.1	Sua tributação	66
4.2.1.1	Imposto de Exportação: caráter extrafiscal	66
4.2.1.2	IPI e ICMS: imunidade integrada.....	67
4.2.1.3	ISS: isenção heterônoma	70
4.2.1.4	As contribuições sociais e a Cide.....	71
4.2.2	Finalidade constitucional.....	72
5.	QUESTÕES A SEREM DEBATIDAS.....	76
5.1	Imunidade das receitas de exportação para as contribuições sociais	76
5.1.1	Imunidade aplicável à CSL	78
5.1.2	Imunidade aplicável à extinta CPMF	88
5.1.3	Imunidade aplicável à variação cambial ativa decorrente de receita de exportação	93
5.1.4	Vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus	99
5.2	O ISS e a exportação de serviços.....	103
5.2.1	Pressuposto constitucional	103
5.2.2	A função da lei complementar.....	104
5.2.3	E a regra-matriz de incidência tributária.....	106
5.2.4	O sentido e o alcance do artigo 2.º da LC 116/2003	111
5.2.5	A decisão do Superior Tribunal de Justiça	119
6.	SÍNTESE CONCLUSIVA.....	122
7.	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	128

1

INTRODUÇÃO E ESTABELECIMENTO DE PREMISSAS**1.1 Importância do tema e delimitação do trabalho**

Até meados de 2002, o desempenho das exportações no Brasil era pífio. A partir de então, o Brasil passou a viver um cenário inverso, com uma alta taxa de crescimento das exportações brasileiras, o que tem sido muito profícuo ao País, na medida em que acarreta um elevado desenvolvimento econômico, com influência nos setores da indústria, do comércio, da prestação de serviços e da agricultura.

O Brasil, em razão dos seus diversos tributos indiretos sobre a produção e a exportação de produtos e mercadorias, necessita de instrumentos jurídicos adequados para garantir igualdade de oportunidades aos exportadores brasileiros no comércio internacional. Isso porque é sabido que a exportação de tributos gera um aumento do valor dos produtos e mercadorias exportadas, desfavorecendo o crescimento nacional e a formação do balanço de pagamento.

Verificaremos que o ordenamento jurídico brasileiro tem se preocupado em diminuir a carga tributária incidente sobre as operações de exportação, sejam as exportações de produtos/mercadorias ou as exportações de serviços. A Constituição Federal de 1988 (“CF/88”), com suas diversas alterações, bem como o histórico legislativo de tributação no Brasil, não deixam dúvidas a respeito disso. No entanto, algumas questões relacionadas à tributação das operações de exportação encontram divergência entre a interpretação dada pelo poder tributante, pela doutrina e pela jurisprudência.

Inicialmente, cabe-nos perguntar: o que é uma operação de exportação? Quando ocorre a exportação de um produto/mercadoria ou de um serviço? O objetivo do presente trabalho é, imprimindo uma visão científica, responder a tais indagações para que possamos analisar a tributação das operações de exportação, o tratamento dado pela nossa Carta Magna às exportações e algumas questões pontuais que encontram divergência na doutrina e na jurisprudência relacionadas às desonerações tributárias das exportações de produtos/mercadorias e serviços.

A Carta Magna, em sua redação original, já previa – e ainda prevê – a imunidade tributária do Imposto sobre Produto Industrializado (“IPI”) sobre produtos industrializados des-

tinados ao exterior (artigo 153, § 3.º, inciso III).¹ Referido tributo, de competência federal, é não-cumulativo, ou seja, o contribuinte poderá compensar o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

Além disso, antes da Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003 (“EC 42/2003”), o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias (“ICMS”) não incidia sobre as operações que destinasse produtos industrializados ao exterior, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar. Após a EC 42/2003, a imunidade do ICMS passou a abranger as operações que destinem mercadorias para o exterior, bem como serviços prestados a destinatários no exterior. Neste caso, a própria Carta Magna assegurou a manutenção e aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores (artigo 155, § 2.º, inciso X, alínea *a*, inciso XII, alínea *e*).²

No que concerne ao Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (“ISS”), a CF/88 atribui competência à lei complementar para excluir as operações de serviços para o exterior da tributação deste imposto (artigo 156, § 3.º, inciso II).³ A Lei Complementar 116, de 31.7.2003

¹ “[...] Art. 153. Compete à União Federal instituir impostos sobre:

[...]

IV – produtos industrializados.

[...]

§ 3.º O imposto previsto no inciso IV:

[...]

II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

III – não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

[...].”

² “[...] Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as exportações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II:

[...]

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores;

[...]

XII – cabe à lei complementar:

[...]

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, *a*; [...].”

³ “[...] Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

(“LC 116/2003”) instituiu a isenção de ISS sobre as operações de exportação de serviços. No entanto, há uma discussão doutrinária e jurisprudencial sobre o que seria uma exportação de serviços para fins da aplicação da isenção em questão. Este tema será analisado com profundidade no presente trabalho.

Seguindo a mesma linha, os legisladores complementar e ordinário sempre isentaram as receitas decorrentes de exportação das contribuições ao Programa de Integração Social (“PIS”) e ao Financiamento da Seguridade Social (“Cofins”).⁴ Com a promulgação da Emenda Constitucional 33/2001 (“EC 33/2001”), o artigo 149, § 2.º, inciso I, da CF/88⁵ passou a impedir que a União Federal tributasse por intermédio de contribuições sociais e de contribuições de intervenção no domínio econômico as receitas decorrentes de exportação. Há uma divergência entre o Fisco e os contribuintes sobre a abrangência da referida imunidade. Que contribuições sociais seriam afetadas? Seriam somente as contribuições incidentes sobre as receitas? Procuraremos responder tais indagações no presente trabalho.

Por outro lado, a CF/88, em sua redação original, conferiu competência tributária à União Federal para instituir imposto sobre a exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados (artigo 153, inciso II).⁶ Trata-se do denominado Imposto de Exportação (“IE”). Em razão de seu caráter extrafiscal, o IE é um tributo que visa atender interesses sociais, políticos e econômicos interferindo no comportamento dos cidadãos. Pode-se dizer que o IE é um importante instrumento de controle da carga tributária incidente sobre as operações de exportação, podendo influir tanto para estimular quanto para desestimular as operações de exportação de determinados produtos.

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

[...]

§ 3.º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo cabe à lei complementar:

[...]

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. [...]”

⁴ Na vigência da LC 70/91 (Cofins) e da Lei 7.714/88 (PIS), as receitas de exportação eram isentas de tais exações. Com a vigência da Lei 9.718/98, que passou a disciplinar referidas contribuições (atualmente previstas nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003), a isenção permaneceu no artigo 14, inciso II e § 1.º, da Medida Provisória 1.991, de 14.12.1999 (reeditada até a Medida Provisória 2.158-35, de 24.8.2001, até então em vigor por força do artigo 2.º da EC 32, de 11.9.2001).

⁵ “[...] Art. 149. [...]”

§ 2.º 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 [...]”

⁶ “[...] Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados [...]”

Para que possamos imprimir uma visão crítica sobre a tributação das operações de exportação no Brasil, faz-se necessário, inicialmente, fixar algumas premissas. Assim, traremos uma noção do sistema constitucional tributário, principalmente no que tange (i) à rigidez constitucional e (ii) às competências tributárias. Estabeleceremos, ainda, premissas relacionadas às seguintes matérias tributárias: as contribuições sociais, os limites do poder reformador (emenda constitucional) e à função da lei complementar. Tais premissas serão necessárias para que possamos tratar da tributação das operações de exportação e dos temas conflitantes apontados acima.

Considerando que as desonerações tributárias estão intimamente ligadas à idéia de extrafiscalidade, dedicaremos um capítulo à concepção da extrafiscalidade e sua influência sobre os princípios norteadores do Direito Tributário. Após, apresentaremos conceitos e definiremos institutos necessários para o desenvolvimento do presente trabalho, como a desoneração tributária, com ênfase aos institutos da isenção e da imunidade tributárias, com o intuito de delimitarmos seus papéis na ação de tributar e o método de interpretação das normas imunizantes e isentivas.

Posteriormente, abordaremos o conceito de operação de exportação e o tratamento dado pela Constituição Federal e pelo legislador infraconstitucional, com ênfase à sua tributação e às finalidades constitucionalmente desejadas. Após o estabelecimento das premissas e a delimitação dos conceitos de desoneração tributária e operação de exportação, estaremos aptos a nos aprofundar na discussão dos temas já mencionados referentes à imunidade das receitas de exportação, às contribuições sociais e à isenção do ISS para as exportações de serviços.

Conduzir-nos-emos pelos ensinamentos de Geraldo Ataliba,⁷ pelo qual

[...] qualquer proposta exegética objetiva e imparcial, como convém a um trabalho científico, deve considerar as normas a serem estudadas em harmonia com o contexto geral do sistema jurídico. Os preceitos normativos não podem ser corretamente entendidos isoladamente, mas, pelo contrário, haverão de ser considerados à luz das exigências globais do sistema, conspicuamente fixadas em seus princípios. Em suma, somente a compreensão sistemática poderá conduzir a resultados seguros. É principalmente a circunstância de muitos intérpretes desprezarem tais postulados metodológicos que gera as disparidades constantemente registradas em matéria de propostas de interpretação. Por último, é de se sublinhar, enfaticamente, que – antes de qualquer esforço de análise dirigido ao nível legislativo – impõe-se a consideração do quadro de exigências constitucionais que informa o regime jurídico global das relações Estado/cidadão [...].

⁷ Geraldo Ataliba. *República e Constituição*. Atualizado por Rosolea Miranda Folgosi. 2. ed. São Paulo Malheiros, 2004. p. 179.

1.2 Sistema Constitucional Tributário

Sistema é um conjunto harmônico, ordenado e unitário de elementos reunidos em torno de um conceito fundamental. O sistema jurídico é formado por princípios e regras que se harmonizam em torno de um conceito fundamental, e, dentro do sistema, formam-se subsistemas baseados também em conceitos fundamentais.

Não devemos ver o sistema de normas como um conjunto caótico de regras e princípios. Em verdade, trata-se de um conjunto de normas que se inter-relacionam harmonicamente, segundo relações de coordenação e subordinação.

O sistema do direito é unitário e homogêneo. Segundo Paulo de Barros Carvalho,⁸ o sistema do Direito oferece uma particularidade, qual sejam suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada, regida pela fundamentação ou derivação, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal ou processual. Tal característica imprime dinamismo ao sistema, uma vez que ele próprio regula sua criação e suas transformações. Conforme afirmado por Geraldo Ataliba,⁹ “[...] os sistemas não são formados pela soma de seus elementos, mas pela composição hierárquica e sistemática das normas que o compõem [...]”. Assim, as normas inferiores encontram fundamento de validade nas normas superiores, e o fundamento de validade de todas as normas jurídicas é a Constituição Federal.

Para estudar qualquer sistema, como o (sub)sistema constitucional tributário, impõe-se trilhar um caminho, ou seja, definir um método e colocar premissas, para que seja possível a solução de conflitos de forma segura e ordenada. As normas integrantes do sistema jurídico devem ser analisadas levando em consideração o sistema como um todo. Os princípios e as regras devem ser interpretados conjunta e harmonicamente, não sendo possível considerar uma regra ou um princípio isoladamente. Por esse motivo, o estudo do sistema constitucional tributário deverá pautar-se, inicialmente, pelo estudo do sistema constitucional. Não se pode querer conhecer as normas constitucionais tributárias, sem antes conhecer as demais normas constitucionais gerais.

A ordem jurídica brasileira é um sistema de normas, composto por subsistemas que se entrelaçam em diversas direções, mas que se afunilam na busca do fundamento que é a Constituição Federal do Brasil. A Constituição Federal consiste na institucionalização do Poder Público. É também um subsistema de normas que ocupa o tópico superior da pirâmide hierárquica.

⁸ *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 137.

⁹ *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968. p. 20.

Esse subsistema informa a organização do Estado e pincela as características dominantes das instituições que a legislação comum posteriormente disciplina. O predomínio é das regras de estrutura em detrimento das regras de comportamento.¹⁰

O Sistema Constitucional Tributário é formado por princípios e regras constitucionais, que disciplinam o exercício da tributação (função estatal de arrecadar dinheiro a título de tributo). Abarca a relação entre o poder público e os indivíduos.

Quanto maior a gama de regras e princípios constitucionais tributários, mais complexo e rígido será o sistema constitucional tributário, o que revela menor liberdade do legislador ordinário e maior garantia dos contribuintes. Será mais plástico ou flexível, se o sistema possuir menos normas tributárias, o que permite sua conformação às necessidades de tempo e circunstâncias, uma vez que suas prescrições são genéricas e sintéticas, revelando maior liberdade de desenvolvimento e integração pelo legislador ordinário, pelos costumes e pelas interpretações variadas.

A Constituição Federal brasileira é do tipo rígida. Da mesma forma, o Sistema Constitucional Tributário brasileiro é muito rígido, complexo e extenso. Segundo Geraldo Ataliba, o princípio implícito da rigidez é o mais importante princípio constitucional tributário.¹¹ Referido princípio influi na estrutura do sistema constitucional tributário, em sua aplicação e interpretação, bem como nos institutos financeiros. Isso porque o constituinte pretendeu tratar de toda a matéria tributária, tais como a discriminação das competências tributárias, os fatos tributáveis, os princípios e regras aplicáveis à tributação, para que o legislador ordinário apenas o obedecesse, sem nenhum grau de elasticidade.

O constituinte conferiu aos legisladores ordinários federal, estadual e municipal competências específicas, delimitadas e circunscritas. Ou seja, cada ente político exercerá seu poder de legislar em matéria tributária e arrecadar tributo dentro de suas esferas de competência. O principal objetivo do constituinte ao prever a discriminação de competência era – e ainda é – dar efetividade aos *princípios da Federação e da autonomia dos Municípios* no exercício de suas competências tributárias. Tal rigidez visa à harmonia do sistema e evitar conflitos entre os entes políticos.

¹⁰ Sobre as normas de conduta e as normas de estrutura, Paulo de Barros Carvalho entende que “[...] as primeiras estão diretamente voltadas a conduta das pessoas, nas relações de intersubjetividade; as de estrutura ou de organização dirigem-se igualmente para as condutas interpessoais, tendo por objeto, porém, os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deônticas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema. [...]” (*Curso...*, cit., p. 140).

¹¹ Geraldo Ataliba. *Sistema...*, cit.

Antes de abordarmos a competência tributária, faz-se necessário tratar dos princípios que interferem no sistema tributário. Tal estudo será de fundamental importância no momento em que analisarmos o sentido e o alcance das normas relacionadas à desoneração tributária das operações de exportação.

1.2.1 Competência tributária

A Constituição Federal delineou o exercício da competência tributária ao estabelecer qual ente político teria poderes para instituir tributo em relação a determinado fato econômico. Nos dizeres de Roque Antonio Carrazza, a Carta Magna

[...] delimitou o campo tributável e deu, em caráter privativo, uma parte dele à União Federal, outra, a cada um dos Estados; ainda outra, a cada um dos Municípios; e, a última, ao Distrito Federal. Por outro giro verbal, a União, cada um dos Estados, cada um dos Municípios e o Distrito Federal receberam, da Constituição, um campo tributável próprio [...].¹²

O poder tributário é inerente a toda pessoa política. As pessoas políticas, no caso, a União Federal, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, podem editar leis tributárias, exercendo as competências tributárias atribuídas pela Constituição Federal. Não há hierarquia formal entre as pessoas políticas, estando todas niveladas, em decorrência do princípio federativo, desenvolvido no item acima.

A Constituição Federal houve por bem disciplinar o exercício da competência tributária para evitar que houvesse conflito entre as pessoas políticas e até mesmo tributação irracional, o que levaria ao caos. Por intermédio do mecanismo denominado discriminação de rendas, a Constituição Federal atribuiu certos fatos econômicos a determinada pessoa política, permitindo que exerça sua competência tributária em face do fato econômico eleito e de forma exclusiva.

De acordo com Roque Carrazza,¹³ as competências da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios estão traçados na Constituição Federal, visando à efetividade dos princípios federativo e da autonomia dos Municípios. Ademais, conforme enfatizado, os limites ao exercício de tais competências também estão previstos na própria Constituição, não podendo os entes políticos subjugar a autonomia dos demais entes políticos, uma vez que são entidades isônomas.

¹² Roque Antonio Carrazza. *Curso de direito constitucional tributário*. 21. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n.º 48/2005. São Paulo: Malheiros. 2005. p. 474.

¹³ Idem. *Curso...*, cit.

A competência tributária consiste na faculdade para editar leis que criem, *in abstracto*, tributos. As normas sobre competência tributária são normas de estrutura, na medida em que disciplinam a produção de outras normas, determinando quem pode exercitá-las, de que forma e dentro de que limites temporais e espaciais. Nas palavras de Hamilton Dias de Souza,¹⁴ as competências tributárias implicam, de um lado, uma afirmação do poder fiscal de seu titular; de outro, porém, implicam uma negação deste mesmo poder.

Para Humberto Ávila, as normas de competência tributária são limitações materiais ao poder de tributar. Prossegue afirmando:

[...] na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar, as regras de competência qualificam-se do seguinte modo: quanto ao nível em que se situam, caracterizam-se como limitações de primeiro grau, porquanto se encontram no âmbito de normas que serão objeto de aplicação; quanto ao objeto, qualificam-se como limitações positivas, na medida em que exigem, na atuação legislativa de instituição e aumento de qualquer tributo, a observância do quadro fático constitucionalmente traçado; quanto à forma, revelam-se como limitações expressas e materiais, na medida em que, sobre serem expressamente previstas na Constituição Federal (arts. 153 a 156, especialmente), estabelecem pontos de partida para a determinabilidade conteudística do poder de tributar [...].¹⁵

No Brasil, em razão do princípio da legalidade, os tributos devem ser criados por meio de lei ordinária, com algumas exceções de tributos que devem ser instituídos por lei complementar. Tais leis, ao instituírem tributos, devem descrever suas hipóteses de incidência, base de cálculo, alíquota e sujeitos. Portanto, a competência tributária guarda íntima ligação com a idéia de nascimento do tributo, ou seja, criação do tributo por intermédio de um processo legislativo, sendo lógica e cronologicamente anterior ao nascimento do tributo. Assim, a competência tributária esgota-se na lei. Após a edição da lei criando o tributo, não há mais que falar em competência tributária, mas sim em capacidade tributária ativa (arrecadação).

Segundo Roque Carrazza,¹⁶ a competência tributária apresenta as seguintes características: (i) privatividade, ou seja, cada ente político possui sua faixa tributária privativa; (ii) indelegabilidade, pois é vedado ao ente político delegar sua competência tributária para terceira pessoa; (iii) incaducabilidade, ou seja, não caduca o direito da pessoa política de legislar sobre tributos; (iv) inalterabilidade, uma vez que não pode ter duas dimensões ampliadas pela própria pessoa política; (v) irrenunciabilidade, ou seja, os entes políticos não podem renunciar às competências tributárias, pois se trata de direito indisponível; e (vi) facultatividade, pois a pessoa política pode

¹⁴ A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. In: Roberto Ferraz (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 260.

¹⁵ *Sistema constitucional brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 159.

¹⁶ *Curso...*, cit.

criar o tributo quando quiser. Verifica-se, portanto, que, ao atribuir competência tributária, a CF/88 está habilitando determinada pessoa política para tributar, sendo-lhe facultado criar o tributo, aumentar ou diminuir a carga tributária ou, até mesmo, não tributar.

A Constituição Federal, ao discriminar as competências tributárias, definiu quais seriam as regras-matrizes de cada exação, ou seja, a hipótese de incidência possível, os sujeitos possíveis, a base de cálculo e as alíquotas possíveis. Assim, o legislador, ao criar o tributo (modalidade tributária), não pode fugir deste arquétipo constitucional. Trata-se do mínimo necessário de cada modalidade tributária.

Segundo Paulo de Barros Carvalho,

[...] a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, u' a norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro. Eis o dever-ser modalizado [...].¹⁷

Em seu artigo 153,¹⁸ a Constituição Federal prescreve a competência tributária da União Federal para instituir impostos sobre (i) importação de produtos estrangeiros (“II”); (ii) exportação para o exterior de produtos nacionais ou nacionalizados (“IE”); (iii) renda e proventos de qualquer natureza (“IR”); (iv) produtos industrializados (“IPI”); (v) operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários (“IOF”); (vi) propriedade territorial rural (“ITR”); e (vii) grandes fortunas.

Em seu artigo 155,¹⁹ a Constituição Federal prescreve a competência tributária dos Estados e do Distrito Federal para instituir imposto sobre (i) transmissão *causa mortis* e doação,

¹⁷ Paulo de Barros Carvalho. *Curso...*, cit., p. 347.

¹⁸ “[...] Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;
 II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;
 III – renda e proventos de qualquer natureza;
 IV – produtos industrializados;
 V – operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;
 VI – propriedade territorial rural;
 VII – grandes fortunas, nos termos de lei complementar. [...]”

¹⁹ “[...] Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

I – transmissão *causa mortis* e doação, de quaisquer bens ou direitos;
 II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;
 III – propriedade de veículos automotores. [...]”

de quaisquer bens ou direitos (“ITCMD”); (ii) operações relativas à circulação de mercadorias ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior (“ICMS”); (iii) propriedade de veículos automotores (“IPVA”).

Em seu artigo 156,²⁰ a Constituição Federal prescreve a competência tributária dos Municípios para instituir impostos sobre (i) propriedade predial e territorial urbana (“IPTU”); (ii) transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição (“ITBI”); e (iii) serviços de qualquer natureza (“ISS”).

Ademais, o artigo 148²¹ da Constituição Federal determina que a União Federal poderá instituir, mediante lei complementar, empréstimos compulsórios (i) para atender despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência; e (ii) no caso de investimento público de caráter urgente e de relevante interesse nacional.

Além disso, seu artigo 154,²² autoriza a União Federal a instituir, (i) mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo 153, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição Federal (competência residual); e (ii) na iminência de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua extinção (competência extraordinária).

²⁰ “[...] Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I – propriedade predial e territorial urbana;

II – transmissão *inter vivos*, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

IV – (*Revogado*). [...]”

²¹ “[...] 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. [...]”

²² “[...] Art. 154. A União poderá instituir:

I – mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II – na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação. [...]”

Verifica-se, portanto, que, além das competências previstas no artigo 153, o constituinte originário atribuiu competência à União Federal para instituir empréstimo compulsório, impostos residuais e impostos extraordinários, desde que observados certos requisitos ou situações.

Além disso, em seu artigo 149,²³ a Constituição Federal também atribuiu competência à União Federal para instituir contribuições sociais, de intervenção do domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

As contribuições de intervenção no domínio econômico (“Cide”) deverão intervir positivamente na ordem econômica (v.g., AFRMM, Fust, Cide sobre *royalties*, Cide sobre combustíveis, Funtel, Condecine, etc.). Já as contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas deverão custear as pessoas jurídicas de direito público ou privado que têm por escopo fiscalizar e regular o exercício de determinadas atividades, bem como representar, coletiva ou individualmente, categorias profissionais, defendendo seus interesses (v.g., as contribuições que os advogados e os estagiários pagam à Ordem dos Advogados do Brasil e as contribuições que os médicos pagam ao Conselho Regional de Medicina, etc.). Por fim, as contribuições sociais deverão financiar a ordem social.

Com exceção de algumas contribuições sociais, como as previstas no artigo 195, em que há indicação do fato econômico a ser tributado, o legislador constituinte não indicou os fatos econômicos a serem tributados pelas contribuições do artigo 149, mas tão-somente as finalidades que devem ser cumpridas por tais contribuições.

O artigo 195²⁴ da Carta Magna, ao tratar de contribuições sociais que devem financiar a Seguridade Social, elegeu os fatos econômicos a serem objeto de tributação por essas contri-

²³ “[...] 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, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. [...]”

²⁴ “[...] 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:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

buições, a saber: (i) a folha de salário e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados (contribuição previdenciária); (ii) o faturamento ou a receita (Cofins); (iii) o lucro (CSL); (iv) os valores pagos ao trabalhador ou demais segurados da previdência social (contribuição ao INSS); (v) a receita de concursos prognósticos; e (vi) a importação de bens ou serviços (PIS-Importação e Cofins-Importação).

Além disso, referido dispositivo, em seu § 4.º,²⁵ permitiu a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, desde que obedecido o artigo 154, inciso I (lei complementar, não-cumulatividade e fato gerador diverso dos impostos). Como exemplo de modalidade tributária instituída com base em tal competência residual, temos as contribuições instituídas pela Lei Complementar 110, de 2001, incidentes sobre a despedida de empregado sem justa causa e a remuneração mensal do trabalhador.

Também são contribuições para o financiamento da seguridade social (i) a contribuição previdenciária de servidores federais (artigo 40);²⁶ e (ii) a contribuição previdenciária dos servidores estaduais e municipais (artigo 149, § 1.º).²⁷

Além das contribuições sociais financiadoras da seguridade social, há também as “contribuições legais constitucionalizadas”,²⁸ conforme denominação do doutrinador Humberto Ávila,²⁹ que são: (i) a contribuição ao PIS, destinado ao financiamento do programa de seguro-desemprego (artigo 239);³⁰ (ii) as contribuições compulsórias dos empregadores sobre a

III – sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar [...].”

²⁵ “[...] Art. 195. [...]”

§ 4.º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I. [...]”

²⁶ “[...] Art. 40. Aos servidores titulares de cargos efetivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, incluídas suas autarquias e fundações, é assegurado regime de previdência de caráter contributivo e solidário, mediante contribuição do respectivo ente público, dos servidores ativos e inativos e dos pensionistas, observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial e o disposto neste artigo. [...]”

²⁷ “[...] Art. 149. [...]”

§ 1.º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. [...]”

²⁸ José Eduardo Soares de Mello denomina tais contribuições de sociais genéricas.

²⁹ *Sistema...*, cit., p. 256.

³⁰ “[...] Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar n.º 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar n.º 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3.º deste artigo.

§ 1.º Dos recursos mencionados no *caput* deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.

folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical (artigo 240);³¹ e (iii) a contribuição para o salário-educação, destinada à educação (artigo 212, § 5.º).³²

Além disso, o Sistema Tributário Nacional conviveu no período de 1996 a 2007 com a CPMF, instituída pelo artigo 74³³ dos Atos das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”). Trata-se de uma contribuição social incidente sobre as movimentações financeiras, com a finalidade de financiar o Fundo Nacional de Saúde, a previdência social e a assistência social.

Por fim, é importante destacar o artigo 149-A,³⁴ que atribui competência aos Municípios e Distrito Federal para instituir a contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública. Referido dispositivo foi incluído pela Emenda Constitucional 39, de 19.12.2002, de questionável constitucionalidade, tendo em vista sua natureza jurídica.

§ 2.º Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o *caput* deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.

§ 3.º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.

§ 4.º O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.[...].”

³¹ “[...] Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical. [...].”

³² “[...] Art. 212. [...]”

§ 5.º A educação básica pública terá como fonte adicional de financiamento a contribuição social do salário-educação, recolhida pelas empresas na forma da lei. [...].”

³³ “[...] Art. 74. A União poderá instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

§ 1.º A alíquota da contribuição de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei.

§ 2.º À contribuição de que trata este artigo não se aplica o disposto nos arts. 153, § 5.º, e 154, I, da Constituição.

§ 3.º O produto da arrecadação da contribuição de que trata este artigo será destinado integralmente ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde.

§ 4.º A contribuição de que trata este artigo terá sua exigibilidade subordinada ao disposto no art. 195, § 6.º, da Constituição, e não poderá ser cobrada por prazo superior a dois anos. [...].”

³⁴ “[...] Art. 149-A. Os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição, na forma das respectivas leis, para o custeio do serviço de iluminação pública, observado o disposto no art. 150, I e III.

Parágrafo único. É facultada a cobrança da contribuição a que se refere o *caput*, na fatura de consumo de energia elétrica [...].”

O que se denota das normas de competência tributária é que a CF/88 deu pouca margem de liberdade ao legislador dos entes políticos, ora indicando o fato econômico a ser tributável (o que vincula os demais critérios da regra-matriz de incidência tributária), ora estabelecendo suas finalidades. Nelson Trombini Junior, ao tratar das normas de estrutura que atribuem competência tributária, constatou que

[...] todos os tributos ou se justificam em razão da ocorrência de determinado fato ou situação, ou para atender determinada finalidade. O importante é reconhecer que tanto os fatos, ou situações, como as finalidades devem estar precisamente previstos no texto constitucional para validar a norma de comportamento tendente a criar uma modalidade tributária [...].³⁵

1.2.1.1 Classificação dos tributos: as modalidades tributárias

No item acima, tratamos das modalidades tributárias previstas na Carta Magna. Tais modalidades tributárias são alvo de calorosas discussões acadêmicas a respeito da melhor forma de agrupá-las em categorias ou espécies. Trata-se do palpitante tema da classificação dos tributos em espécies tributárias.

O objetivo de classificar os tributos em espécie, conforme enfatiza o mestre Nelson Trombini Junior,

[...] é reunir em uma mesma classe, a ser oportunamente nomeada, diversas modalidades tributárias que detenham as mesmas prioridades essenciais, a fim de permitir um estudo conjunto de suas características principais e de serem conotadas por um único termo (*nome juris*) que as identifique dentro do sistema [...].³⁶

A importância de propor uma classificação das modalidades tributárias em espécies, grupos ou categorias é, fundamentalmente, aprofundar o conhecimento dos atributos essenciais das modalidades tributárias (conhecimento dos objetos). Além disso, a classificação dos tributos contribui para o estabelecimento de termos precisos para identificar as espécies encontradas, aprimorando o rigor terminológico do discurso científico (finalidade científica).

Por esses motivos, não poderíamos deixar de tratar da classificação dos tributos, indicando as principais correntes doutrinárias que se preocuparam em propor uma classificação das modalidades tributárias em espécie. No entanto, não nos aprofundaremos na polêmica,

³⁵ Nelson Trombini Junior. *As espécies tributárias na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: MP Editora, 2006. p. 21.

³⁶ Idem, *ibidem*, p. 21.

tampouco adotaremos uma das propostas classificatórias, visto que nos basta apenas determinar a metodologia que empregaremos ao cuidar dos tributos.

Antes da Constituição Federal de 1988, os doutrinadores Alfredo Augusto Becker,³⁷ Amílcar de Araújo Falcão³⁸ e Aliomar Baleeiro³⁹ propuseram uma classificação para os tributos. Becker, dando ênfase à base de cálculo como elemento identificador da natureza jurídica dos tributos, dizia que o tributo poderia ser um imposto ou uma taxa. Amílcar Falcão classificou os tributos em impostos, taxas e contribuição de melhoria. Por fim, Aliomar Baleeiro, já analisando a CF com as alterações efetuadas pela Emenda Constitucional 1/69 (“EC 1/69”), reconheceu a existência de uma quarta espécie tributária, quais sejam as contribuições especiais.

Em razão da promulgação da CF/88, os doutrinadores debruçaram-se novamente sobre o tema da classificação dos tributos, objetivando, principalmente, incluir as novas modalidades tributárias, a saber, as contribuições e os empréstimos compulsórios, na proposta classificatória.

Uma das correntes mais prestigiadas pela doutrina nacional é a que propõe a clássica classificação tripartite dos tributos em imposto, taxa e contribuição de melhoria, elaborada por Geraldo Ataliba na sua brilhante obra *Hipótese de incidência tributária*.⁴⁰ Com fundamento já na CF/88, especificamente em seu artigo 145, admite-se que os tributos podem ser vinculados ou não-vinculados. O critério jurídico está no aspecto material do tributo. O aspecto material pode ser a descrição de uma atuação estatal (tributo vinculado) ou a descrição de um fato qualquer não consistente em atividade estatal (tributo não-vinculado).

Dentro desta concepção, haveria três espécies de tributos: os impostos, as taxas e as contribuições de melhoria. Os impostos teriam como hipótese de incidência um fato qualquer; as taxas teriam como hipótese de incidência uma atuação estatal diretamente referida ao obrigado; e as contribuições de melhoria teriam como hipótese uma atuação estatal indiretamente referida ao obrigado.

Filiam-se a esta teoria Paulo de Barros Carvalho,⁴¹ enfatizando o binômio hipótese de incidência/base de cálculo, para demonstrar que é preciso examinar a descrição hipotética do fato jurídico tributário e, antes de mais nada, a base de cálculo, para definir a natureza do

³⁷ Alfredo Augusto Becker. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

³⁸ Amílcar de Araújo Falcão. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1971.

³⁹ Aliomar Baleeiro. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

⁴⁰ Geraldo Ataliba. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

⁴¹ Paulo de Barros Carvalho. *Curso...*, cit., p. 23.

tributo; Sacha Calmon Navarro Coêlho,⁴² reconhecendo a importância do fato gerador em detrimento do motivo ou finalidade do tributo; e Roque Antonio Carrazza.⁴³ Para estes autores, as contribuições e os empréstimos compulsórios possuíam natureza tributária, mas não são uma nova espécie tributária, revestindo-se da natureza de imposto, taxa ou contribuição de melhoria, dependendo de sua hipótese de incidência/base de cálculo.

Outra corrente doutrinária é a que admite a existência de cinco espécies tributárias, a saber: imposto, taxa, contribuição de melhoria, contribuição e empréstimo compulsório (visão quinqüepartite). Assim, os impostos seriam não vinculados a uma atuação estatal, as taxas e as contribuições de melhoria seriam vinculadas a uma atuação estatal direta ou indireta, as contribuições teriam destinação específica e os empréstimos compulsórios seriam tributos restituíveis. José Eduardo Soares de Melo,⁴⁴ Hugo de Brito Machado⁴⁵ e Márcio Severo Marques⁴⁶ filiam-se a esta corrente.

No entanto, *data maxima venia*, tal proposta classificatória não sobrevive a uma melhor análise. Embora reconheça as peculiaridades das contribuições e dos empréstimos compulsórios, atribuindo a eles uma espécie tributária, trata-se de um mero esforço classificatório, na medida em que se baseia em mais de um critério classificatório. Acreditamos que um método classificatório somente pode adotar um critério para distribuir os objetos em classes.

Com o passar dos anos, verificou-se um esforço da doutrina em elaborar uma verdadeira classificação dos tributos, considerando um único critério e as inovações da CF/88. Nelson Trombini Junior,⁴⁷ recorrendo à obra de Marco Aurélio Greco,⁴⁸ propôs uma nova classificação dos tributos, privilegiando suas finalidades. O critério adotado foi a técnica de validação constitucional, ou seja, dependendo do tipo de validação da norma de tributação (lei instituidora da modalidade tributária) adotada pela norma de estrutura (atribuidora de competência tributária), os tributos poderão ser separados em duas classes: tributos condicionais (que dependem de um fato ou evento constitucionalmente qualificado) e tributos finalísticos (que dependem da indicação de uma finalidade constitucionalmente prestigiada).

⁴² Sacha Calmon Navarro Coêlho. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

⁴³ Roque Antonio Carrazza. *Curso...*, cit.

⁴⁴ José Eduardo Soares de Melo. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

⁴⁵ Hugo de Brito Machado. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

⁴⁶ Márcio Severo Marques. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

⁴⁷ Nelson Trombini Junior. *As espécies...*, cit.

⁴⁸ Marco Aurélio Greco. Perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico. In: ——— (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.

Assim, teríamos as seguintes espécies tributárias: (i) os impostos, como tributos condicionais cuja materialidade constitucional reflete capacidade contributiva não vinculada a uma atuação estatal; (ii) as taxas, também como tributos condicionais vinculados cujo benefício da atuação estatal se traduz na prestação de um serviço público ou no exercício do poder de polícia; (iii) as contribuições de melhoria, como tributos condicionais vinculados cujo benefício da atuação estatal se constitui numa valorização decorrente de obra pública; (iv) as contribuições extraordinárias, que são tributos finalísticos cuja temporalidade da finalidade constitucional é transitória (caso das contribuições de intervenção do domínio econômico, dos empréstimos compulsórios e dos impostos extraordinários); e, finalmente, (v) as contribuições ordinárias, que são tributos finalísticos cuja temporalidade da finalidade constitucional é permanente (como é o caso das contribuições sociais e de interesse de categorias profissionais).⁴⁹

Importa-nos notar que as classificações propostas no Direito devem levar em consideração o conjunto de normas válidas, em determinado espaço e tempo. A classificação proposta acima dá ênfase a um aspecto considerado pedra de toque na CF/88, quais sejam os fins extrafiscais dos tributos e a idéia de estado promocional. Ou seja, os tributos não visam somente arrecadar dinheiro aos cofres públicos, mas atingir finalidades constitucionalmente protegidas, como a saúde, a assistência social, a previdência, a economia, a educação e diversas outras finalidades. Assim, considerando que para alguns tributos a finalidade é mais importante do que atender a arrecadação, faz-se necessário enfatizar tal característica em uma proposta classificatória dos tributos.

Percebe-se quão intrigante e importante é o tema da classificação dos tributos. Não obstante isso, para fins metodológicos, importa-nos registrar que, quando tratarmos de uma ou de outra modalidade tributária, como o PIS, a Cofins, a CSL ou a CPMF, não estaremos preocupados em alocar tais modalidades tributárias nesta ou naquela espécie tributária, pois não se mostra necessário para as conclusões deste trabalho.

1.2.1.2 Contribuições sociais: artigo 149 da CF/88

O artigo 149 da CF/88 atribuiu competência à União Federal para instituir três tipos de contribuições, quais sejam: (i) sociais; (ii) de intervenção no domínio econômico; e (iii) de interesse das categorias profissionais ou econômicas. Impende-nos verificar quais são as modalidades tributárias inseridas na expressão “contribuições sociais”, na medida em que tal estudo será relevante para aferirmos o sentido e o alcance da imunidade de receita de exportação prevista no artigo 149, § 2.º, inciso II, da CF/88.⁵⁰

⁴⁹ Nelson Trombini Junior. *As espécies...*, cit., p. 186.

⁵⁰ “[...] Art. 149. [...]”

§ 2.º 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; [...].”

Conforme bem ressaltado por Humberto Ávila,⁵¹ ao prever as contribuições, a Carta Magna optou pela técnica da delimitação de comportamentos vinculados a finalidades. Ou seja, são regras de competência tributária com menção expressa de que o exercício deste poder deve servir de instrumento para promover determinadas finalidades.

As contribuições são um instrumento para a promoção de finalidades constitucionalmente postas em caráter permanente e, portanto, são devidas para promoverem ideais, independentemente de valores específicos.⁵² Partindo desta concepção, as *contribuições sociais* seriam aquelas modalidades tributárias criadas para atingir e promover a ordem social.

De acordo com o artigo 193⁵³ da CF/88, a Ordem Social tem como base o primado do trabalho e como objetivo o bem-estar e a justiça social. O Título VIII da CF/88, destinado à Ordem Social, disciplinou em âmbito constitucional os seguintes temas: (i) Seguridade Social, que abrange Saúde, Previdência Social e Assistência Social; (ii) Educação, Cultura e Desporto; (iii) Ciência e Tecnologia; (iv) Comunicação Social; (v) Meio Ambiente; (vi) Família, Criança, Adolescente e Idoso; e (vii) Índios.

Portanto, todas as modalidades tributárias que pretendam financiar a ordem social estarão abrangidas na expressão “contribuições sociais” do artigo 149. A seguir, enunciaremos as modalidades tributárias inseridas na expressão “contribuições sociais”, as quais nos interessam para o desenvolvimento do presente trabalho, já enfatizando desde então que não se trata de uma análise exaustiva, mas suficiente para o objetivo a que nos propomos.

A Seguridade Social visa assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, segundo os parâmetros previstos no artigo 194⁵⁴ da CF/88.⁵⁵ O artigo 195 prevê

⁵¹ Humberto Ávila. *Sistema...*, cit., p. 250.

⁵² Idem, ibidem, p. 253-254.

⁵³ “[...] Art. 193. A ordem social tem como base o primado do trabalho, e como objetivo o bem-estar e a justiça sociais.[...]”

⁵⁴ “[...] Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social. Parágrafo único. Compete ao poder público, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com base nos seguintes objetivos:

I – universalidade da cobertura e do atendimento;

II – uniformidade e equivalência dos benefícios e serviços às populações urbanas e rurais;

III – seletividade e distributividade na prestação dos benefícios e serviços;

IV – irredutibilidade do valor dos benefícios;

V – equidade na forma de participação no custeio;

VI – diversidade da base de financiamento;

VII – caráter democrático e descentralizado da administração, mediante gestão quadripartite, com participação dos trabalhadores, dos empregadores, dos aposentados e do Governo nos órgãos colegiados. [...]”

⁵⁵ Ricardo Lobo Torres nos ensina que a Seguridade Social é a segurança dos direitos sociais e cresceu de importância com o desenvolvimento do Estado Social de Direito. É, preponderantemente, um direito a

que a seguridade social seria financiada por toda a sociedade, mediante recursos provenientes das seguintes *contribuições sociais*: (i) contribuição previdenciária; (ii) Cofins; (iii) CSL; (iv) contribuição do INSS; (v) contribuição sobre concurso de prognósticos; e (vi) PIS-Importação e Cofins-Importação.

Confira-se, a seguir, quadro ilustrativo das modalidades tributárias do artigo 195, com a indicação do sujeito passivo e fato econômico tributável:

Sujeito passivo	Fato econômico	Contribuição Social
Empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei	Folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício	Contribuição previdenciária
Empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei	Receita ou o faturamento	Cofins
Empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei	Lucro	CSL
Trabalhador e dos demais segurados da previdência social	Folha de salários e demais rendimentos do trabalho	Contribuição ao INSS
Titular dos concursos de prognósticos	Receita de concursos de prognósticos	Contribuição sobre receita de concursos de prognósticos
Importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar	Importação de bens e serviços do exterior	PIS-Importação e Cofins-Importação

As duas modalidades tributárias instituídas pela Lei Complementar 110/2001, incidentes sobre a despedida de empregado sem justa causa e a remuneração mensal do trabalhador, também são contribuições sociais, na medida em que foram criadas com fundamento no artigo 195, § 4.º, da CF/88 e para financiar o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (“FGTS”).

As modalidades tributárias disciplinadas no artigo 195 da CF/88 estão inseridas na expressão “contribuições sociais” do artigo 149 da CF/88. Nesse sentido, Gilberto de Ulhôa Canto, Antonio Carlos Garcia de Souza e Marcelo Beltrão da Fonseca, em artigo intitulado Contribuições sociais já dizia:

prestações positivas do Estado, o que a distingue substancialmente da segurança dos direitos fundamentais. A seguridade social é forma de garantia dos riscos sociais (velhice, invalidez, desemprego, etc.). Sobre a CF/88, o prestigiado autor admite que houve a diluição da para-fiscalidade na fiscalidade, gerando um grande sistema de seguridade financiado por contribuições sociais pagas pelos que não usufruem das prestações estatais (as empresas) (A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: Roberto Ferraz (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 437-438).

[...] Não me parece que proceda a distinção, pois o art. 149 da Constituição fala de modo claro em contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. O art. 195 alude a contribuições sociais, justamente uma das três categorias referidas no art. 149. Portanto, não há como dizer que este fala com contribuições sociais diferentes das previstas no art. 149 [...].⁵⁶

No tocante às contribuições legais constitucionalizadas, temos as seguintes ponderações. A contribuição ao PIS, prevista no artigo 239 da CF/88, e a contribuição ao salário-educação, prevista no artigo 212, § 5.º, da CF/88, também são contribuições sociais, pois a primeira visa ao financiamento do programa de seguro-desemprego e a segunda, ao financiamento da educação. Essas duas modalidades tributárias existiam antes da CF/88 e, para que pudessem continuar existindo, suas legislações foram recepcionadas pela Carta Magna. Por fim, temos a contribuição destinada às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, também de cunho social.

A norma matriz destas modalidades tributárias é o artigo 149 da CF/88. Algumas contribuições sociais possuem regras específicas no artigo 195 ou em outros dispositivos constitucionais. Confira-se o voto do Ministro Carlos Velloso do STF:⁵⁷

Examinemos mais detidamente essas contribuições.

As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1. contribuições de seguridade social: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do Finsocial, as da Lei n.º 7.689, o PIS e o Pasep (CF, art. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6.º); a.2. outras de seguridade social (art. 195, parág. 4.º): não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6.º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a começar, para a sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4.º; art. 154, I); a.3. as contribuições sociais gerais (art. 149): o FGTS, o salário-educação (art. 212, parág. 5.º), as contribuições do Senai, do Sesi, do Senac (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade.

[...]

A norma matriz das contribuições sociais, bem assim das contribuições de intervenção e das contribuições corporativas, é o art. 149 da Constituição Federal [...] (grifos nossos).

Por fim, resta-nos analisar a extinta CPMF. Trata-se de uma modalidade tributária instituída pelo artigo 74 do ADCT para financiar a saúde (Fundo Nacional da Saúde), a previdência social e a assistência social (Fundo de Combate à Pobreza). Sem adentrarmos na questão acerca da cons-

⁵⁶ *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, co-edição Centro de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, n. 17, p. 39, 1992.

⁵⁷ Recurso Extraordinário 138284-8, DJ 28.8.1992.

titucionalidade do artigo 74 do ADCT por ofensa ao artigo 195, § 4.º, da CF/88,⁵⁸ nos limitaremos a afirmar que, em razão de sua finalidade, a CPMF também é uma “contribuição social”.⁵⁹

1.2.1.3 Emendas constitucionais em matéria tributária: limites do poder reformador

As Constituições dos países são criadas pelo Poder Constituinte, que apresenta a faculdade de organizar o Estado, sem nenhuma limitação de direito positivo interno. Logo abaixo do poder constituinte, há o poder reformador ou poder constituinte derivado, de natureza constituída.⁶⁰⁻⁶¹ Embora as Constituições se pretendam eternas, são mutáveis e, portanto, necessitam de alterações ao longo do tempo. Carlos Aires Britto nos ensina que reforma significa “dar melhor forma”, ou seja, conferir melhor forma às coisas. O poder reformador deve trabalhar certas normas da Constituição para melhor servir à própria Constituição. Portanto, o objetivo da reforma não deve ser fraudar os princípios axiais da Constituição, pois são estes princípios que conferem identidade à Constituição.

Segundo Luiz Alberto David Araujo e Vidal Serrano Nunes Júnior, as Constituições, quanto à sua mutabilidade (alterabilidade), podem ser flexíveis, rígidas ou semi-rígidas (ou semiflexíveis).⁶² As Constituições flexíveis não exigem, para sua alteração, qualquer processo mais solene, podendo ser alterada pelo procedimento da lei ordinária. As Constituições rígidas demandam para sua alteração um critério mais solene e difícil do que o processo de elaboração da lei ordinária. Por fim, as Constituições semi-rígidas apresentam uma parte que impõe mutação por um processo mais solene e outra parte sem exigência. Ressalte-se que as Constituições

⁵⁸ Humberto Ávila entende que “[...] não há outras finalidades sociais além daquelas que a própria Constituição intitulou de sociais, e as finalidades sociais possuem fontes de receitas já especificadas no artigo 195 e, quando se trata de finalidade social que não se inclui na saúde, na assistência e previdência social, há artigos específicos prevendo regras de competência. Se a União Federal pudesse instituir contribuições sociais gerais, não haveria sentido para as regras específicas de competência previstas nos artigos 212, § 5.º, 239 e 240. Se, de um lado, a previsão de outras contribuições além daquelas previstas no artigo 195 representa que há outras finalidades sociais além daquelas nele especificadas, de outro, significa que as outras finalidades têm fontes específicas [...]” (*Sistema...*, cit., p. 258-259).

⁵⁹ O STF, no julgamento da ADI 1497/8, rel. Min. Carlos Velloso, enquadrou a CPMF no rol das outras contribuições da seguridade social, *in verbis*:

“[...] A contribuição instituída pela EC 12/96 tem, em princípio, legitimidade, porque instituída para financiar a saúde. É, portanto, uma contribuição social, incluída na classe das “outras contribuições” inscritas no § 4.º do art. 195 da Constituição Federal [...]”

⁶⁰ Roque Carrazza nos ensina que devemos distinguir o Poder Constituinte originário do Poder Constituinte derivado. Para o exercício do primeiro, não existem quaisquer limites jurídicos, porquanto ele, livre por natureza, navega ao sabor das forças sociais. O Poder Constituinte originário está fora do sistema jurídico. Ao contrário ocorre com o Poder Constituinte derivado, uma vez que foi outorgado pela Lei das Leis e, por isso, está sujeito às limitações implícitas e explícitas (*Curso...*, cit., p. 79-80).

⁶¹ “[...] Diversamente do Poder Constituinte Originário, que é político, o Derivado é jurídico, pois apenas revela o exercício de uma competência reformadora. [...]”, conforme lecionam Luiz Alberto David Araújo e Vidal Serrano (*Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 11).

⁶² Luiz Alberto David Araújo e Vidal Serrano Nunes Júnior. *Curso...*, cit., p. 4-5.

sempre apresentam um núcleo material imutável, ou seja, que não pode ser alterado nem mesmo pelo processo mais criterioso. São as denominadas cláusulas pétreas.⁶³

A Constituição Federal brasileira de 1988 é rígida, na medida em que apresenta limites formais, circunstanciais e materiais para a sua alteração (artigo 60).⁶⁴ Os limites formais compreendem o procedimento imposto à realização da reforma e estão previstos no artigo 60, incisos I a III, §§ 2.º e 3.º, a saber:

- (i) a CF/88 poderá ser emendada mediante proposta: (a) de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal; (b) do Presidente da República; (c) de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros;
- (ii) a proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros; e
- (iii) a emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal.

Quanto aos limites *circunstanciais*, destaca-se o fato de que a Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio (artigo 60, § 1.º). Por fim, quanto aos limites *materiais*, o § 4.º do artigo 60 da CF/88 prescreve que não será objeto de proposta de emenda tendente a abolir: (i) a forma federativa do Estado;

⁶³ De acordo com Carlos Ayres Brito “[...] as cláusulas pétreas são aquela parte da Constituição que não admite sequer a exceção das emendas [...]” (A Constituição e o monitoramento de suas emendas. *Direito do Estado: novos rumos*. São Paulo: Max Limonad, 2001. t. 1, p. 66).

⁶⁴ “[...] Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
I – de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;
II – do Presidente da República;
III – de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.
§ 1.º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.
§ 2.º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.
§ 3.º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.
§ 4.º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I – a forma federativa de Estado;
II – o voto direto, secreto, universal e periódico;
III – a separação dos Poderes;
IV – os direitos e garantias individuais.
§ 5.º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa. [...]”

(ii) o voto direto, secreto, universal e periódico; (iii) a separação dos Poderes; e (iv) os direitos e garantias fundamentais.

Além das proibições explícitas, há proibições implícitas. Segundo Uadi Lammêgo Bulos,⁶⁵

[...] as proibições implícitas, também chamadas de tácitas ou inerentes, concernem à supressão da própria titularidade do poder constituinte, o que, vale dizer, de certas normas consideradas inalteráveis quando da feitura do Documento Maior. Transgredi-las seria violar a própria manifestação inicial, autônoma e incondicionada do poder criador da Lei das Leis [...].

Uadi Lammêgo Bulos, citando Nelson de Sousa Sampaio, indica quais seriam as proibições implícitas, a saber: (i) as normas que dizem respeito aos direitos fundamentais, podendo uma reforma constitucional ampliá-los, mas não restringi-los; (ii) as normas concernentes ao titular do poder constituinte, uma vez que uma reforma constitucional não pode alterar a titularidade da *potestade* que inseriu na Constituição o próprio poder reformador; (iii) as normas relativas ao titular do poder reformador; e (iv) as normas referentes ao processo da própria emenda.

A rigidez constitucional visa dificultar o processo reformador da Constituição; assegurar a estabilidade constitucional; e resguardar os direitos e garantias fundamentais, mantendo estruturas e competências, para proteger as instituições. A não-observância de qualquer dos limites impostos pelo ordenamento constitucional acarretará a decretação de inconstitucionalidade da emenda constitucional.

Em matéria tributária, a análise dos limites do poder reformador mediante a edição de emendas constitucionais é de suma importância, uma vez que, conforme já demonstrado exaustivamente acima, o constituinte originário desceu a pormenores para tratar das competências tributárias, bem como para estipular as regras e princípios que envolvem a tributação.

Humberto Ávila, ao tratar da rigidez do Sistema Tributário, reconheceu que

[...] o Sistema Tributário Nacional é um sistema rígido. Essas há muito conhecidas rigidez e exaustividade decorrem de dois fundamentos: de um lado, as regras de competência e a repartição das receitas são intensamente reguladas pela própria Constituição. Todos os impostos da União (art. 153), dos Estados (art. 155) e dos Municípios (art. 156) são definidos pela própria Constituição.

⁶⁵ Uadi Lammêgo Bulos. *Mutação constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 37.

Os requisitos normativos para sua instituição são instituídos pela Constituição mesma [...].⁶⁶

O autor observa que a instituição das regras de competência em nível constitucional conduz a uma rigidez modificativa do Sistema Tributário Nacional. Considerando que suas normas possuem hierarquia constitucional, não podem ser alteradas por lei ordinária, mas somente mediante procedimento específico previsto para reforma constitucional, qual seja emenda constitucional nos termos do artigo 60.

Ainda no entender deste autor, a rigidez específica das normas tributárias é diretamente ou indiretamente instituída, considerando que: (i) algumas são denominadas “garantias” (legalidade, igualdade, irretroatividade, anterioridade, proibição de tributo com efeito de confisco, imunidades); (ii) outras normas mantêm relação com os princípios fundamentais (princípio federativo, democrático e da separação dos Poderes); e (iii) outras, ainda, mantêm relação com os direitos e garantias individuais cuja modificação é vedada.

Conforme visto nos itens acima, o princípio federativo influencia diretamente as normas de tributação. O constituinte originário indicou a competência de cada ente político (União, Estados, Municípios e Distrito Federal), para que pudessem agir com autonomia e de forma isonômica. Assim, somos da opinião de que uma emenda constitucional que vise alterar as normas de competência tributária, para retirar a competência dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal, será inconstitucional, pois estará afetando a forma federativa, que engloba a autonomia dos Estados e também dos Municípios.

Sobre a autonomia dos Municípios, filiamo-nos ao entendimento do Professor Roque Antonio Carrazza:

[...] de fato, não faria sentido que a Lei Maior do País, tendo atribuído aos Municípios poder constituinte decorrente (eles votam suas leis orgânicas, obedecidos apenas os princípios jurídicos sensíveis da Constituição da República), abrisse espaço a que o poder constituinte derivado abolisse, ainda que em parte, a aptidão que a Constituição Federal lhes deu para se autogovernarem. Isto poderia, até, em alguns casos, ferir direitos e garantias individuais (outra cláusula pétreia), já que os municípios estariam sujeitos, a qualquer tempo, a serem anuladas, pelo Congresso Nacional, prerrogativas e faculdades que lhes tivessem sido outorgadas pela legislação municipal [...].⁶⁷

No tocante às limitações ao poder de tributar, como os princípios, as garantias e as imunidades tributárias, entendemos que as emendas constitucionais também não podem retirar

⁶⁶ Humberto Ávila. *Sistema...*, cit., p. 109.

⁶⁷ Roque Antonio Carrazza. *Curso...*, cit., p. 161.

ou diminuir tais normas, já que representam direitos e garantias individuais dos contribuintes.⁶⁸ Aliomar Baleeiro já dizia que

[...] a grande massa das imunidades e dos princípios consagrados na Constituição de 1988, dos quais decorrem limitações ao poder de tributar, são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir, etc.) ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal de Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais). São, portanto, imodificáveis por emenda, ou mesmo por revisão, já que fazem parte daquele núcleo de normas irredutíveis, a que se refere o art. 60, § 4.º, da Constituição. Tanto os princípios como as imunidades produzem efeitos similares: limitam o poder de tributar [...].⁶⁹

O Ministro Sepúlveda Pertence, analisando as decisões do STF, constatou que o entendimento desta Corte tem “sido no sentido de interpretar extensivamente e com grande rigor essa tendência à abolição, de modo a vislumbrá-la, às vezes, quando simplesmente afeta um dos princípios intocáveis”.⁷⁰ Foi o que se verificou no julgamento da constitucionalidade da EC 3/93,⁷¹ que autorizou a criação do IPMF sem a observância do princípio da anterioridade. Nesta ocasião, o STF decidiu que o princípio da anterioridade seria um direito fundamental compreendido entre as cláusulas pétreas e que, portanto, não poderia ser desconsiderado na criação deste tributo.

Somos da opinião de que as emendas constitucionais podem diminuir a competência tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios nas hipóteses em que se pretende privilegiar direitos e garantias individuais, como ocorre, por exemplo, na hipótese da inclusão de uma imunidade tributária ou de permissão para uma isenção tributária. Nossa posição sobre este tema é necessária, uma vez que a imunidade tributária do ICMS e das contribuições sociais e

⁶⁸ Confira-se o entendimento de Roque Antonio Carrazza sobre o princípio da anterioridade: “[...] Melhor explicitando, dentre as cláusulas pétreas, inscrevem-se os direitos e garantias individuais (art. 60, § 4.º, IV, da CF). Ora, o princípio da anterioridade tributária é um direito individual do contribuinte. Tanto que a lei que lhe concede uma vantagem fiscal (v.g., que lhe reduz a carga tributária, ou que lhe confere uma isenção) pode incidir imediatamente ou, até, se for expressa neste sentido, retroagir; não precisa obedecer ao princípio da anterioridade, que só se opera em seu favor, isto é, quando a lei cria ou aumenta um tributo. Logo, o princípio da anterioridade não poderia ter sido atropelado (como o foi) por uma emenda constitucional. Nem se diga que, havendo exceções ao princípio da anterioridade, nada impediria que seu rol fosse ampliado por uma emenda constitucional. É que tais exceções brotaram diretamente do poder constituinte originário (de que estava investida a Assembléia Nacional Constituinte). O poder constituinte derivado, único que resta ao Congresso Nacional, não podia criar novas exceções ao princípio. [...]” (*Curso...*, cit., p. 198).

⁶⁹ Aliomar Baleeiro. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. p. 14.

⁷⁰ José Paulo Sepúlveda Pertence. Direito do Estado: novos rumos. In: Paulo Modesto; Oscar Mendonça (Coord.). *Direito constitucional*. O controle de constitucionalidade das emendas constitucionais pelo Supremo Tribunal Federal: crônica de jurisprudência. São Paulo: Max Limonad, 2001. t. 1, p. 43.

⁷¹ ADIn 939, 15.12.1993, Sydney Sanches, RTJ 151/755.

de intervenção no domínio econômico relativamente às operações de exportação, bem como a possibilidade de isenção do ISS sobre exportação de serviços para o exterior, decorrem de alterações efetivadas por emendas constitucionais.

A EC 42/2003 ampliou a imunidade tributária do ICMS, prevista no artigo 155, inciso X, alínea *a*. A redação original previa a imunidade do ICMS para operações com produtos industrializados destinados ao exterior. A referida emenda ampliou a imunidade para abranger operações com mercadorias destinadas ao exterior e também serviços prestados a destinatários no exterior.⁷² Ressalte-se que a Lei Complementar 87, de 1996 (“LC 87/96”), em seu artigo 32,⁷³ já previa a isenção de ICMS sobre estas hipóteses presentes na EC 42/2003.

Antes da alteração constitucional, Roque Antonio Carrazza já se manifestava pela inconstitucionalidade da LC 87/96, visto que tal isenção teria ampliado a imunidade prevista. A EC 42/2003 transformou tal isenção em imunidade. Confira-se o entendimento do autor sobre a referida:

[...] na medida em que a Emenda Constitucional n.º 42/2003, dando nova redação ao art. 155, § 2.º, X, “a”, da CF, “reiterou” o conteúdo do art. 32, I, da Lei Complementar 87/1996 e, com isso, esvaziou, por completo, a competência que os Estados e o Distrito Federal originariamente tinham para tributar exportações de mercadorias que não fossem produtos industrializados, também ela agrediu frontalmente a cláusula pétrea do princípio federativo (art. 60, § 4.º, I, da CF) [...].⁷⁴

Não nos filiamos a esta posição doutrinária, por considerarmos que a imunidade tributária trazida no bojo da EC 42/2003 visa proteger um valor constitucionalmente reconhecido,

⁷² “[...] Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

X – não incidirá:

a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; [...].”

⁷³ “[...] Art. 32. A partir da data de publicação desta Lei Complementar:

I – o imposto não incidirá sobre operações que destinem ao exterior mercadorias, inclusive produtos primários e produtos industrializados semi-elaborados, bem como sobre prestações de serviços para o exterior;

II – darão direito de crédito, que não será objeto de estorno, as mercadorias entradas no estabelecimento para integração ou consumo em processo de produção de mercadorias industrializadas, inclusive semi-elaboradas, destinadas ao exterior;

III – entra em vigor o disposto no Anexo integrante desta Lei Complementar. [...].”

⁷⁴ Roque Antonio Carrazza. *Curso...*, cit., p. 390.

qual seja favorecer as exportações, possibilitando que as mercadorias e serviços cheguem ao mercado internacional com bons preços (desenvolvimento nacional) e evitando a exportação de tributos. Portanto, a nosso ver, a EC 42/2003, neste aspecto, é constitucional. Idêntico argumento aplica-se à EC 33/2001 que excluiu as receitas de exportação da incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (artigo 149, § 2.º, inciso I).

Nelson Trombini Junior bem enfatiza a idéia de que

[...] a mudança de uma Constituição, seja ela rígida ou flexível, é inevitável. Se ela não se adapta às alterações que permanentemente se processam nas relações dinâmicas da sociedade, perde sua efetividade, seja pela ruptura revolucionária, seja pela caducidade, que Burdeau tão bem examinou sob o título *Dècheance* des Constitutions. Há duas formas de alteração constitucional. A que modifica a Constituição com expressão positiva é chamada de reforma. Quando a Constituição se modifica com expressão consuetudinária, denominamos mutação [...].⁷⁵

Considerando os anseios da nossa sociedade por desenvolvimento nacional, transfigurado no nosso ordenamento jurídico, bem como a conjuntura política e econômica, que requerem a globalização e o estímulo ao comércio internacional pelos países emergentes, como é o caso do Brasil, acreditamos ser inevitável estimular as operações de exportação, com intuito de imprimir maior competitividade do Brasil no mercado externo, por intermédio da criação de normas de imunidade e isenção tributárias.

No que concerne ao ISS, a Emenda Constitucional 3, de 1993 (“EC 3/93”), inseriu o inciso III ao parágrafo 3.º do artigo 156, para permitir que uma lei complementar exclua da incidência do ISS exportações de serviços para o exterior.⁷⁶ A nosso ver, referida alteração constitucional também se coaduna com o artigo 60 da CF/88, pois não abole o princípio federativo e, por outro lado, favorece as exportações de serviços, um dos anseios expressamente reconhecidos pela nossa Constituição.

Outro assunto que gera discussão refere-se à possibilidade de emenda constitucional criar tributo. Ao analisar a Emenda Constitucional 21/99 (“EC 21/99”), que criou a CPMF, Carrazza aprofundou-se no assunto e chegou à conclusão de que não é dado à emenda cons-

⁷⁵ Nelson Trombini Junior. Limites materiais da competência reformadora. *Revista de Direito Social*, São Paulo, v. 6, p. 61, 2002.

⁷⁶ “[...] Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, II, definidos em lei complementar.

§ 3.º Em relação ao imposto previsto no inciso III, cabe à lei complementar:

[...]

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. [...]”

titucional criar ou aumentar tributos, uma vez que (i) a CF/88 atribuiu tal competência à lei da pessoa política competente e não à emenda constitucional, que, a seu ver, não é lei; e (ii) o processo de elaboração da emenda constitucional não possui a participação do Poder Executivo, seja na sanção, seja na promulgação, seja na publicação (ao contrário do que ocorre no processo de elaboração da lei), não sendo, portanto, veículo próprio para a criação ou aumento de tributo.

Novamente, não corroboramos com tal entendimento. A nosso ver, a criação ou aumento de tributos por meio de emenda constitucional não ofende o princípio federativo, a separação dos Poderes e os direitos e garantias fundamentais. Na verdade, se é dado à lei criar ou aumentar tributo, o que se poderia dizer da opção do legislador pela utilização da emenda constitucional, que possui um procedimento mais solene e rígido? Portanto, entendemos que a criação da CPMF por intermédio de emenda constitucional não ofende o artigo 60, § 4.º, da CF/88, pois o procedimento para a elaboração de uma emenda é mais rigoroso do que para a elaboração de uma lei, não havendo nenhuma violação constitucional.

1.2.1.4 A função da lei complementar em matéria tributária

A lei complementar consiste em um veículo introdutor de normas e encontra-se prevista nos artigos 59, inciso II,⁷⁷ e 69,⁷⁸ ambos da CF/88. De acordo com José Souto Maior Borges,⁷⁹ as leis complementares podem ser conceituadas em sentido amplo ou estrito. O sentido amplo leva em consideração o conteúdo material da lei complementar. Assim, são leis complementares as que completam a eficácia das normas constitucionais, ou seja, completam a Constituição Federal, tornando eficazes seus dispositivos e princípios, não auto-executáveis.

O sentido estrito leva em consideração o requisito formal da lei complementar, previsto pela Constituição Federal. No Direito brasileiro, lei complementar é lei da União Fede-

⁷⁷ “[...] Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

I – emendas à Constituição;

II – leis complementares;

III – leis ordinárias;

IV – leis delegadas;

V – medidas provisórias;

VI – decretos legislativos;

VII – resoluções.

Parágrafo único. Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis. [...]”

⁷⁸ “[...] Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta. [...]”

⁷⁹ José Souto Maior Borges. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975.

ral, lei da ordem central, que deve ser aprovada, no mínimo, pela maioria absoluta das duas Casas do Congresso Nacional, observados, na sua elaboração, os demais termos de votação das leis ordinárias, tendo por objeto regular preceitos constitucionais cuja aplicação deles dependa expressamente.

Assim, pode-se dizer que, do ponto de vista formal, a lei complementar deve ser aprovada por maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional, e, do ponto de vista material, a lei complementar possui conteúdos predeterminados pela Constituição.

Quanto à hierarquia das leis complementares, perfilhamos o entendimento de que a lei complementar somente se encontra entre a Constituição e a lei ordinária quando: (i) regula o modo de elaboração, redação, modificação e consolidação das leis ordinárias (hierarquia formal-procedimental); e (ii) estabelece normas gerais predeterminadoras do conteúdo das leis ordinárias (hierarquia material-conteudística).⁸⁰ Nas demais hipóteses, não há hierarquia entre lei complementar e lei ordinária.

Em matéria tributária, a CF/88 atribuiu importantes funções à lei complementar. Confira-se:

[...] Art. 146. Cabe à lei complementar:

I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I – será opcional para o contribuinte;

⁸⁰ Humberto Ávila. *Sistema...*, cit., p. 132.

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

[...]

Há duas correntes doutrinárias relativas à interpretação do artigo 146. A corrente dicotômica, defendida por José Souto Maior Borges, Paulo de Barros Carvalho e Marçal Justen Filho, interpretando de forma sistemática, entende que a lei complementar possui apenas duas funções. Deve estabelecer normas gerais de Direito Tributário visando dispor sobre conflitos de competência ou regular as limitações constitucionais ao poder de tributar. Segundo esta corrente, não é dada à lei complementar tratar sobre fato gerador, redefinição de tributos e suas espécies, bases de cálculo e contribuintes, a não ser que seja para atender as finalidades indicadas acima: dirimir conflitos entre entes políticos ou regular as limitações constitucionais ao poder de tributar.

Já a corrente tricotômica, defendida por Humberto Ávila, Luciano Amaro e Eurico de Santi, interpreta o artigo 146 de forma literal, ou seja, a lei complementar em matéria tributária tem três funções: (i) dispor sobre conflitos de competência; (ii) regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; e (iii) estabelecer as normas gerais de Direito Tributário.

As normas gerais de Direito Tributário são compostas por matérias que necessitam de uma uniformização pelo legislador, para evitar que tenham tratamento diverso por cada ente político. O Código Tributário Nacional (“CTN”) é o maior exemplo de diploma legal que trata das normas gerais de Direito Tributário, pois é composto por normas que prescrevem condutas, definem conceitos tributários e disciplinam regimes jurídicos a serem seguidos por todos os entes políticos na ação de tributar. As normas gerais de Direito Tributário visam trazer harmonia ao sistema e, por isso, possuem fundamental importância no sistema constitucional tributário.

Concordamos com a corrente tricotômica, também acolhida pelo STF.⁸¹ A nosso ver, cabe à lei complementar estabelecer as normas gerais de Direito Tributário visando à uniformização e à harmonia do sistema jurídico. No entanto, entendemos que há limites constitucionais à utilização de lei complementar, de caráter nacional, em matéria tributária. Senão, vejamos.

⁸¹ Nesse sentido, confira-se o Recurso Extraordinário 361.829-6/RJ, 2.^a Turma, Rel. Min. Carlos Velloso, j. 13.12.2005.

As pessoas políticas constitucionais estão dotadas de igualdade jurídica. Trata-se da efetivação do princípio fundamental da federação brasileira, reconhecido pela Constituição Federal e pela regra que faculta à União intervir excepcionalmente na esfera dos Estados-membros. A União, os Estados e os Municípios coexistem e possuem competências exclusivas constitucionalmente fixadas.

Conforme vimos acima, há um rígido esquema constitucional de repartição de competências, que reserva campos específicos de atuação legislativa às pessoas políticas. O princípio da isonomia das pessoas políticas consiste na aceitação de que não há hierarquia entre as normas emanadas da União, dos Estados e dos Municípios.

No caso das leis ordinárias federais, estaduais e municipais, não há hierarquia entre elas, pois se trata de uma decorrência do princípio da isonomia destes entes. Portanto, o princípio da isonomia entre as pessoas constitucionais significa essencialmente que (i) a União, Estados e Municípios são entidades cuja existência está constitucionalmente prevista, reguladas também as condições de sua atuação; e (ii) a competência está constitucionalmente fixada, com prevalecimento do critério da rigidez.

No entanto, em certas situações, há a necessidade de edição de normas gerais de Direito Tributário, mediante a utilização de lei complementar, de caráter nacional, na busca da uniformização do sistema, ou seja, para que todos os entes políticos adotem uma mesma medida.

Concluimos o raciocínio com os ensinamentos de Roque Antonio Carrazza:

[...] A lei complementar que vier a “dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária”, “regular limitações constitucionais ao poder de tributar” ou “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária” – tanto quanto qualquer outra lei complementar – subordina-se à Constituição e aos seus grandes princípios.

Com isso pretendemos significar que esta lei complementar não tem a prerrogativa de buscar nela própria seu *fundamento de validade*. Muito pelo contrário: ela só poderá irradiar efeitos *se e enquanto* estiver dentro da *pirâmide jurídica*, em cuja cúspide situam-se as normas constitucionais.

Esta verdade científica não pode ser contestada.

Admitimos, num esforço de arranjo, que a lei complementar sob foco temático poderá iluminar os pontos mais ou menos obscuros de nosso sistema constitucional tributário, desde que absolutamente não o altere nem, muito menos, o destrua.

Sendo assim, vemos, com facilidade, que a lei complementar prevista no art. 146 da CF só pode reforçar o perfil constitucional de cada tributo, desenhando-o mais em detalhe e circunscrevendo seus exatos contornos, tudo para que, na prática, não surjam conflitos de competência tributária entre as pessoas

políticas. Parafraseando Pontes de Miranda, podemos dizer que esta lei complementar é “uma lei sobre leis de tributação”. [...].⁸²

Além da função de editar normas gerais em matéria tributária e dispor sobre conflitos de competência, Humberto Ávila⁸³ indica as demais funções da lei complementar em matéria tributária, a saber:

- (i) instituição de tributos específicos, tais como os empréstimos compulsórios e os impostos de competência residual da União Federal;
- (ii) regulação das limitações ao poder de tributar, uma vez que se exige lei complementar para o gozo da imunidade das instituições de educação e assistência social (artigo 150, VI, *c*, da CF/88);⁸⁴
- (iii) delimitação das regras de competência, ou seja, limitar o âmbito material das regras de competência quando a CF o exige e determinar o âmbito material das regras de competência de modo a evitar conflitos de competência;
- (iv) definir um tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte; e
- (v) estabelecer critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

No que concerne à tributação das operações de exportação, cumpre destacar que a CF/88 atribuiu à lei complementar a função de: (i) excluir da incidência do ICMS outros serviços e produtos não discriminados na imunidade tributária relativa às operações de exportação do artigo 155, § 2.º, inciso X, alínea *a* (artigo 155, § 2.º, inciso XII, alínea *e*); e (ii) excluir da incidência do ISS as exportações de serviços para o exterior (artigo 156, § 3.º, inciso II).

Na primeira hipótese, é importante salientar que a EC 42/2003 abrigou nas hipóteses de imunidade as mercadorias destinadas ao exterior e os serviços prestados a destinatários no

⁸² ICMS. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 137-138.

⁸³ Humberto Ávila. *Sistema...*, cit., p. 133-141.

⁸⁴ “[...] 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; [...].”

exterior. No entanto, o legislador da emenda esqueceu-se de revogar o artigo 155, § 2.º, inciso XII, alínea *e*, da CF/88, que somente fazia sentido em face da antiga imunidade que abrangia somente os produtos industrializados, excluídos os semi-elaborados definidos em lei complementar. Portanto, não trataremos deste dispositivo constitucional.

Quanto à segunda hipótese, a função da lei complementar refere-se àquelas regras de competência cujo âmbito material de incidência pode ser objeto de restrição por meio de lei complementar. Ou seja, cabe à lei complementar determinar a exclusão do ISS sobre as operações de exportação de serviços, e, caso seja editada, deverá ser observada por todos os Municípios, o que trará uniformização e harmonia ao sistema.

A função da lei complementar foi exercida pela publicação da LC 116/2003 que determinou a exclusão desta modalidade tributária nas operações de exportação de serviços. A aplicação, o sentido e o alcance desta norma serão analisados em momento oportuno, inclusive por se tratar de um dos objetivos do presente trabalho.

2

EXTRAFISCALIDADE**2.1 Acepção adotada**

O termo extrafiscalidade foi analisado por estudiosos que alternam em apresentar acepções mais amplas ou restritas, clássicas ou modernas do vocábulo. A acepção mais restrita, adotada por Fábio Fanucchi, Ruy Barbosa Nogueira, Misabel Derzi, José Casalta Nabais e Héctor Villegas, pressupõe que a extrafiscalidade encontra-se veiculada em institutos que implicam aumento ou redução da carga tributária com o fim de realizar valores econômicos mediante incentivos ou dificuldades tributárias.

Uma visão ampliada do termo crê que a extrafiscalidade, além de estímulos e desestímulos a comportamentos, encontra-se presente em todo expediente tributário que vise, intencional ou não intencionalmente, realizar valores que excedam à mera arrecadação de tributos, embora em conjunto com o objetivo arrecadatório. Neste caso, a extrafiscalidade não se limitaria a induzir ou imprimir comportamentos, nem apenas a imprimir objetivos econômicos, mas também culturais, artísticos e desportivos, entre outros.

Marcus de Freitas Gouvêa, em estudo aprofundado sobre a extrafiscalidade no Direito Tributário, adotou uma visão mais ampla, fundada nos estudos de Ricardo Lobo Torres, Paulo de Barros Carvalho e Eros Roberto Grau. Segundo este autor,

[...] a extrafiscalidade se constitui em “algo mais” que a obtenção de receitas tributárias; liga-se a valores constitucionais; pode ser representada por isenções, benefícios fiscais, progressividade de alíquotas, finalidades especiais, entre outras formas que assume, criando diferenças entre os indivíduos, que são em última análise agentes políticos, econômicos e sociais [...].⁸⁵

Adotaremos tal concepção para tratar da extrafiscalidade e seus efeitos sobre os princípios e os institutos tributários (tais como a imunidade e a isenção).

A extrafiscalidade está intimamente ligada à fiscalidade e ao Direito Tributário. Segundo Paulo de Barros Carvalho,

[...] consistindo a extrafiscalidade no emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecada-

⁸⁵ *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006. p. 9-10.

datórios de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias [...].⁸⁶

Enrico De Mita bem enfatizou a idéia de extrafiscalidade dos tributos ao afirmar que

[...] um imposto pode ser preordenado a fins extrafiscais, isto é, não tanto visando obter uma receita para o Estado (que é o fim fiscal, obter receita), mas outros fins com relação aos quais o imposto assume um perfil instrumental. Este perfil instrumental pode assumir um outro aspecto: a estrutura ordinária do imposto é modificada em vista do objetivo político que se quer perseguir. Existe assim a função desincentivadora e incentivadora da tributação [...].⁸⁷

Conforme bem elucidado por Angela Maria da Motta,⁸⁸ a extrafiscalidade vem expressa em normas alheias à norma matriz de incidência tributária, como é o caso das normas constitucionais de imunidade tributária e das normas ordinárias de isenção tributária. Não obstante isso, a extrafiscalidade também poderá impregnar a própria norma matriz de incidência tributária, como é o caso das alíquotas seletivas do IPI e do ICMS.

Entendemos que o Direito deve ser utilizado como instrumento para promover o bem comum, regulando a vida social. Esse é o caráter funcional do Direito, conforme visto por Norberto Bobbio em sua obra *Da estrutura à função*.⁸⁹ Por esse motivo, não combatemos o caráter extrafiscal dado aos tributos justamente porque também corroboramos que o Direito Tributário deve ser visto como um instrumento de transformação social, intervindo na economia, na política e na sociedade.

Segundo Raimundo Bezerra Falcão,⁹⁰ a tributação extrafiscal caminha de mãos dadas com o intervencionismo do Estado, sendo, portanto, um importante fator de mudança social. Da mesma forma, Alfredo Augusto Becker acredita no potencial da extrafiscalidade ao afirmar que “a principal finalidade de muitos tributos [...] não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada”.⁹¹

Uma política tributária fundada na extrafiscalidade é um forte instrumento de desestímulo ou estímulo ao desenvolvimento econômico e sociocultural. Há diversos fatores econô-

⁸⁶ Paulo de Barros Carvalho. *Curso...*, cit., p. 150.

⁸⁷ Enrico De Mita. O princípio da capacidade contributiva. In: Roberto Ferraz (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 247.

⁸⁸ Angela Maria da Motta Pacheco. Extrafiscalidade e o imposto de exportação. In: Luís Eduardo Schoueri (Coord.). *Direito tributário*. Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1, p. 545-546.

⁸⁹ *Da estrutura à função*. Novos estudos da teoria do direito. São Paulo: Manole, 2007.

⁹⁰ *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. p. 47.

⁹¹ Alfredo Augusto Becker. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 528.

micos sensíveis aos tributos, como produção, natureza, capital, emprego, trabalho e tecnologia, acúmulo de capitais, política de investimentos, comércio interno e internacional, câmbio, consumo, taxas de juros, etc.

Quanto ao desenvolvimento sociocultural, que abrange elementos como a família, seguridade social, educação, cultura e desporto, podemos dar como exemplo as contribuições sociais, que são tributos finalísticos, ou seja, o produto de sua arrecadação é destinado à proteção de valores sociais constitucionalmente assegurados, como a previdência social, a assistência social, a saúde, a educação. Marcus de Freitas Gouvêa nos ensina que os valores constitucionais possibilitam que o fato gerador da contribuição atue em desfavor de um grupo (empregadores, proprietários de terra) e que a finalidade do tributo aja em favor do grupo oposto (empregados, camponeses), sem que se perca de vista a referibilidade da exação, característica que a mantém diferenciada dos impostos e que constitui critério de verificação de sua constitucionalidade.

Estamos tratando da extrafiscalidade no destino do produto arrecadado para a realização de valores constitucionais (desenvolvimento econômico e sociocultural). Segundo Werther Botelho Spagnol, “as contribuições especiais são tributos destinados ao financiamento de gastos públicos específicos, atuando como instrumento de intervenção do Estado nos campos social e econômico”. Ademais,

[...] não se pode conceber o Estado Democrático de Direito dissociado de uma tributação com finalidades amplas, que não se resumam na mera fiscalidade, [pois] a utilização da tributação com finalidades não fiscais é um instrumento de fundamental importância para a consecução dos objetivos da política econômica do Estado Democrático de Direito.⁹²

Conforme veremos no decorrer deste trabalho, a extrafiscalidade influencia os princípios informadores do Direito Tributário e também seus institutos, na medida em que os princípios e as desonerações tributárias (como as imunidades, as isenções, a redução de base de cálculo e alíquota) encerram em si um fim extrafiscal, uma vez que visam atingir fins externos, ou seja, econômicos, políticos e/ou sociais.

⁹² Werther Botelho Spagnol. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002. p. 54, 18 e 25.

2.2 Sua influência sobre os princípios informadores do Sistema Constitucional Tributário

2.2.1 Noção de princípio

Inicialmente, cabe-nos trazer nossa acepção do termo princípio. Há regras que, por serem intensamente carregadas de valor, exercem significativa influência em uma porção do ordenamento jurídico, informando a compreensão de diversos segmentos. Tais regras são denominadas “princípios”.

Os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos e exercem uma reação centrípeta, na medida em que atraem em torno de si regras jurídicas que passam a ser influenciadas e manifestam a força de sua influência.⁹³ De acordo com Geraldo Ataliba, os princípios expressam “[...] a substância última do querer popular, seus objetivos e desígnios, as linhas mestras da legislação, da administração e da jurisdição. Por estas não podem ser contrariados; têm que ser prestigiados até as últimas consequências”.⁹⁴

Os princípios são enunciados simples ou complexos sempre passíveis de expressão em proposições descritivas ou prescritivas. Os princípios, sejam eles prescritivos ou descritivos, podem ser gerais e específicos, explícitos ou implícitos e, ainda, ser classificados como empíricos, lógicos, ontológicos, epistemológicos ou axiológicos. Não há hierarquia entre princípios explícitos e implícitos, ou seja, o fato de um princípio estar expresso não significa que é mais importante que um princípio implícito.

Paulo de Barros Carvalho⁹⁵ sustenta o entendimento de que, dentro de uma comunidade, há um núcleo coincidente de valores básicos, pois os indivíduos vivem em um mesmo espaço e no mesmo tempo. No entanto, por serem núcleos com forte carga abstrata, precisam ser depurados mediante mecanismo integrador e consciente. Aqui reside a ideologia, conjunto de avaliação dos próprios valores. As ideologias operam como sistemas rígidos e limitados, que hierarquizam os valores, organizando-os e permitindo que os identifiquemos.

⁹³ Paulo de Barros Carvalho. *Curso...*, cit.

⁹⁴ Geraldo Ataliba. *República e Constituição*, cit., p. 345.

⁹⁵ Paulo de Barros Carvalho. Sobre os princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 65, p. 143.

Portanto, princípio é uma regra portadora de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando a orientação das regras jurídicas, outorgando unidade sistêmica e servindo de fator de agregação de outras regras do sistema positivo. Segundo Humberto Ávila, “[...] os princípios são normas imediatamente finalísticas. Estas estabelecem um estado ideal de coisas a ser buscado, por isso, exigem a adoção de comportamentos cujos efeitos contribuam para a promoção gradual daquele fim [...]”.⁹⁶ O estado ideal de coisas que se pretende buscar ou preservar pelos princípios pode ser mais ou menos amplo. Os princípios que se caracterizam por impor a realização de ideais mais amplos são denominados de “sobreprincípios”.

O conceito de princípio jurídico seria o de um enunciado lógico, implícito ou explícito, que ocupa posição de destaque no ordenamento jurídico, em razão de sua generalidade e dos valores nele insertos, influenciando na interpretação e aplicação das regras jurídicas inseridas no mesmo sistema jurídico, uma vez que os princípios mais amplos influenciam também na interpretação e aplicação dos princípios mais restritos. Daí a importância do seu estudo para o presente trabalho.

Os princípios devem conviver com outras regras e princípios, visando à harmonia do sistema. Assim, o Direito pode ser visto como um conglomerado de normas bem estruturadas, interligadas por critérios de coordenação e subordinação. O jurista, ao analisar o Direito, deve, inicialmente, aferir as idéias que mais se aproximam dos princípios para, pouco a pouco, ir descendo em direção às regras jurídicas. *Portanto, os princípios jurídico-constitucionais são a base de um ordenamento jurídico, devendo ser observados no momento da interpretação e aplicação das normas jurídicas.*

Os valores e ideologias existentes em uma sociedade são aplicados para se elaborarem as normas jurídicas. A ciência do Direito não deve se valer de ideologias próprias para tentar compreender e descrever o direito posto. No entanto, não é possível demarcar critérios objetivos para se aplicarem os princípios, que sempre terão um campo de subjetividade. Assim,

[...] a interpretação dos princípios, como normas que verdadeiramente são, depende de uma análise sistemática que leve em consideração o universo das regras jurídicas, enquanto organização sintática (hierarquia sintática) e enquanto organização axiológica (hierarquia dos valores jurídicos), pois assim como uma proposição prescritiva do direito não pode ser apreciada independentemente do sistema a que pertence, outro tanto acontece com os valores jurídicos injetados nas estruturas normativas. Desse processo de integração resultará o entendimento da mensagem prescritiva, em sua integridade semântica, sempre elástica e mutável [...].⁹⁷

⁹⁶ *Sistema...*, cit., p. 38.

⁹⁷ Paulo de Barros Carvalho. *Sobre os princípios constitucionais tributários*, cit., p. 143.

Segundo Eduardo García de Enterría,⁹⁸ os princípios representam a base de todo o sistema jurídico. Por esse motivo, a ofensa a um princípio é mais grave do que a ofensa a uma regra, pois significa subversão de todo o sistema jurídico e falência de suas estruturas.

Geraldo Ataliba já dizia que “[...] a compreensão de toda e qualquer instituição de direito público, positivamente adotada por um povo, depende da prévia percepção dos princípios fundamentais postos na sua base por esse mesmo povo, na sua manifestação política plena: a Constituição [...]”.⁹⁹

O Sistema Constitucional Tributário brasileiro é formado por regras e princípios, gerais ou específicos, implícitos ou explícitos. Tais princípios representam limites à ação de tributar e contribuem para impedir abusos por parte do Poder Público.¹⁰⁰ Geraldo Ataliba, em sua primorosa obra *República e Constituição*, reconheceu que os dois princípios mais importantes do nosso ordenamento jurídico são o princípio republicano e o princípio federativo.¹⁰¹

2.2.2 Princípio republicano

O *princípio republicano* é um sobreprincípio geral. Parte da idéia de que o Brasil é uma República, conforme prescrito por nossa Constituição Federal (artigo 1.º), que também traça o perfil e as peculiaridades da República brasileira.

⁹⁸ *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Madrid: Civitas, 1985. p. 98.

⁹⁹ Geraldo Ataliba. *República e Constituição*, cit., p. 15.

¹⁰⁰ Confira-se o entendimento de Humberto Ávila ao tratar da rigidez do sistema jurídico tributário em razão dos seus princípios informadores:

“[...] A rigidez específica das normas tributárias é também direta e indiretamente instituída: algumas são denominadas ‘garantias’ (art. 150: legalidade, igualdade, irretroatividade, anterioridade, proibição de tributo com efeitos de confisco, imunidades); outras normas mantêm relação com os princípios fundamentais (princípio federativo, democrático e da separação dos Poderes) ou com os direitos e garantias individuais cuja modificação é vedada. Vale dizer: mesmo que os direitos não estejam previstos no Título II da Constituição, que regula os direitos e garantias individuais, eles estão incluídos na proibição de modificação se forem decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte (art. 5.º, § 2.º, CF). Isso vale não apenas para as limitações ao poder de tributar previstas no artigo 150 e denominadas “garantias”, mas também para os direitos fundamentais garantidos pela Constituição como um todo, como é o caso da proteção da família, da propriedade e da liberdade [...]” (Humberto Ávila. *Sistema...* cit., p. 110).

¹⁰¹ Assim assevera o autor: “[...] No Brasil os princípios mais importantes são os da federação e da república. Por isso, exercem função capitular da mais transcendental importância, determinando inclusive como se deve interpretar os demais, cuja exegese e aplicação jamais poderão ensejar menoscabo ou detrimento para a força, eficácia e extensão dos primeiros (v. Celso Antônio Bandeira de Mello. *Elementos de direito administrativo*. São Paulo: RT, 1980. p. 230) [...]”.

República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem em caráter eletivo, representativo (em regra), transitório e com responsabilidade. Deste conceito depreendem-se as seguintes características: (i) é forma de Governo; (ii) todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, sem distinção de condições sociais e pessoais; (iii) os detentores dos poderes políticos são os legisladores e os membros do Poder Executivo, sendo o povo o detentor do poder político em caráter originário; (iv) os detentores são escolhidos pelo povo, ou seja, são eleitos segundo a vontade do povo (soberania popular); e (v) os detentores representam o povo (representatividade).¹⁰²

O povo não se autogoverna, exceto nos casos de plebiscito, referendo e iniciativa popular, mecanismos previstos no sistema jurídico constitucional brasileiro. No entanto, o povo é a fonte do poder político e transfere tal poder aos representantes eleitos, por intermédio do sufrágio universal e do voto direto e secreto. Embora o princípio republicano não seja cláusula pétrea, o voto direto, secreto, universal e periódico não pode ser retirado do sistema jurídico constitucional, em razão do exposto no artigo 60, § 4.º, da CF/88.¹⁰³ Tal preceito torna efetivo o sistema representativo e o regime democrático e, por via de consequência, o regime republicano.

¹⁰² O princípio republicano é “[...] desdobrado em todas as suas consequências, ao longo do texto constitucional: inúmeras regras dando o conteúdo exato e a precisa extensão da tripartição do poder; mandatos políticos e sua periodicidade, implicando alternância no poder; responsabilidades dos agentes públicos, proteção às liberdades públicas; prestação de contas; mecanismos de fiscalização e controle do povo sobre o governo, tanto na esfera federal como estadual ou municipal; a própria consagração dos princípios federal e da autonomia municipal etc. Tudo isso aparece, formando a contextura constitucional, como desdobramento, refração, consequência ou projeção do princípio, expressões concretas de suas exigências [...]” (Geraldo Ataliba, *República e Constituição*, cit., p. 27-28).

¹⁰³ “[...] Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

I – de um terço, no mínimo, dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal;

II – do Presidente da República;

III – de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação, manifestando-se, cada uma delas, pela maioria relativa de seus membros.

§ 1.º A Constituição não poderá ser emendada na vigência de intervenção federal, de estado de defesa ou de estado de sítio.

§ 2.º A proposta será discutida e votada em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, considerando-se aprovada se obtiver, em ambos, três quintos dos votos dos respectivos membros.

§ 3.º A emenda à Constituição será promulgada pelas Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal, com o respectivo número de ordem.

§ 4.º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:

I – a forma federativa de Estado;

II – o voto direto, secreto, universal e periódico;

III – a separação dos Poderes;

IV – os direitos e garantias individuais.

§ 5.º A matéria constante de proposta de emenda rejeitada ou havida por prejudicada não pode ser objeto de nova proposta na mesma sessão legislativa. [...]”

Em matéria tributária, a lei que cria o tributo exercita a competência tributária visando ao interesse do povo e para o bem-estar do País. A lei não pode prever privilégios tributários aos indivíduos, pois todos devem ser alcançados pela tributação (princípio da igualdade). Além disso, as competências tributárias somente podem ser exercidas pelas pessoas políticas, para satisfazer interesses públicos. Tal afirmação atende o ideal republicano.

O princípio republicano, como sobreprincípio que é, influencia diretamente outros princípios constitucionais. Em matéria tributária, podemos dizer que o princípio republicano implica observância ao princípio da isonomia, da capacidade contributiva e do não-confisco.

O *princípio da isonomia* em matéria tributária consiste na exigência de que a lei, tanto ao ser editada quanto ao ser aplicada, (i) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação equivalente; e (ii) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontram em situação jurídica equivalente (artigo 150, inciso II, da CF/88).¹⁰⁴ Referido princípio interage com a extrafiscalidade, conforme bem enfatizado por Sacha Calmon Navarro Coêlho:

[...] Em certas situações o legislador está autorizado a tratar desigualmente aos iguais, sem ofensa ao princípio, tais são os casos derivados da extrafiscalidade e do poder de polícia.

A extrafiscalidade é a utilização dos tributos para fins outros que não os da simples arrecadação de meios para o Estado. Nesta hipótese, o tributo é instrumento de políticas econômicas, sociais, culturais, etc.

[...]

Passemos aos exemplos. Não repugna ao princípio da isonomia: A) a tributação exarcebada de certos consumos nocivos, tais como bebidas, fumo e cartas de baralho; B) o imposto territorial progressivo para penalizar o ausentismo ou o latifúndio improdutivo; C) o IPTU progressivo pelo número de lotes vagos ou pelo tempo, para evitar a especulação imobiliária, à revelia do interesse comum contra a função social da propriedade; D) imunidades, isenções, reduções, compensações para partejar o desenvolvimento de regiões mais atrasadas; E) idem para incentivar as artes, a educação, a cultura, o esforço previdenciário particular (seguridade) [...].¹⁰⁵

¹⁰⁴ “[...] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos; [...]”

¹⁰⁵ *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 130.

O princípio republicano também transparece no *princípio da capacidade contributiva*, expressamente previsto no artigo 145, § 1.º, da Constituição.¹⁰⁶ Segundo tal princípio, quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais tributo do que quem tem menor riqueza. A capacidade contributiva informa a fiscalidade, uma vez que impõe ao Estado cobrar tributos de seus súditos que tenham capacidade para ser tributados. Tal princípio está ligado ao princípio da isonomia, visto que o que mensura a igualdade ou desigualdade é a capacidade contributiva do contribuinte.

As características atribuídas a alguns tributos de generalidade, universalidade e progressividade dão efetividade ao princípio da capacidade contributiva e, ao mesmo tempo, possuem feições extrafiscais. A generalidade pressupõe que tudo aquilo que for renda deverá ser tributado (Imposto sobre a Renda). Já a universalidade consiste na tributação de todos que auferem renda (Imposto sobre a Renda). Por fim, a progressividade constitui a aplicação de alíquotas majoradas para os que possuem base de cálculo maior (IR, ITR e IPTU). Ou seja, quem pode mais paga mais.

Segundo Marcus de Freitas Gouvêa,

[...] A generalidade e a universalidade têm um caráter preponderantemente fiscal, relativo à amplitude da base de cálculo, mas atende aos anseios de igualdade, porquanto proíbe distinções na tributação de pessoas (em virtude de sua posição social) e de rendas (em virtude de sua fonte).

Já a progressividade, a nosso ver, atende tanto à capacidade contributiva quanto à extrafiscalidade. Uma alíquota progressiva, ao majorar a carga tributária de sujeitos com capacidade maior de contribuir, reduz o ônus tributário daqueles com capacidade menor, agindo assim na redução de desigualdades entre indivíduos, conforme preconiza o art. 3.º, III, da Constituição [...].¹⁰⁷

O princípio da capacidade contributiva é encontrado também na seletividade e na não-cumulatividade dos tributos. O ICMS e do IPI possuem alíquotas seletivas em razão do bem ou serviço em cuja operação incide o tributo. Da mesma forma, a Carta Magna prevê diferenciação de alíquota e base de cálculo para as contribuições sociais em razão da atividade econômica e utilização de mão-de-obra. Já a não-cumulatividade pressupõe o abatimento do imposto devido nas operações anteriores nas operações futuras. Tanto a seletividade quanto a não-cumulatividade também se prestam a finalidades extrafiscais. De acordo com o autor acima citado, os

¹⁰⁶ “[...] Art. 145.

§ 1.º 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. [...]”

¹⁰⁷ *A extrafiscalidade...*, cit., p. 62.

tributos cumulativos incentivam a concentração do processo produtivo e, assim, beneficiam apenas bens cuja cadeia de produção é mais curta. Já a seletividade onera os produtos supérfluos em detrimento dos produtos essenciais, além de gravar pesadamente atividades de baixo risco econômico e elevado risco social ou favorecer atividades estratégicas.¹⁰⁸

Victor Uckmar, ao tratar dos princípios comuns do Direito Constitucional Tributário, não escapou da análise dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva, esclarecendo que

[...] igualdade perante os ônus públicos significa justiça tributária, no sentido pré-jurídico e moral ao qual fazem freqüente menção não só os juristas mas também os economistas, e isto como “exigência de que as diversas classes de cidadãos, especialmente as diversas categorias de produtores, concorram às cargas comuns, impostas para o exercício das atividades públicas, na medida em que resulta da aplicação de alguns critérios-gerais, como o da potencialidade econômica efetiva dos contribuintes, ou da intensidade da sua participação na fruição dos serviços públicos. Esta exigência se põe, acima de tudo, ao legislador, ao qual, nos ordenamentos por ele elaborados, deve pôr como fim, precisamente a distribuição equânime dos ônus tributários. Se, depois, tal exigência é efetivamente realizada, é outro assunto! [...]”¹⁰⁹

Verifica-se, portanto, o caráter extrafiscal destes dois princípios.

O *princípio do não-confisco* (artigo 150, inciso IV, da CF/88)¹¹⁰ deriva do princípio da capacidade contributiva, ao exigir do legislador conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um Direito Tributário justo. O tributo não pode esgotar a riqueza tributável. No entanto, em determinadas situações o princípio do não-confisco interage com a extrafiscalidade admitindo excessos. É o caso do IPI mais gravoso para produtos supérfluos e do IR progressivo.

Percebe-se, portanto, que do princípio republicano, considerado sobreprincípio constitucional geral, extraem-se princípios constitucionais específicos à ação de tributar, notadamente os princípios da igualdade, da capacidade contributiva e do não-confisco, com feições fiscais e extrafiscais.

¹⁰⁸ A *extrafiscalidade*..., cit., p. 63.

¹⁰⁹ Victor Uckmar. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: RT, 1976. p. 71.

¹¹⁰ “[...] 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; [...]”

2.2.3 *Princípio federativo*

Da mesma forma que o princípio republicano, o *princípio federativo*, considerado também sobreprincípio constitucional geral, influencia a tributação. Federação é uma associação, uma união institucionalizada de Estados, que dá lugar a um novo Estado, diverso dos que dele participam. Para o Direito, o Estado nada mais é do que o ordenamento jurídico, originário e soberano, de um povo, estabelecido em um dado território. É originário porque não depende nem deriva de outro; e soberano, porque superior a qualquer pessoa ou instituição que nele viva ou exista. O poder que rege o Estado denomina-se governo e se resolve numa faculdade de comando a que a coletividade deve obediência.

No Brasil, o princípio federativo é verdadeira coluna mestra do sistema jurídico, no qual convivem harmonicamente a ordem jurídica global (o Estado brasileiro) e as ordens jurídicas parciais (a União e os Estados-membros). A União e os Estados-membros são iguais, ou seja, não há hierarquia entre eles. O que há são campos de ação autônomos e exclusivos, estritamente traçados na Carta Suprema, que lei alguma pode alterar. Além disso, a federação é indissolúvel, em razão da rigidez constitucional (artigo 60, § 4.º, da CF/88). Portanto, há uma coexistência das autonomias federais e estaduais.

As leis nacionais, estaduais e municipais ocupam o mesmo nível, e todas encontram seu fundamento de validade na própria Carta Magna, ocupando campos de atuação exclusivos e muito bem discriminados. Além disso, as várias ordens jurídicas são isônomas. No entanto, conforme enfatizado por Roque Antonio Carrazza,

[...] essa igualdade jurídica – como bem demonstrou Souto Maior Borges – absolutamente não significa que a União e os Estados se confundem, mas, apenas, que suas atribuições, conquanto diversas, correspondem a feixes de competência postos em atuação mediante princípios e normas estatuídos na *Lex Major*. As diferenças entre eles não estão, repetimos, nos níveis hierárquicos que ocupam; estão, sim, nas competências distintas que receberam da própria Constituição [...].¹¹¹

Portanto, os Estados-membros no Brasil são entidades públicas territoriais dotadas de autonomia legislativa e constitucional. São juridicamente iguais entre si, possuindo os mesmos direitos e deveres. Participam da formação da vontade nacional. Em matéria tributária, o princípio federativo impõe que as competências tributárias traçadas na Carta Magna sejam observadas, sob pena de haver invasão de competência da União nos Estados e vice-versa, desequilibrando todo o sistema jurídico.

¹¹¹ Roque Antonio Carrazza. *Curso...*, cit., p. 138-139.

Neste ponto, é importante tratar do princípio da *autonomia dos Municípios*, uma vez que decorre do ideal federativo e influencia o sistema tributário brasileiro. Os Municípios não participam da vontade jurídica nacional, dado que não têm integrantes no Congresso Nacional. Além disso, a autonomia municipal não é cláusula pétrea. No entanto, as competências atribuídas constitucionalmente aos Municípios denotam sua autonomia perante os Estados-membros e a União. Os Municípios podem governar-se e administrar-se sem a interferência dos outros poderes. A própria Constituição Federal outorgou competência política, administrativa, financeira e tributária aos Municípios, não podendo os Estados nem a União tolhê-las.

Ligando a extrafiscalidade à idéia de realização de valores constitucionais, podemos afirmar que, quando uma norma tributária visa atender aos princípios federativo e da autonomia dos Municípios, estará interagindo com a extrafiscalidade, pois voltada à realização deste valor político-constitucional.

2.2.4 *Princípio da legalidade*

Além dos sobreprincípios da república e da federação, dos quais decorrem diversos outros princípios que influenciam a tributação no Brasil, devemos tratar de um dos principais princípios na ação de tributar, que é o *princípio da legalidade*. O Estado de Direito assegura o princípio da legalidade como expressão da vontade popular. O controle da constitucionalidade exprime a idéia de que o Estado deve reconhecer e assegurar os direitos invioláveis das pessoas (princípio liberal) e o princípio da democracia.

Assim, só a lei pode compelir as pessoas a fazer ou deixar de fazer alguma coisa. A vida social não é possível sem que haja restrições à atividade individual. Tais restrições devem estar em lei, produzida pelos representantes do povo e conforme procedimento previsto para tanto.

Em matéria tributária, o princípio da legalidade garante a segurança das pessoas diante da tributação. A própria Constituição Federal reforçou tal princípio na criação e aumento dos tributos, sendo competência exclusivamente do Poder Legislativo (artigo 150, inciso I).¹¹² Assim, o patrimônio do contribuinte somente pode ser atingido quando expressamente previsto em lei. Ademais, os deveres instrumentais também devem ser previstos em lei.

¹¹² “[...] 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; [...]”

O princípio da legalidade no Direito Tributário apresenta características peculiares. O tipo tributário há de ser um conceito fechado, seguro, exato, rígido, preciso e reforçador da segurança jurídica. Por isso que, em matéria tributária, o *princípio passou a ser denominado “da estrita legalidade”*. Não cabem analogia pelo Judiciário nem discricionariedade pelo Executivo. Além disso, a lei deve ser taxativa e exaustiva sobre a realidade tributária, evitando conceitos indeterminados, fórmulas abertas ou cláusulas gerais (princípio da tipicidade). Conclui-se, portanto, que só quando a lei tributária é editada pela pessoa política que tem competência para fazê-lo resulta atendido o princípio da legalidade.

A Constituição Federal, em razão do caráter extrafiscal de alguns tributos, possibilitou que a majoração ou redução de suas alíquotas não fosse matéria reservada à lei em sentido formal. Assim, o II, o IE, o IPI e o IOF, por serem impostos com caráter eminentemente extrafiscal (regulatório), podem ter suas alíquotas majoradas ou reduzidas pelo Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei (§ 1.º do artigo 153 da CF/88).

2.2.5 Princípio da segurança jurídica

Não poderíamos deixar de abordar o *sobreprincípio da segurança jurídica*, que ajuda a promover os valores supremos da sociedade, inspirando a edição e a boa aplicação das leis e dos regulamentos, das sentenças e dos atos administrativos.

Segundo Geraldo Ataliba,

[...] o direito é, por excelência, instrumento de segurança jurídica, é o que assegura a governante e a governados seus recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Por isso, pode-se sustentar que quanto mais juridicamente segura for uma sociedade, tanto mais civilizada será. Esse mesmo autor, citando Alberto Xavier, assinala que haverá segurança jurídica onde houver uma rigorosa delimitação das esferas jurídicas e, sobretudo, quando isso ocorrer no direito público, como sólido pilar dos direitos subjetivos privados – liberdade e propriedade – e não deixe lugar para o contingente arbitrário [...].¹¹³

O Estado de Direito traz consigo a segurança jurídica e a proibição de arbitrariedade (desvio de poder). O tributo é uma relação jurídica entre o contribuinte e o Fisco, tendo por base a lei, em moeda, igualitária e decorrente de ato lícito qualquer.

O artigo 5.º da Constituição Federal reconhece e assegura os direitos que formam o patrimônio irretratável da personalidade humana, ou seja, os direitos que pertencem ao homem

¹¹³ Geraldo Ataliba. *República e Constituição*, cit., p. 142.

entendido como ser livre. Tal dispositivo impede que atos invistam contra os direitos fundamentais. O Estado deve impedir que sejam violados, como também garantir que sejam aplicados. Por esse motivo, a ação de tributar dos entes políticos deve respeitar os direitos individuais e as garantias (Estatuto do contribuinte).

A Constituição Federal, ao regular as limitações ao exercício das competências tributárias e elencar os direitos e garantias fundamentais, visou proteger o contribuinte contra atos arbitrários do Fisco. Isso porque os meros interesses arrecadatórios não se confundem com o interesse público.

O princípio da segurança jurídica engloba os seguintes princípios constitucionais: da legalidade, que determina que a criação ou aumento do tributo depende de lei; da tipicidade, que exige que o tipo tributário esteja taxativamente previsto em lei; da irretroatividade, que veda a cobrança de tributos em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os instituiu ou aumentou; e da anterioridade ou não-surpresa, que veda a cobrança de imposto no mesmo exercício financeiro da publicação da lei, respeitado o período mínimo de 90 dias da publicação da lei; e a cobrança de contribuição antes de 90 dias da publicação da lei (prazo nonagesimal).

Da mesma forma que o princípio da legalidade, os princípios da anterioridade e da irretroatividade estão ligados à extrafiscalidade. Há exceções ao princípio da anterioridade em razão do caráter extrafiscal do tributo. É o caso dos impostos extraordinários de guerra, dos empréstimos compulsórios de guerra e de calamidade pública e de alguns impostos do artigo 153 (II, IE, IPI e IOF) (§ 1.º do artigo 150 da CF/88). Quanto à irretroatividade, podemos dizer que se trata de uma limitação temporal aos efeitos extrafiscais da norma tributária, conforme sustenta Marcus de Freitas Gouvêa.¹¹⁴

Dos princípios acima elencados, percebe-se que todos os princípios constitucionais tributários, sejam gerais ou específicos, entroncam-se e interpenetram-se, sendo impossível obedecer a um, sem obedecer aos demais.¹¹⁵

¹¹⁴ *A extrafiscalidade...*, cit., p. 74.

¹¹⁵ Ressalte-se que há outros princípios a serem observados pelo Estado, além dos indicados acima, que também interferem no exercício do poder de tributar, como o princípio (i) da certeza do direito; (ii) da justiça; (iii) da universalidade da jurisdição; (iv) que consagra o direito de ampla defesa e do devido processo legal; (v) que afirma o direito de propriedade; (vi) da liberdade de trabalho; (vii) da supremacia do interesse público ao do particular; e (viii) da indisponibilidade dos interesses públicos.

A partir da noção de princípio e da análise dos princípios consagrados pela nossa Constituição, poderemos interpretar as normas jurídicas com o intuito de definir seu alcance e seu sentido. Roque Antonio Carrazza já dizia que

[...] essa tarefa [da interpretação], voltada, precipuamente, à descoberta da *mens legis* (da vontade do Estado contida na norma jurídica), exige a constante invocação dos grandes princípios, mormente em face das disposições incertas e das palavras equivocadas ou polissêmicas que costumam remarcar nossos textos legislativos. Afinal, a procura pela verdade científica não pode terminar na simples leitura de um texto legislativo (ainda mais quando ele briga com texto legislativo hierarquicamente superior) [...].¹¹⁶

Dessa forma, procuramos demonstrar no presente capítulo a influência da extrafiscalidade sobre os princípios informadores do Direito Tributário. Ademais, pudemos perceber que a fiscalidade e a extrafiscalidade não se excluem, mas se completam, pois “[...] não há fiscalidade (arrecadação) que não importe outras conseqüências, nem extrafiscalidade, que se opere sem a arrecadação de receitas tributárias [...]”.¹¹⁷

¹¹⁶ Roque Antonio Carrazza. *Curso...*, cit., p. 42.

¹¹⁷ Marcus de Freitas Gôuvea. *A extrafiscalidade...*, cit., p. 80.

3

DESONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS

A tributação visa essencialmente obter recursos financeiros da área privada para transferir à área pública a fim de que o Estado possa cumprir as tarefas que a Constituição previu. Os tributos constituem o instrumento utilizado pelos entes políticos para arrecadar. No entanto, além da função arrecadatória, de abastecer os cofres públicos, verificamos acima que os tributos também possuem uma carga extrafiscal, ou seja, buscam atingir situações consideradas valiosas pelo ordenamento jurídico no campo da saúde, educação, cultura, assistência social, desenvolvimento econômico, entre outros.

Paulo de Barros Carvalho já nos dizia que

[...] há tributos que se prestam, admiravelmente, para a introdução de expedientes extrafiscais. Outros, no entanto, inclinam-se mais ao setor da fiscalidade. Não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade. Os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro [...].¹¹⁸

As desonerações tributárias estão intimamente ligadas à idéia de extrafiscalidade dos tributos. Segundo Sacha Calmon Navarro Coêlho, em seu livro *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*,¹¹⁹ seriam exonerações tributárias as imunidades, as isenções, as reduções de base de cálculo ou alíquota, os créditos presumidos, as restituições de tributos, as facilidades no cumprimento de deveres formais e algumas compensações. Tais institutos tributários estariam diretamente relacionados à extrafiscalidade pelo fato de buscarem atingir situações e comportamentos para privilegiar valores econômicos, sociais e/ou políticos, alguns constitucionalmente protegidos.¹²⁰

Neste ponto do trabalho, cumpre-nos fazer um corte metodológico. Trataremos somente de duas formas de desonerações tributárias, a saber: a imunidade tributária e a isenção

¹¹⁸ Paulo de Barros Carvalho. *Curso...*, cit., p. 228-229.

¹¹⁹ Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

¹²⁰ Ângela Maria da Motta Pacheco nos ensina que “[...] As imunidades, de sentido largo e abrangente são, porém, apenas uma das formas de desoneração. No nível da legislação ordinária, as leis introdutoras da isenção, redução da base de cálculo e alíquotas realizam igualmente outras formas de desoneração prestigiando o desenvolvimento econômico, regional ou local. Estimulam a localização de indústrias, a criação de loteamentos, no afã da criação de novas riquezas, aumento de empregos e consolidação de centros habitacionais organizados à população de baixa renda. [...]” (Ângela Maria da Motta Pacheco. *Extrafiscalidade e o imposto de exportação*. In: Luís Eduardo Schoueri (Coord.). *Direito tributário*. Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1, p. 545.

tributária. Tal corte faz-se necessário em razão do escopo do presente trabalho, qual seja as desonerações tributárias relativas às operações de exportação no que concerne à imunidade das contribuições sociais e à isenção do ISS.

Assim, nos próximos itens, analisaremos os institutos tributários da imunidade e da isenção, com o fim de definir seu conceito, suas diferenças e a forma de interpretação das normas imunizantes e isentivas.

3.1 Imunidade tributária

Conforme já desenvolvido acima, o ordenamento jurídico é um sistema formado por normas jurídicas, organizadas segundo uma coerência interna de sentido. Tais normas podem ser de estrutura, ou seja, relativas à organização, competência e método de produção de outras normas; ou de conduta, ou seja, relativas à prescrição de comportamentos.

A competência tributária está definida em normas de estrutura e consiste na imposição de parcela do poder de legislar aos entes políticos para que produzam leis descritivas de regras-matrizes de incidência tributária. Em razão do princípio federativo, a competência tributária deve ser repartida entre os entes políticos.

As competências tributárias estão distribuídas de forma rígida e exaustiva na Constituição Federal, segundo a materialidade das regras-matrizes de incidência tributária. Para a compreensão desta materialidade, o legislador deve se voltar para o próprio sistema, buscando os conceitos constitucionais nas normas e princípios constitucionais. Tais normas e princípios são limites para o poder de tributar.

A imunidade tributária é um instituto de Direito Tributário que colabora no desenho das competências impositivas dos entes tributários. Trata-se de regra constitucionalmente prevista, que deverá delinear os limites em que o legislador poderá atuar para fazer incidir uma regra-matriz de incidência tributária.

Carrazza nos ensina que a imunidade tributária opera no plano da definição da competência tributária, reduzindo as dimensões do campo tributário das pessoas políticas, tendo a norma imunizante o duplo papel de fixar a competência tributária e conferir ao seu destinatário um direito público subjetivo.¹²¹ Corroboramos com os ensinamentos de Clélio Chiesa no sentido de que

¹²¹ Roque Antonio Carrazza. *Curso...*, cit., p. 677-681.

[...] as normas de competência e as normas de imunidade nascem juntas, pois decorrem de uma criação instantânea do Poder Constituinte Brasileiro, ou posteriormente pelo Poder Reformador, como forma de delinear o campo de incidência tributária dos entes políticos [...].¹²²

De acordo com Paulo de Barros Carvalho,¹²³ a imunidade tributária é uma classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas contidas no texto da Constituição Federal e que estabelece de modo expreso a incompetência das pessoas políticas de direito constitucionalmente interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.

Regina Helena Costa, em sua aclamada obra *Imunidades tributárias*, após análise exaustiva dos conceitos de imunidade tributária atribuídos por doutrinadores de calibre, concluiu que a imunidade tributária pode ser vista sob dois aspectos: (i) o formal, ou seja, a imunidade é a impossibilidade de tributação – ou intributabilidade – de pessoas, bens e situações, resultante da vontade constitucional; e (ii) o material ou substancial, ou seja, a imunidade consiste no direito público subjetivo, de certas pessoas, de não se sujeitarem à tributação, nos termos delimitados por esta norma exonerativa.¹²⁴

Como a imunidade tributária é um direito público subjetivo, conferido a determinada pessoa para que não seja tributada em razão de dada situação, trata-se de um direito individual, protegido por cláusula pétrea, nos termos do artigo 60, § 4.º, da CF/88. Assim, em razão da rigidez constitucional do nosso ordenamento jurídico, as imunidades tributárias não podem ser suprimidas ou restringidas por emenda constitucional nem por qualquer outro veículo introdutor, ao menos que seja promulgada uma nova constituição.

A imunidade tributária pode ser classificada em objetiva ou subjetiva. A imunidade objetiva protege os objetos a serem tributados, como a imunidade dos livros, jornais, periódicos e do papel destinado à sua impressão; por outro lado, a imunidade subjetiva se refere aos casos em que o legislador constituinte pretendeu proteger o sujeito passivo, como no caso da imunização das entidades assistenciais e de educação. No entanto, como observa Carrazza, a imunidade é sempre subjetiva, visto que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica (imunidade subjetiva), quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações (imunidade objetiva).¹²⁵

¹²² *A competência tributária do Estado brasileiro*. Desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 105-112.

¹²³ *Curso...*, cit., p. 184-187.

¹²⁴ Regina Helena Costa. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 51.

¹²⁵ Roque Antonio Carrazza. *Curso...*, cit., p. 677.

Da mesma forma que os princípios, as imunidades tributárias representam limitações constitucionais ao poder de tributar, pois compõem o âmbito de exercício da competência tributária atribuída constitucionalmente a cada pessoa política. No entanto, embora as imunidades e os princípios aproximem-se, não se confundem.

Demonstramos no item dedicado aos princípios que estes são normas jurídicas com forte conteúdo axiológico e alto grau de abstração e generalidade, cumprindo o papel de orientar a interpretação e a aplicação de outras normas. Regina Helena Costa¹²⁶ bem destacou a distinção entre princípios e imunidades, a saber: (i) os princípios orientam o válido exercício da competência tributária, enquanto as imunidades demarcam a amplitude das normas de competência tributária, inibindo o seu exercício; e (ii) os princípios são marcados pela generalidade e abstração, ao passo que as imunidades são aplicáveis a situações específicas.¹²⁷

Assim, enquanto a imunidade tributária ajuda a desenhar a competência tributária, os princípios devem ser observados no momento do exercício de tal competência tributária. Embora gerem os mesmos efeitos – limitam o poder de tributar –, estabelecem coisas distintas. Não obstante a distinção entre ambos, Aliomar Baleeiro nos mostra que as imunidades tributárias devem ser analisadas à luz dos princípios, uma vez que encerram valores que, na maioria das vezes, estão de forma implícita ou explícita nos princípios. Um não convive sem o outro. Para entender uma imunidade tributária, deve-se, antes disso, compreender os princípios que norteiam o sistema jurídico. Confira-se:

[...] Assim, ambos, princípios e imunidades, não se aproximam apenas em razão dos efeitos que provocam: limitações ao poder de tributar. Mas uma imunidade representa ainda uma consequência expressa ou implícita (se necessária) de um princípio. A imunidade recíproca das pessoas públicas estatais deriva da autonomia que lhes é inerente quando se adota o princípio federativo; a imunidade das instituições de educação e assistência social deriva da ausência da capacidade econômica. [...] ¹²⁸

Queremos demonstrar que as imunidades tributárias, ao impedir o exercício da competência tributária sobre determinados fatos, pessoas ou bens, são reveladoras de valores privilegiados pela Constituição Federal. José Souto Maior Borges nos ensina que,

[...] analisada sob o prisma do fim, objetivo ou escopo, a imunidade visa a assegurar certos princípios fundamentais ao regime, a incolumidade de valores

¹²⁶ Regina Helena Costa. *Imunidades tributárias...*, cit., p. 34-35.

¹²⁷ Humberto Ávila constata que as regras de imunidade limitam a repartição de competência e as limitações em sentido estrito, como os princípios, limitam o exercício legítimo das competências tributárias (*Sistema...* cit., p. 81).

¹²⁸ Aliomar Baleeiro. *Limitações...*, cit., p. 233.

éticos e culturais consagrados pelo ordenamento constitucional positivo e que se pretende manter livres das interferências ou perturbações da tributação [...].¹²⁹

A Constituição Federal prevê as seguintes imunidades tributárias para *impostos*:

- (i) artigo 150
 - imunidade recíproca das pessoas políticas;
 - sobre templos de qualquer culto;
 - sobre patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos de lei; e
 - sobre livros, jornais, periódicos e papel destinado a sua impressão;
- (ii) artigo 153, § 3.º, inciso III – o IPI não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior;
- (iii) artigo 153, § 4.º, inciso II – o ITR não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel;
- (iv) artigo 153, § 5.º – o ouro somente pode ser tributado pelo IOF se for definido como ativo financeiro ou instrumento cambial. Está imune aos demais impostos;
- (v) artigo 155, § 2.º, inciso X, alínea *a* – o ICMS não incide sobre as operações que destinem ao exterior mercadorias, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior;
- (vi) artigo 155, § 2.º, inciso X, alínea *b* – o ICMS não incide sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos e dele derivados, e energia elétrica;
- (vii) artigo 153, § 3.º – as operações relativas à energia elétrica, serviços de telecomunicação, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País estão imunes a outros impostos, com exceção do ICMS, II e IE;
- (viii) artigo 156, inciso II, § 2.º, inciso I – não incide o ITBI sobre a transmissão de bens ou direitos incorporados ao patrimônio de pessoa jurídica em realização de capital, ou na transmissão de bens ou direitos decorrentes de fusão, incorporação, cisão ou extinção da pessoa jurídica, salvo se esta for a atividade preponderante do adquirente; e

¹²⁹ José Souto Maior Borges. *Isenções tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980. p. 184-185.

- (ix) por fim, artigo 184, § 5.º – as operações de transferência de imóveis desapropriados para fins de reforma agrária são imunes aos impostos federais, estaduais e municipais.

Em relação às *taxas*, as imunidades tributárias alcançam (i) o direito de petição aos Poderes Públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder; (ii) a obtenção de certidões em repartições públicas; (iii) gratuidade do casamento civil; (iv) serviço de transporte coletivo para os maiores de 65 anos; (v) aos reconhecidamente pobres, direito ao registro civil de casamento e certidão de óbito; (vi) custas judiciais no caso de ação popular; e (vii) *habeas corpus* e *habeas data*.

Ademais, quanto às contribuições, ressalte-se: (i) a imunidade das entidades beneficentes de assistência social no que tange às contribuições para a Seguridade Social (artigo 195, § 7.º); (ii) a imunidade da contribuição previdenciária sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de Previdência Social (artigo 195, inciso II); (iii) a imunidade das contribuições para a Seguridade Social para os carentes e inválidos (artigo 203); e (iv) *a imunidade das receitas decorrentes de exportação no que tange às contribuições sociais e de intervenção do domínio econômico*.

Humberto Ávila elucida com maestria a idéia de que as imunidades tributárias previstas no ordenamento jurídico visam proteger valores constitucionalmente reconhecidos.¹³⁰ Confira-se:

[...] A competência tributária, no entanto, é resultado da análise conjunta de duas espécies de normas jurídicas: de um lado, das normas que atribuem poder ao Estado para instituir tributos por meio da especificação dos fatos e situações que torna suscetíveis de tributação (normas de competência); de outro, das normas que subtraem poder do Estado sobre determinados fatos e situações que torna insuscetíveis de tributação (normas limitativas da competência). A parcela do poder do Estado para instituir tributos é resultado do poder que lhe atribui menos o poder que lhe é subtraído, nos termos da Constituição.

As atividades e objetos que estão fora do poder de tributar são decorrência dos fins a serem promovidos pelo Estado.

Os fatos e situações excluídos do poder de tributar do Estado correspondem a fatos e situações cuja soma forma atividades a serem estimuladas pelo Estado. O dever de o Estado garantir a estrutura federativa implica excluir de cada ente federado o poder de tributar o patrimônio, renda ou serviço dos outros (art. 150, VI, “a”). O dever de o Estado estimular e garantir a liberdade religiosa e de culto implica excluir da tributação os tempos de qualquer culto (art. 150,

¹³⁰ Segundo Bernardo Ribeiro de Moraes, a imunidade constitui um meio político utilizado pelo constituinte que possui o escopo de preservar certos valores éticos e culturais que a ordem jurídica procura proteger por meio de limitações ao Poder Fiscal (Bernardo Ribeiro de Moraes. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In: Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT, 1998. p. 119).

VI, “b”). O dever do Estado em garantir o processo democrático, em erradicar a pobreza e promover o desenvolvimento social implica excluir da tributação o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de assistência social sem fins lucrativos (art. 150, VI, “c”). O dever de o Estado estimular a difusão de idéias implica a proibição de tributar os livros, jornais, periódicos e o papel destinado à sua impressão (art. 150, VI, “d”).

Isso equivale a dizer que a causa justificativa da imunidade é facilitar, por meio da exclusão dos encargos tributários, a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado.

[...].¹³¹

As imunidades tributárias são, portanto, normas constitucionais de estrutura que delimitam a competência tributária dos entes políticos com o fim de proteger um valor constitucionalmente assegurado. No próximo item, trataremos do instituto da isenção tributária e suas diferenças no tocante às normas imunizantes. Após, reservamos um item para analisarmos a interpretação das normas relativas à imunidade e isenção tributárias.

3.2 Isenção tributária

A Constituição Federal, ao mesmo tempo em que discriminou as competências tributárias, conferiu a faculdade de as pessoas políticas exercitarem estas competências, inclusive isentando determinados fatos, bens, situações ou pessoas.¹³² Trata-se do instituto da isenção tributária, prevista no artigo 175, inciso I, do CTN,¹³³ como uma das hipóteses de exclusão do crédito tributário.

Seguindo as lições de Paulo de Barros Carvalho, as isenções tributárias são normas de estrutura, do plano da legislação ordinária, que trazem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária (norma de conduta), ou seja, subtraem parcela do campo de abrangência do critério do antecedente ou do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária. A norma isentiva investe contra um ou mais dos critérios da regra-matriz de incidência tributária (material, espacial, temporal, quantitativo ou pessoal), mutilando-os parcialmente. A mutilação não

¹³¹ Humberto Ávila. *Sistema...*, cit., p. 209.

¹³² Roque Antonio Carrazza enfatiza a idéia de que a competência constitucional para tributar supõe a opção entre criar tributos, ou não, e implica, por igual, a faculdade de isentar da incidência tributária determinadas pessoas, coisas ou situações (*Curso...*, cit., p. 804).

¹³³ “[...] Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I – a isenção;

II – a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente. [...]”

pode ser total. Além disso, a subtração do campo de abrangência não significa mera redução da base de cálculo ou alíquota.

O fenômeno é o seguinte: encontro de duas normas jurídicas, sendo uma a regra-matriz de incidência tributária e a outra a regra de isenção, com seu caráter supressor da área de abrangência de qualquer dos critérios da regra.¹³⁴ É importante destacar que há um novo pensamento jurídico, desenvolvido por Eliud José Pinto da Costa, que entende que a lei isentiva não forma uma norma jurídica posterior, impedindo que a norma jurídica tributária produza todos os seus efeitos. Na verdade, a norma isentiva integra a norma jurídica tributária, conferindo-lhe novas características. Assim, a isenção não mutila, mas empresta novas feições a um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária.¹³⁵

Tanto a imunidade quanto a isenção são hipóteses de não-incidência tributária. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho afirma que

[...] Há consenso entre os especialistas no consignar as diferenças entre imunidade, isenção e não-incidência, convindo dizer que, ultimamente, vem prosperando a lição mediante a qual as três categorias mereceriam considerar-se casos de não-incidência, agregando-se a cada uma, pela ordem, as seguintes expressões: estabelecida na Constituição (imunidade); prevista em lei (isenção); e pura e simples (não-incidência em sentido estreito) [...].¹³⁶

Ainda segundo este autor, não há similitude entre os institutos da imunidade e da isenção, exceto o fato de serem normas jurídicas válidas no sistema, integrarem a classe das normas de estrutura e tratarem de matéria tributária.¹³⁷ Enquanto a imunidade é uma norma constitucional que exerce a função de colaborar no desenho das competências tributárias, a isenção está no plano da legislação ordinária e opera como um redutor do campo de abrangência de um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária.¹³⁸ Ou seja, enquanto a imunidade opera no plano da definição de competência, a isenção o faz no plano do exercício da competência.

As isenções tributárias podem ser concedidas por lei ordinária; por lei complementar; por tratado internacional, devidamente aprovado, ratificado e promulgado; e por decreto legis-

¹³⁴ Paulo de Barros Carvalho. *Curso...*, cit., p. 490-491.

¹³⁵ Idem, *ibidem*, p. 817-818.

¹³⁶ Idem, p. 171.

¹³⁷ Regina Helena Costa destaca que a imunidade e a isenção têm pontos em comum: 1) ambas são regras de estrutura, que estabelecem a incompetência para tributar; 2) são regras parciais, de exceção, que só fazem sentido em combinação com a norma atributiva de competência tributária (no caso da imunidade) e da hipótese de incidência tributária (no caso da isenção); 3) podem ter por objeto qualquer modalidade tributária; e 4) são justificadas pela perseguição de fins constitucionais (*Imunidades tributárias...*, cit., p. 105).

¹³⁸ Paulo de Barros Carvalho. *Curso...*, cit., p. 188.

lativo estadual ou do Distrito Federal, em matéria de ICMS. Exemplificativamente, são casos de isenção tributária:

- (i) a norma que isenta do imposto de renda da pessoa física a renda menor do que R\$ 1.058,00 (um mil e cinquenta e oito reais) (artigo 3.º da Lei 9.250/95);
- (ii) a norma que isenta as redes de dormir, os caixões funerários e o queijo tipo Minas do IPI;
- (iii) a norma que não considera operação de industrialização a fabricação de óculos, mediante receita (IPI); e
- (iv) a norma que isenta os serviços de exportação da incidência do ISS.

O fundamento da isenção tributária é a ausência de capacidade econômica do beneficiário ou os objetivos de utilidade geral ou de oportunidade política que o Estado pretende que sejam alcançados.¹³⁹ Assim, a isenção tributária justifica-se em razão da falta de capacidade econômica aliada a

[...] motivos de interesse geral sugeridos por determinados fins econômicos e sociais, que justificam, no interesse do País, que algumas classes de contribuintes não paguem tributos, ou os paguem em menor quantia que outras, com o fito de promover uma nova atividade, ou, ainda, que não se gravem determinadas classes de contribuintes que carecem de aumentar seu nível de vida, sua cultura ou suas potencialidades econômicas [...].¹⁴⁰

Sacha Calmon Navarro Coêlho entende que as imunidades são voltadas para valores “caros”, que se destinam a durar mais, enquanto as isenções abrigam interesses mais comuns, que por sua natureza se modificam com maior frequência.¹⁴¹ Nesse sentido, Regina Helena Costa classifica as isenções em técnicas ou políticas. As isenções técnicas são legitimamente reconhecidas ante a ausência de capacidade contributiva (exemplo, a preservação do mínimo vital) e as isenções políticas constituem verdadeiras exceções ao princípio da capacidade contributiva, pois beneficiam, em regras, pessoas que detêm capacidade para contribuir.¹⁴²

Valemo-nos da conclusão de Maria Paula Farina Weidlich no sentido de que

[...] a imunidade e a isenção tributária são institutos que não se confundem. A primeira, prevista na norma constitucional, como regra de estrutura, deli-

¹³⁹ Roque Antonio Carrazza. *Curso...*, cit., p. 806.

¹⁴⁰ Benedetto Griziotti apud Roque Antonio Carrazza. *Curso...*, cit., p. 806.

¹⁴¹ Sacha Calmon Navarro Coêlho. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. 3. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 1999. p. 362.

¹⁴² Regina Helena Costa. *Imunidades tributárias...*, cit., p. 106.

mitando o campo das competências tributárias, resguarda valores sociais e éticos; a segunda, disposta na lei complementar ou lei ordinária, viabiliza interesses comuns consistentes em regras de conduta, situando-se, portanto, em patamares bem distintos, inclusive, hierarquicamente localizados em graus diversos, o primeiro considerado superior ao segundo, principalmente em razão da importância de preservar algumas pessoas, bens ou situações do ônus da tributação, a fim de propiciar a cooperação dos entes privados com as atividades estatais, essenciais para o desenvolvimento da sociedade [...].¹⁴³

Após essas digressões, concluímos que a imunidade tributária e a isenção tributária são institutos do Direito Tributário que se assemelham na medida em que pretendem desonerar a tributação, mas que não confundem, visto que (i) as imunidades são previstas em normas constitucionais e visam proteger valores fundamentais da sociedade; e (ii) as isenções são previstas em lei e visam viabilizar interesses da sociedade. A imunidade atinge a norma de competência tributária e a isenção, a norma que prevê a regra-matriz de incidência tributária.

3.3 Interpretação das normas imunizantes e isentivas

A interpretação tem por escopo dar o sentido e o alcance das normas jurídicas. O que se procura por intermédio da interpretação é evidenciar o *mens legis*, ou seja, a vontade do Estado implícita na norma jurídica. Até mesmo as normas constitucionais, que encontram sua validade em si mesmas, devem ser interpretadas. Para que se obtenha êxito no processo de interpretação, o intérprete deve buscar os princípios jurídico-constitucionais, que são vetores de todo o sistema jurídico.

As normas constitucionais possuem algumas características específicas que influenciam na sua interpretação. São normas superiores em relação às demais (supremacia da Constituição); sua linguagem apresenta maior generalidade e abstração, pois em sua maior parte são normas de estrutura; e possuem um caráter político, pois têm por objeto a jurisdicação do poder político.

Em razão de tais peculiaridades, as normas constitucionais não podem ser interpretadas considerando somente a interpretação chamada “literal” ou “gramatical”. Deve considerar todo o ordenamento jurídico e, principalmente, os princípios que o norteiam, para que se encontrem o real sentido e alcance da norma jurídica. Regina Helena da Costa, seguindo as lições de Canotilho, nos ensina que a interpretação literal é apenas a etapa inicial do processo interpretativo das normas constitucionais. O intérprete e o aplicador da lei devem se valer da interpretação sistemática e

¹⁴³ Maria Paula Farina Weidlich. *Imunidade tributária das instituições sem fins lucrativos*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 31.

também da interpretação teleológica, pois são os métodos interpretativos mais importantes. Confirmam-se as explicações da ilustre professora sobre estes dois métodos interpretativos:

[...] A interpretação sistemática deflui da aplicação do princípio da unidade do ordenamento jurídico, sendo sua especificação o princípio da unidade da Constituição, segundo o qual a Constituição é um todo harmônico.

Mediante a interpretação sistemática observa-se a Constituição como um corpo normativo, de modo que não se pode compreender uma de suas normas isoladamente do contexto em que se insere.

A interpretação teleológica, por seu turno, diz com o espírito e a finalidade da norma. Carlos Maximiliano, um dos maiores estudiosos de Hermenêutica do nosso Direito, afirma ser o método teleológico aquele que merece preponderância na interpretação da Constituição.

Com efeito, a interpretação da norma jurídica, como sabido, deve considerar, antes de qualquer aspecto, sua finalidade, seus objetivos. Trata-se do método interpretativo mais consentâneo com a eficácia social da norma, vale dizer, com a produção de efeitos in concreto, por ocasião da sua aplicação.¹⁴⁴

Conforme visto no decorrer deste trabalho, a norma de imunidade é uma norma constitucional de finalidade, ou seja, busca atender um objetivo, para que seja dada efetividade aos princípios e valores da Constituição Federal. Carlos Maximiliano, em sua consagrada obra *Hermenêutica e aplicação do direito*, nos orienta a interpretar as normas de finalidade pelo método teleológico, ou seja, considerando os objetivos para as quais estas normas foram criadas. Confira-se:

[...] Considera-se o Direito como uma tendência primariamente normativa ou *finalística*; por isso mesmo a sua interpretação há de ser, na essência, *teleológica*. O *hermeneuta* sempre terá em vista o fim da lei, o resultado que a mesma precisa atingir em sua atuação prática. A norma enfeixa um conjunto de providências, protetoras, julgadas necessárias para satisfazer a certas exigências econômicas e sociais; será interpretada de modo que melhor corresponda àquela finalidade e assegure plenamente a tutela de interesse para a qual foi regida. [...]

Não se deve ficar aquém, nem passar além do escopo referido; o espírito da norma há de ser entendido de modo que o preceito atinja completamente o objetivo para o qual a mesma foi feita, porém dentro da letra dos dispositivos. Respeita-se esta, e concilia-se com o fim. Isolado, o elemento verbal talvez imobilizasse o Direito Positivo, por lhe tirar todo o elastério. Enquadra, de fato, o último em forma abstrata, que encerra o escopo social; porém este, como elemento móvel, conduzirá o jurista às aplicações diversas e sucessivas de que a fórmula é suscetível. Deste modo a lei adquire o máximo de dedutibilidade [...] (grifos nossos).¹⁴⁵

¹⁴⁴ Regina Helena Costa. *Imunidades tributárias...*, cit., p. 113.

¹⁴⁵ Carlos Maximiliano. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense. 1997. p. 151-155.

A imunidade tributária tem como objetivo atender certos fins de relevante interesse público, privilegiando certos valores, protegendo-os e dando-lhes eficácia.¹⁴⁶ Tais objetivos são facilmente verificáveis e devem ser considerados pelo intérprete e pelo aplicador do Direito para que realmente sejam atingidos em sua plenitude, sem restrições ou alargamento.

De acordo com José Artur Lima Gonçalves,¹⁴⁷ para que possamos definir a abrangência de uma imunidade tributária, devemos buscar o conteúdo, sentido e alcance do valor que o constituinte pretendeu proteger. Cabe ao legislador dos entes políticos compreender e definir o alcance das normas de imunidade, para que os particulares possam prever a ação do Estado. No entanto, havendo conflito entre normas e princípios para a compreensão da imunidade, devem-se privilegiar os princípios, que possuem carga axiológica marcante.

O intérprete ou aplicador do Direito devem se orientar pelos valores e princípios insertos na Constituição Federal para interpretar as normas imunizantes. Sendo assim, devem buscar uma interpretação ampla, sem descurar do efeito econômico, para que a razão de ser da imunidade se efetive. Roque Carrazza já nos dizia que a imunidade é ampla e indivisível, não admitindo, nem por parte do legislador nem do aplicador do direito, restrições.¹⁴⁸

O Supremo Tribunal Federal (“STF”), no julgamento do RE 102.141-1, acolheu o entendimento doutrinário de que a interpretação dos dispositivos constitucionais imunizantes deve ser ampla. Confira-se:

[...] Imunidade Tributária. Livro. Constituição, art. 19, III, alínea “d”.

Em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, *admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrados*.

O livro, como objeto da imunidade tributária, 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 [...] ¹⁴⁹ (grifos nossos).

¹⁴⁶ José Manoel da Silva, em seu artigo Imunidades constitucionais – escopo e incompreensão, filia-se a esse entendimento, ao afirmar que “[...] a imunidade, para surtir efeito, há de consubstanciar-se em texto constitucional. E é certo que toda ordenação se põe na medida em que busca um fim. Daí o haver assinalado Lopes da Costa que para dispor é indispensável um fim. Não se concebe ordem sem finalidade. Se assim o é, por correto que a inserção do instituto da imunidade no teor constitucional tem um objetivo ou fim. Não se admite o acolhimento do discurso legal constitucional de um comando sem que nele insitamente se encontre uma finalidade. Rubens Gomes de Sousa, fazendo notável estudo sobre a imunidade prevalecente para o papel, enfatizou ao início de seu parecer que toda imunidade tem um sentido finalístico [...]” (In: Ruy Barbosa Nogueira (Coord.). *Direito tributário atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1995. v. 14, p. 162).

¹⁴⁷ José Artur Lima Gonçalves. A imunidade tributária do livro. In: Hugo de Brito Machado (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 1998.

¹⁴⁸ Roque Antonio Carrazza. *Curso...*, cit., p. 680.

¹⁴⁹ RE 102.141-1.

Vale conferir, também, trecho do voto do Ministro Carlos Madeira no julgado acima, que explicita o entendimento do Pretório Excelso no sentido de adotar uma interpretação ampla das normas constitucionais de imunidade tributária, inclusive mediante a utilização do método sistemático e teleológico:

[...] *Daí por que a interpretação das normas constitucionais de imunidade tributária é ampla, “no sentido de que todos os métodos, inclusive sistemático, o teleológico, etc., são admitidos”, como anota Amílcar de Araújo Falcão (RDA 66/372).*

A interpretação sistemática da norma constitucional leva à conclusão de que o que caracteriza as imunidades é “a circunstância de que com elas o legislador constituinte procura resguardar, assegurar ou manter incólume certos princípios, idéias-força ou postulados que consagra como preceitos básicos do regime político, a incolumidade de valores éticos e culturais que o ordenamento positivo consagra e pretende manter livres de eventuais interferências ou perturbações, inclusive pela via oblíqua ou indireta de tributação”. As imunidades, diz ainda o autor acima citado – como as demais limitações ao poder de tributar, consoante o ensinamento de Aliomar Baleeiro, têm assim a característica de deixar “transparecer sua índole nitidamente política”, *o que impõe ao intérprete a necessidade de fazer os imprescindíveis confrontos e as necessárias conotações de ordem teleológica, toda vez que concretamente tiver de dedicar-se à exegese dos dispositivos constitucionais instituidores de tais princípios*[...] (grifos nossos).

No mesmo sentido, confira-se parte do voto proferido pelo Ministro Relator Célso Borja, no RE 109.484-2, *in verbis*:

[...] Esta Corte já firmou que é ampla a imunidade do artigo 19, III, *d*, da Constituição Federal. [...]

À teleologia da norma do artigo 19, III, *d*, CF – tão bem apreendida, nos seus efeitos econômicos, pelo excerto acima transcrito – aduzi eu, em voto sufragâneo do eminente Relator do RE 101.441-5-RS, Ministro Sidney Sanches, argumento exegético de caráter sistemático-jurídico que me parece oportuno relembrar.

Tenho que, segundo a Constituição, a imunidade tributária do livro, do jornal e do periódico, bem como a do papel destinado à sua impressão, é ancilar da liberdade declarada no seu artigo 153, § 8.º, de cujo conceito são notas essenciais a transmissão e a difusão do conhecimento e da informação.

A proteção constitucional, em debate não se pode restringir, portanto, à fase de produção do livro, jornal e do periódico apenas, mas há de estender-se, necessariamente, aquelas outras atividade indispensáveis à circulação do conhecimento e da informação contidas em tais objetos.¹⁵⁰

Sobre a jurisprudência do STF, Humberto Ávila conclui que

¹⁵⁰ No mesmo sentido, RE 116.492.

[...] a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal tem normalmente aplicado às normas relativas à imunidade, de modo teleológico, no sentido de examinar os fins subjacentes às normas constitucionais, de sorte a abranger na imunidade os fatos necessários à garantia dos fins públicos referentes às imunidades. A imunidade qualifica-se como meio para garantir a promoção de determinados fins públicos. Ela não pode ser excluída, caso contrário a função pública das instituições seria restringida [...].¹⁵¹

Assim, entendemos que a interpretação a ser dada às normas imunizantes, como as imunidades que atingem as operações de exportação, deverá ser ampla, levando em consideração seus objetivos e os princípios e valores que a norma pretende albergar (interpretação teleológica), bem como os demais dispositivos do ordenamento jurídico (interpretação sistemática). No entanto, a interpretação deverá ser na exata medida, ou seja, não pode pretender torná-la maior que o próprio poder que está sendo limitado e muito menos prever um sentido tão estrito que iniba a proteção do valor.

É de curial importância analisar o artigo de Yonne Dolacio de Oliveira, intitulado Imunidades tributárias na Constituição de 1988,¹⁵² no que concerne à aplicação do princípio da capacidade contributiva nas normas de imunidade tributária. Ao distinguir a capacidade contributiva da capacidade econômica, afirmando que a capacidade contributiva pressupõe a econômica, mas que a recíproca não é verdadeira, Yonne Dolacio de Oliveira assevera que

[...] as imunidades caracterizam casos de encorajamento de comportamento ou de extrafiscalidade favorecedora em decorrência de princípios e valores reconhecidos e consagrados na Lei Suprema, razão porque é desconsiderada a capacidade contributiva. [...].¹⁵³

Citando Amílcar Falcão, Ruy Barbosa Nogueira, Klaus Tipke e Francesco Moschetti, a doutrinadora sustenta que (i) as normas com objetivos sociais têm o domínio de outros princípios (de política social, econômica, cultural ou de saúde) que não o da capacidade de contribuição; (ii) para a interpretação e aplicação das normas imunizantes, a capacidade econômica é irrelevante e a capacidade contributiva afastada; e (iii) a intenção da imunidade deve abarcar a idéia de melhorar a capacidade econômica do imune, para que este possa melhor atender às suas finalidades que são as mesmas que a do Estado.

¹⁵¹ Humberto Ávila. *Sistema...*, cit., p. 210.

¹⁵² Yonne Dolacio de Oliveira. Imunidades tributárias na Constituição de 1988. *Direito tributário atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. v. 11-12.

¹⁵³ Yonne Dolacio de Oliveira. Imunidades tributárias na Constituição de 1988. *Direito tributário atual*, São Paulo: Resenha Tributária. Co-edição Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1992. v. 11 e 12, p. 3.326.

Portanto, somos da opinião de que as normas de imunidade tributária encerram valores maiores (social, econômico, cultural, educacional, de saúde, religioso, de divulgação da livre expressão do pensamento) do que a mera verificação de capacidade contributiva do imune. Em verdade,

[...] a interpretação dos preceitos imunizantes há de ser o quanto possível favorável ao contribuinte, posto expressarem a vontade do Constituinte – explicitamente manifestada – de preservar da tributação valores de particular significado político, social ou econômico [...].¹⁵⁴

As normas de isenção, da mesma forma que as normas de imunidade tributária, são normas de finalidade, já que a isenção tributária também “[...] é um forte instrumento de extrafiscalidade [...]”.¹⁵⁵ Paulo de Barros Carvalho nos lembra que as autoridades legislativas, manejando o instrumento da isenção tributária, dosam equilibradamente a carga tributária para que certos segmentos sociais ou geográficos possam se desenvolver; fomentam as grandes iniciativas de interesse público; e/ou incrementam a produção, o comércio e o consumo.¹⁵⁶

No que concerne à interpretação das normas de isenção tributária, há regra expressa (artigo 111, inciso II, do CTN) que prescreve que a norma que outorga isenção deve ser interpretada literalmente. Paulo de Barros Carvalho critica tal dispositivo legal por entender que somente a interpretação literal (plano sintático) não é suficiente para apreender o verdadeiro conteúdo da norma, devendo o intérprete aprofundar-se nos planos semânticos e pragmáticos.¹⁵⁷ Não obstante isso, devemos nos render ao fato de que a interpretação das normas isentivas deve se dar de forma restritiva e não ampliativa como ocorre com as normas relativas às imunidades tributárias, uma vez que visam realizar valores menores e que, caso interpretada amplamente, poderá ofender os princípios da isonomia e da capacidade contributiva.

O Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) acolheu tal posição, nos seguintes termos:

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 § 5.º).

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).*

¹⁵⁴ Roque Antonio Carrazza. *Curso...*, cit., p. 685.

¹⁵⁵ Paulo de Barros Carvalho. *Curso...*, cit., p. 497.

¹⁵⁶ Idem, *ibidem*, p. 497.

¹⁵⁷ Idem, p. 106-108.

3. Ensino é forma de transmissão de conhecimentos, de informações e de esclarecimentos, entendendo-se educacional a entidade que desenvolve atividade para o preparo, desenvolvimento e qualificação para o trabalho (art. 205 CF).
4. A cobrança de mensalidades não descaracteriza a entidade imune se não há distribuição de rendas, lucro ou participação nos resultados empresariais.
5. Entidade que, gozando da imunidade há mais de quarenta anos, não está obrigada a recadastrar-se, ano a ano, para fazer jus ao benefício constitucional.
6. Recurso ordinário improvido.¹⁵⁸

¹⁵⁸ Recurso Ordinário 200302283720, 2.^a Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, *DJ* 2.8.2004.

4

OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO

4.1 Proposta conceitual

No presente capítulo, delimitaremos o conteúdo semântico de operação de exportação. O verbo exportar é aplicável no sentido de remeter, deslocar do território do exportador para outro. Em sua definição do vocábulo, De Plácido e Silva assevera:

[...] Exportação. Derivado do latim *exportatio*, de *exportare* (levar para fora), indica, na terminologia comercial e jurídica, todo ato de remessa de uma mercadoria ou produto para o exterior, isto é, para fora do país em que foi produzida.

Tecnicamente, pois, o vocábulo exportação envolve, simples e puramente, o sentido de saída de mercadorias para país estrangeiro.

Desse modo, não se entende exportação, a circulação ou trânsito da mercadoria dentro de um país, isto é, em seus limites territoriais, pois que exportar é *mandar para fora*. E, juridicamente, *para fora* quer significar para outro país ou para país estrangeiro.

Opõe-se, assim, à *importação*, que é a mercadoria ou o produto *trazido para o interior* de um país. É o ato de trazer, para consumo interno, a mercadoria estrangeira.

Nesta razão é que, na terminologia fiscal, direitos ou impostos de exportação entendem-se direitos ou impostos de *saída da mercadoria* para o estrangeiro [...].¹⁵⁹

As operações de exportação envolvem produtos ou serviços. Produto é gênero do qual mercadoria é espécie, sendo o primeiro conceituado como um bem móvel e corpóreo e o segundo seria um bem móvel e corpóreo, destinado ao comércio.¹⁶⁰ Serviço é um bem não-corpóreo e que pode ser definido como uma atividade caracterizada como um esforço humano (obrigação de fazer) empreendido por alguém (prestador do serviço) a outrem (tomador do serviço).

Assim, delimitaremos o conceito de operação de exportação a todo ato de exportar, remeter produtos ou serviços para países estrangeiros, incluídos os produtos das indústrias, dos estabelecimentos comerciais, dos serviços, das artes ou matérias-primas nacionais.¹⁶¹

¹⁵⁹ De Plácido e Silva. *Vocabulário jurídico*. 27. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 586.

¹⁶⁰ Entendemos que os bens virtuais não podem ser definidos como produtos, na medida em que são bens incorpóreos, ou seja, não são coisas materiais e com existência física.

¹⁶¹ É importante destacar que há discussões doutrinárias e jurisprudenciais acerca da equiparação à exportação das vendas de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização efetuadas à Zona Franca de Manaus, tendo em vista o Decreto-lei 288, de 1967, que assim prescreve:

As partes envolvidas nas operações de exportação são: (i) no caso de produtos, o exportador brasileiro e o importador estrangeiro; e (ii) no caso de serviços, o prestador brasileiro e o tomador estrangeiro.

Em ambas as hipóteses deve haver a remessa dos produtos ou serviços para os países estrangeiros. No caso dos produtos, a remessa do produto ao exterior configura-se no momento do despacho aduaneiro. Por se tratar de um bem corpóreo, não há dificuldades em verificar a ocorrência da exportação. O mesmo não ocorre relativamente aos serviços, já que não é tão simples a verificação da ocorrência da sua exportação, uma vez que se trata de um bem incorpóreo.

Se o serviço foi prestado no exterior por prestador brasileiro, evidentemente houve a exportação do serviço. No entanto, se o serviço foi prestado no Brasil a tomador estrangeiro, como verificaremos se houve a exportação do serviço? Inicialmente, é importante distinguir os serviços de meio dos serviços de resultado. Nos serviços de meio, o contratado brasileiro se obriga a fazer um determinado esforço, sem obrigação de atingir um resultado. Nos serviços de resultado, o contratado brasileiro deve atingir um determinado fim.

Entendemos que, para que se dê a exportação, o benefício do serviço deve ser auferido diretamente pelo tomador estrangeiro. Assim, (i) no caso de serviço de meio, os esforços empreendidos pelo prestador brasileiro no Brasil devem visar o benefício direto do tomador estrangeiro, ainda que o resultado obtido não lhe seja favorável; e (ii) no caso de serviço de resultado, o fim alcançado deve beneficiar diretamente o tomador estrangeiro. Tal questão é de fundamental importância para definirmos as hipóteses em que há exportação de serviço e será retomada em capítulo específico dedicado à isenção do ISS sobre a exportação de serviços.

4.2 Tratamento atribuído pela Constituição Federal de 1988

4.2.1 Sua tributação

4.2.1.1 Imposto de Exportação: caráter extrafiscal

Neste ponto, o que interessa ao presente trabalho é analisar a tributação das operações de exportação. As operações de exportação, ao exterior, de produtos nacionais ou nacionaliza-

“Art. 4.º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro”.

dos, são tributadas diretamente pelo Imposto de Exportação (“IE”), nos termos do artigo 153, inciso II, da CF/88.¹⁶²

Tal imposto possui caráter eminentemente extrafiscal, pois visa controlar o comércio exterior, sendo um instrumento de política econômica. Mizabel Derzi, ao atualizar o livro de Aliomar Baleeiro,¹⁶³⁻¹⁶⁴ intitulado *Direito tributário brasileiro*, assim se manifesta:

[...] O caráter extrafiscal do Imposto de Exportação é evidente e sua cobrança meramente eventual destina-se a regular o mercado externo. Como resume Hugo de Brito Machado:

“Por isto, a incidência do Imposto de Exportação fica a depender de situações ocasionais, ligadas à conjuntura econômica. Só diante de situações como a elevação de preços, no mercado externo, de produtos brasileiros exportáveis ou da necessidade de garantir o abastecimento do mercado interno, o imposto deve ser exigido. Sua finalidade específica, então, é regular o mercado externo. Na primeira das duas situações acima enunciadas, ele retira o excesso de remuneração dos produtos nacionais, para formar reservas monetárias. Na segunda, além disso, ele desestimula as exportações em benefício do consumidor nacional” (Cf. Curso de Direito Tributário, 5.^a ed., Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1992, p. 210).

[...].¹⁶⁵

Edison Carlos Fernandes, em artigo intitulado Tratamento do Imposto sobre Exportação nas normas tributárias do Mercado Comum do Sul – Mercosul, destaca que o IE pode ser aplicado com intuito protecionista de manter no País um produto utilizado no seu processo produtivo (por exemplo, matéria-prima) ou até mesmo para se tornar auto-suficiente no tocante a determinado produto por razões de segurança e defesa nacional (por exemplo, bens alimentares). Trata-se de um instrumento de proteção do mercado interno.¹⁶⁶

4.2.1.2 IPI e ICMS: imunidade integrada

De acordo com o artigo 153, § 3.º, inciso III, da CF/88, as operações de exportação de produtos industrializados são imunes ao IPI. Além disso, as operações de exportação de

¹⁶² “[...] Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados. [...]”

¹⁶³ Aliomar Baleeiro. *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 229.

¹⁶⁴ Vale, também, a transcrição do entendimento de Aliomar Baleeiro sobre o imposto de exportação:

“[...] Discutiu-se, durante gerações, o caráter antieconômico desse tributo, que, em geral, opera contra o país na concorrência internacional, onerando os artigos de sua produção e de seu comércio com o estrangeiro. Prevaleceu acertadamente a opinião de que, ao invés da supressão, deveria ser reservado a casos e conjunturas especiais, como arma da Política Comercial do Exterior, Cambial e Monetária. Assim o fizeram a Emenda n.º 18 e a CF de 1967. [...]” (*Direito tributário brasileiro*, cit., p. 222)

¹⁶⁵ Aliomar Baleeiro. *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 229.

¹⁶⁶ *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 70, p. 35, jul. 2001.

mercadorias, serviços de transporte e de comunicação são imunes ao ICMS (155, § 2.º, inciso X, alínea *a*, com a redação dada pela EC 42/2003). No que concerne ao ICMS, dois aspectos devem ser ressaltados:

- (i) a CF/88 assegura o direito à manutenção e aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores, privilegiando o princípio absoluto da não-cumulatividade; e
- (ii) a CF/88 atribui competência à lei complementar para excluir da incidência do ICMS, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, alínea *a*, do artigo 155, § 2.º (artigo 155, inciso XII, alínea *e*).

José Eduardo Soares de Melo, ao analisar a imunidade do ICMS para as operações de exportação, enfatiza que

[...] a regra imunitória objetiva facilitar a exportação diante da competição internacional, constituindo um autêntico instrumento para a realização do comércio exterior e o ingresso de divisas, colimando uma situação positiva na balança de pagamentos [...].¹⁶⁷

Hugo de Brito Machado concorda com a utilização das imunidades para privilegiar as exportações, ao dizer que

[...] é comum em todo o mundo a imunidade nas exportações de produtos industrializados. Tributar as exportações muitas vezes inviabiliza o mercado externo e termina por prejudicar o desenvolvimento econômico do país que adota tal prática. Em se tratando de produtos industrializados, a imunidade ajuda a criar empregos, na medida em que estimula as exportações e incrementa, conseqüentemente, a atividade industrial [...].¹⁶⁸

Confira-se, também, o entendimento de Roque Carrazza sobre a imunidade do ICMS sobre as operações de exportação:

[...] O objetivo da norma constitucional em exame é favorecer as exportações de mercadorias e a prestação de serviços de transporte e de comunicação a destinatários localizados no exterior, fazendo com que tais mercadorias e serviços tenham bons preços no mercado internacional. Uma das fórmulas encontradas para isso foi justamente colocar a salvo do ICMS tais operações e prestações.

A imunidade em foco consagra o princípio do destino (também chamado princípio do país do destino), que regula, em matéria de tributos indiretos, as ope-

¹⁶⁷ José Eduardo Soares de Melo. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002. p. 325.

¹⁶⁸ Hugo de Brito Machado. Não incidência, imunidades e isenções do ICMS. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 86, v. 742, p. 27, ago. 1997.

rações internacionais de bens e serviços. De acordo com este princípio, a transação internacional deve ser tributada apenas uma vez, no país importador, com a conseqüente exoneração das imposições sofridas no país de origem, justamente para que não haja “exportações de impostos” [...].¹⁶⁹

Concordamos com a posição do ilustre autor acima citado¹⁷⁰ no sentido de que a imunidade do ICMS e do IPI relacionada às operações de exportação não visam proteger a pessoa do exportador, mas as exportações de produtos e mercadorias. Ou seja, a imunidade deve beneficiar todos que contribuem para que a exportação se verifique, tais como os fornecedores de componentes utilizados para a produção de determinado produto.

No caso, deve-se imprimir uma interpretação teleológica aos artigos 153 e 155 da Constituição Federal, para que a imunidade abranja todas as operações que de algum modo concorrem para que se perfaça a venda para o exterior de produtos ou mercadorias. Portanto, o contribuinte que comprovar que o produto ou mercadoria com a qual está praticando a operação irá, a final, para o exterior tem o direito subjetivo de não pagar o imposto específico.

Regina Helena Costa, ao tratar da imunidade do IPI sobre as operações de exportação e manifestando sua concordância com o entendimento de Roque Carrazza, enfatiza que “[...] cuida-se de imunidade objetiva e política, cuja finalidade é incentivar as exportações de produtos industrializados. Vem enfatizar a máxima universal segundo a qual ‘deve-se exportar produtos, não tributo’”.¹⁷¹

Outro aspecto analisado pelo ilustre doutrinador Roque Carrazza é a imunidade do ICMS sobre o transporte, ao longo do território nacional, até o ponto de embarque para o exterior (a) das próprias mercadorias (autotransporte); e (b) de mercadorias de terceiro, ainda que por força de um contrato oneroso. No seu entender, o transporte interestadual ou intermunicipal que leva produtos ou mercadorias ao porto ou aeroporto, de onde seguem para o exterior, é atividade-meio alcançada pela imunidade.

A extensão da imunidade em questão às operações que contribuem e/ou concorrem para a exportação é chamada pela doutrina de “imunidade integrada”. Este entendimento visa obedecer ao princípio do tratamento igualitário, assim como o ideal de alargamento das exportações. Ora, ao se falar na atividade exportadora, não se pode ignorar que o exportador propriamente dito não é o único responsável pela remessa de um produto ao estrangeiro. Na verdade,

¹⁶⁹ Roque Antonio Carrazza. *ICMS...*, cit., p. 388.

¹⁷⁰ Idem, *ibidem*, p. 261-262.

¹⁷¹ Regina Helena Costa. *Imunidades tributárias...*, cit., p. 193-194.

deve-se ter em mente a existência de toda uma cadeia produtiva que faz parte integrante deste ato último que é a exportação. Exemplo: como ocorreria a exportação de sapatos do Rio Grande do Sul para o exterior sem a participação direta dos responsáveis pelo couro, pela borracha, pela tinta, pelos fios, pelo transporte?

4.2.1.3 ISS: isenção heterônoma

No que tange ao ISS, imposto de competência dos Municípios e Distrito Federal e incidente sobre os serviços de qualquer natureza, a CF/88, em seu artigo 156, § 3.º, inciso II, atribui competência à lei complementar para excluir de sua incidência exportações de serviços para o exterior. Em julho de 2003, foi publicada a LC 116/2003 excluindo a exportação de serviços da incidência do ISS. Trata-se da única hipótese em que se admite a isenção heterônoma (isenções concedidas por pessoa diversa daquela que tem competência constitucional para instituir o tributo).

Alguns doutrinadores tratam o dispositivo constitucional acima como uma norma de estrutura que autoriza a lei complementar isentar as operações de exportação do ISS e outros doutrinadores entendem que se trata de uma norma de imunidade.

Ives Gandra da Silva Martins¹⁷² entende que se trata de norma de imunidade, uma vez que (i) a lei complementar apenas deverá reproduzir o que está no texto constitucional; e (ii) a lei complementar não poderá permitir a incidência do ISS sobre a exportação de serviços para o exterior. Sendo uma imunidade, seria uma norma auto-aplicável e que, portanto, não dependeria da edição de lei complementar. Assim, mesmo que não haja lei complementar, os Municípios estão impedidos de tributar pelo ISS as exportações de serviço.

Luciano Amaro¹⁷³ entende que a norma em questão encerra uma imunidade tributária e não uma isenção, por entender que a lei complementar atuará no âmbito da definição da competência tributária, domínio próprio da imunidade. Em nota de rodapé, Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros¹⁷⁴ admitem que, embora tenham tratado o artigo 156, § 3.º, inciso II, da CF/88 como norma que autoriza a instituição de uma isenção, não seria absurdo ou incorreto que tal dispositivo constitucional previsse uma norma de imunidade não auto-aplicável, pois dependente de lei complementar que a institua.

¹⁷² Ives Gandra da Silva Martins e Celso Ribeiro Bastos. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6, t. I, p. 576-579.

¹⁷³ Luciano Amaro. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva. 2005. p. 160.

¹⁷⁴ Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros. O ISS e exportação e importação de serviços. In: Marcelo Magalhães Peixoto; Ives Gandra da Silva Martins (Org.). *ISS e a LC 116/2003*. Curitiba: Juruá, 2004. p. 200.

A nosso ver, a norma prevista no artigo 156, § 3.º, inciso II, da CF/88 encerra uma norma que autoriza a instituição de uma *isenção heterônoma*, pois apenas permite que a lei complementar exclua da incidência do ISS as operações de exportação. Portanto, referida norma depende de lei complementar excluindo a incidência do ISS sobre as operações de exportação e disciplinando suas condições. Sem a lei complementar, não há isenção do imposto municipal.¹⁷⁵

Concordamos com a opinião de Regina Helena Costa, no sentido de que

a norma constitucional deve exaurir a disciplina dos limites da situação de intributabilidade para que se possa reconhecer a existência de imunidade. Ao contrário, se a tipificação da situação não advier integralmente da Lei Maior seu *status* não será de imunidade, mas somente de isenção. Para nós, as normas constitucionais apontadas, em verdade, versam sobre hipóteses de isenção heterônoma – quais sejam, aquelas outorgadas por pessoa política distinta daquela competente para a instituição do tributo correspondente, posto não esgotarem o perfil normativo da situação infensa à tributação [...].¹⁷⁶

Portanto, considerando que a tipificação da situação não se encontra na norma constitucional, estamos diante de uma isenção heterônoma.

Há controvérsia na doutrina e na jurisprudência sobre o que se entende por exportação de serviço. Este tema será analisado em item específico.

4.2.1.4 As contribuições sociais e a Cide

No fim de dezembro de 2001, o legislador constituinte derivado, por intermédio da EC 33/2001, fez incluir a imunidade de receitas decorrentes de exportação sobre as contribuições sociais e as contribuições de intervenção do domínio econômico (artigo 149, § 2.º, inciso I), impedindo, assim, que tais contribuições alcançassem as operações de exportação. A abrangência de tal imunidade é objeto de calorosas discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Alguns entendem que tal imunidade aplica-se somente às contribuições incidentes sobre a receita, caso do PIS e da Cofins. Outros defendem que referida imunidade inclui todas as contribuições sociais incidentes sobre as operações de exportação, tendo em vista a finalidade da norma e a interpretação ampla que se dá às normas imunizantes. Dedicaremos um item para abordar com profundidade este tema.

¹⁷⁵ O Pleno do STF, de forma indireta, no julgamento do Agravo Regimental no Mandado de Injunção nº 590-2, decidiu que, nesse caso, atribui-se à lei complementar o poder de escolher os serviços que ficarão isentos, conforme razões de política tributária.

¹⁷⁶ Regina Helena Costa. *Imunidades tributárias...*, cit., p. 107-108.

Helena Tôrres conclui com maestria o tratamento dado pela nossa Carta Magna às operações de exportação:

[...] Para as exportações, o texto constitucional vigente afirma o princípio do país de destino para a tributação de produtos no comércio internacional, ao prescrever que não incidirão impostos sobre produtos destinados ao exterior, a título de IPI (art. 153, § 3.º, III) ou ICMS (art. 155, § 2.º, X, “a”), bem como contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico (art. 149, § 2.º, I); e, na hipótese dos serviços, não se aplicando o ISS (art. 156, § 3.º, II) e o ICMS (art. 155, § 2.º, X, “a”), nos casos em que este pode incidir, além das contribuições acima indicadas, quanto às receitas decorrentes de exportação. E em paralelo a tais imunidades, emerge o regime de crédito como método complementar da não cumulatividade, na medida em que plurifasia não se encerra num ato de consumo interno [...].¹⁷⁷

Verifica-se, portanto, que a Constituição Federal impôs imunidades tributárias ou previu mecanismos (lei complementar) para excluir as operações de exportação da tributação de determinados tributos (instituto da isenção). Tais medidas de desoneração tributária coadunam-se com a intenção do ordenamento jurídico brasileiro de evitar a exportação de tributos e, ao mesmo tempo, proporcionar um efetivo desenvolvimento ao mercado nacional, conforme veremos a seguir.

4.2.2 *Finalidade constitucional*

Analisando o tratamento tributário previsto na CF/88 para as operações de exportação, constatamos que (i) as operações de exportação são imunes ao ICMS e ao IPI; (ii) as contribuições sociais e de intervenção do domínio econômico não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação; e (iii) lei complementar pode excluir as operações de exportação da incidência do ISS. Aliás, até mesmo antes da inclusão da imunidade do artigo 149, § 2.º, inciso I, pela EC 33/2001, o legislador ordinário isentava tais operações da incidência do PIS e da Cofins.

O afastamento da tributação das operações de exportação é decorrência de finalidades já traçadas nas Constituições Federais anteriores e que foram mantidas na Constituição Federal de 1988. Segundo Misabel Derzi, ao atualizar o livro de Aliomar Baleeiro,

[...] 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; e incentivo ao desenvolvimento harmonioso da Federação, pela redução das desigualdades regionais. Assim foram repetidas as imunidades que marcaram

¹⁷⁷ Helena Taveira Tôrres. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 3, n. 16, p. 58, jul.-ago. 2005.

as Constituições anteriores, das últimas décadas como a imunidade do imposto incidente sobre a produção industrial destinada ao exterior (art. 153, § 3.º, III) e a imunidade do imposto sobre a circulação desses mesmos produtos nas operações de exportação art. 155, § 2.º, X, *a*). Como registrou Aliomar Baleeiro, trata-se de uma política destinada a impedir ou a 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 [...].¹⁷⁸

Tal finalidade está expressa no artigo 3.º da Constituição Federal de 1988, que assegura o princípio do desenvolvimento econômico, ao prescrever que “constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: II – garantir o desenvolvimento econômico”. É sabido que o desenvolvimento nacional depende de um resultado favorável do comércio internacional, principalmente após a crescente integração das economias, principalmente no que diz respeito à produção de mercadorias e serviços. Portanto, as desonerações tributárias relacionadas às operações de exportação têm como fundamento o valor expresso no citado dispositivo constitucional, ou seja, o desenvolvimento econômico do Brasil.

Duarte Ivo Cruz nos relembra que

[...] o incremento da exportação significa, antes de mais, a expansão e aperfeiçoamento do parque industrial, o desenvolvimento tecnológico da produção; o incremento da comercialização respectiva; em suma – o reforço de uma potencialidade de riqueza, de qualidade de vida, necessários ao bem-estar nacional [...].¹⁷⁹

Logo, o que se verifica é que a política de expansão da exportação transcende os interesses privados, em razão das implicações nos campos econômico, político e financeiro.

As desonerações tributárias para as operações de exportação são um estímulo de natureza fiscal, na medida em que representam um instrumento extrafiscal com efeitos políticos e econômicos, ou seja, incentivar as operações de exportação e dar condições concretas para que se efetivem, visando o desenvolvimento da economia nacional. As desonerações tributárias visam manter o resultado favorável das exportações, desonerando o custo do produto brasileiro, tornando-o competitivo. Logo, na busca do superávit primário, ou seja, da balança comercial,

¹⁷⁸ Aliomar Baleeiro. *Limitações...*, cit., p. 467.

¹⁷⁹ Duarte Ivo Cruz. Enquadramento jurídico e econômico da exportação. *Revista de Direito Mercantil*, n. 17, p. 45.

é um objetivo claro da globalização, tendo em vista a dificuldade de os países em desenvolvimento participarem efetivamente na economia mundial.¹⁸⁰

Conforme ressaltado por John F. Due, em livro intitulado *Tributação indireta nas economias em desenvolvimento*, citado por Heleno Taveira Tôres,¹⁸¹ sempre que o preço da exportação incluir certo elemento fiscal, prejudicando os exportadores, caberá ao Estado adotar medidas urgentes para superar as inevitáveis distorções comerciais, sob pena de ocorrer um desfavorecimento da posição dos produtores nacionais no mercado internacional em relação às empresas de países que não impõem tributos. Trata-se da adoção do princípio do destino (exportações são isentas e importações são tributáveis), também seguido pelos países do Mercosul (Argentina, Uruguai e Paraguai), bem como pelos países europeus,¹⁸² em certas situações.¹⁸³

Essa é a tendência mundial. Heleno Tôres,¹⁸⁴ ao analisar o IVA europeu e a tributação das operações de exportação, constatou que no regime tributário vigente na União Européia as operações de exportação de bens conferem aos produtores dos bens ou responsáveis pela exportação dois direitos subjetivos: (i) não-incidência tributária; e (ii) reconhecimento do direito de devolução dos tributos incidentes nas distintas operações de aquisições de bens ou tomadas de serviços para obter o produto a ser exportado como resultado. Ainda, o autor verifica que países como Chile, Bolívia, Equador, Peru e Venezuela também estão seguindo tal tendência ao excluir todos os impostos chamados indiretos que incidam sobre os bens destinados à exportação. Da mesma forma, os Estados Unidos, México, Japão e Canadá procuram preservar a competitividade de suas economias no mercado internacional.

Considerando os ensinamentos de José Antonio Minatel, a nosso ver, não há dúvida acerca da legitimidade constitucional do afastamento da tributação sobre as operações de exportação, uma vez que

¹⁸⁰ Carmen Saraiva e Silvia Fonseca. A imunidade da receita da exportação em face da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. *Repertório IOB de Jurisprudência, Tributário, Constitucional e Administrativo*, v. 1, p. 72, jan.-dez. 2004.

¹⁸¹ Heleno Tôres. O IVA na experiência estrangeira..., cit., p. 49.

¹⁸² Marcelo Marques Roncaglia assevera que o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) europeu se sujeita, em regra, ao princípio do destino. Neste aspecto, o autor ressalta que (i) o IVA europeu, embora devesse observar o princípio da origem para acabar com os controles aduaneiros, entendeu por bem aplicar o princípio do destino em razão de eventuais desequilíbrios arrecadatórios; (ii) o IVA substitui o nosso ICMS, IPI e ISS; (iii) a legislação do IVA prevê o que é entrega de bens e que todo o resto é prestação de serviços, exemplificando; e (iv), por fim, os serviços tributados pelo IVA obedecem ao princípio da origem, paradoxalmente (O ISS e a importação e exportação de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 129, p. 98-111, jun. 2006).

¹⁸³ Nesse sentido, confira-se artigo de Luís Eduardo Schoueri. ISS sobre a importação de serviços do exterior, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 100.

¹⁸⁴ Heleno Tôres. O IVA na experiência estrangeira..., cit., p. 49-56.

[...] o bem jurídico tutelado para outorga da imunidade tem a ver com o incremento efetivo do volume do ingresso (receita) de divisas cambiais, situação econômica com relevância para o Estado brasileiro, abstraindo-se do eventual resultado econômico positivo (lucro) auferido nessas operações, qualificativo que só interessa ao próprio exportador e não ao Estado [...].¹⁸⁵

Assim, partindo deste raciocínio, as desonerações tributárias sobre as operações de exportação têm por objetivo diminuir a carga tributária dos bens e serviços exportados, visando desenvolver a exportação no Brasil e, assim, beneficiar a economia nacional,¹⁸⁶ dentro da concepção do princípio do destino. O valor que se pretende proteger com a utilização das desonerações tributárias nas operações de exportação é o desenvolvimento nacional mediante o incremento da exportação, nos termos do artigo 3.º da CF/88 e do princípio da neutralidade fiscal internacional.

¹⁸⁵ José Antonio Minatel. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 149.

¹⁸⁶ Sobre o assunto, Fábio Artigas Grillo, em artigo intitulado Tributação das exportações no Mercosul, constata que os países emergentes devem promover políticas de comércio exterior nitidamente estimuladoras das exportações, e as razões e os motivos estão relacionados à eficiência no desempenho da atividade financeira do Estado. Assim leciona:

“[...] Com efeito, não há dúvida da extrema eficiência da utilização das receitas públicas decorrentes das atividades de exportação, especificamente no que diz respeito à solvabilidade das contas públicas. As receitas públicas decorrentes do setor externo, objetivamente da entrada de dívidas relacionadas às operações de exportações, representam crucial importância nas finanças públicas.

O comércio internacional é fundamental porque, para um dado nível de consumo interno, a receita de exportação – receita líquida deduzidas as importações – aumenta a poupança agregada interna e gera capacidade de importar insumos e produtos intermediários.

Mais que isso, as receitas de exportação contribuem para o aumento da receita pública tributária, permitindo assim que essa receita líquida seja somada ao investimento público sem aumento da carga tributária sobre a atividade interna. Como regra geral, as exportações são mais facilmente tributáveis que a maioria dos tipos de produção para o mercado interno, por causa de seu grau de concentração em nível de produção e comércio. [...]” (*Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Coord. Dejalma de Campos, São Paulo: RT, ano 14, jul.-ago. 2006).

5

QUESTÕES A SEREM DEBATIDAS

5.1 Imunidade das receitas de exportação para as contribuições sociais

A EC 33/2001 acrescentou o § 2.º, inciso I, ao artigo 149, para inserir a imunidade tributária das contribuições sociais e de intervenção do domínio econômico sobre “as receitas decorrentes de exportação”, com a seguinte dicção:

[...] Art. 149. [...]

§ 2.º 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 [...].

Cumpre recordar que, no capítulo dedicado à operação de exportação, delimitamos o seu conceito como todo ato de exportar, remeter produtos ou serviços para países estrangeiros, incluídos os produtos das indústrias, dos estabelecimentos comerciais, dos serviços, das artes ou matérias-primas nacionais.

No caso da exportação de serviço, o benefício do serviço deve ser auferido diretamente pelo tomador estrangeiro. Assim, (i) no caso de serviço de meio, os esforços empreendidos pelo prestador brasileiro no Brasil devem visar o benefício direto do tomador estrangeiro, ainda que o resultado obtido não lhe seja favorável; e (ii) no caso de serviço de resultado, o fim obtido deve beneficiar diretamente o tomador estrangeiro.

Quando o exportador vende seus produtos ou serviços para o mercado externo, auferir receitas, apuradas, principalmente, em duas circunstâncias: mediante a conversão, em moeda nacional, do valor expresso em moeda estrangeira, à taxa de câmbio da data de embarque dos produtos; e a apurada pela diferença decorrente da alteração na taxa de câmbio ocorrida entre a data do embarque e a data do fechamento do contrato de câmbio.¹⁸⁷ Tais receitas, por não es-

¹⁸⁷ O recebimento do valor das exportações brasileiras encontra-se disciplinada na Resolução 3.389, de 4.8.2006 (DOU 7.8.2006). De acordo com a referida resolução, vale destacar: (i) os exportadores brasileiros de mercadorias e serviços podem manter no exterior o valor correspondente a, no máximo, 30% (trinta por cento) da receita de exportações, devendo a parcela restante ser objeto de celebração e liquidação de contrato de câmbio em instituição integrante do sistema financeiro autorizada a operar no mercado de câmbio no País; (ii) as operações de câmbio são liquidadas mediante a entrega do valor em moeda estrangeira ou do documento que o represente ao banco com o qual tenha sido celebrado o contrato de câmbio; (iii) os contratos de câmbio podem ser celebrados para liquidação pronta ou futura, prévia ou posteriormente ao embarque da mercadoria ou pres-

tarem vinculadas a qualquer operação no mercado interno, apresentam a natureza de “receitas decorrentes de exportação”.

Em relação às contribuições sociais incidentes sobre a receita (Cofins e PIS), bem como às contribuições de intervenção no domínio econômico, não há dúvida acerca da aplicação da imunidade prevista no artigo 149. Dúvidas surgem no que concerne à aplicação de tal imunidade para a CSL e a CPMF, assim como em relação aos valores de variação cambial ativa decorrente de receita de exportação.

O Fisco Federal entende que tal imunidade somente abrange as contribuições sociais que possuem a receita como fato gerador, no caso, a Cofins e o PIS, nos termos do artigo 195, inciso I, alínea *b*, da CF/88. Portanto, no seu entender, como a CSL e a CPMF não possuem a receita como base de cálculo, e sim o lucro e a movimentação financeira, respectivamente, tais modalidades tributárias não estariam abrangidas pela imunidade.¹⁸⁸

tação do serviço; (iv) o recebimento do valor em moeda estrangeira decorrente de exportações deve ocorrer mediante crédito do correspondente valor em conta no exterior mantida em banco pelo próprio exportador ou a critério das partes, mediante crédito em conta mantida no exterior por banco autorizado a operar no mercado de câmbio no País; e (v) os recebimentos de exportação em moeda nacional são admitidos quando previstos no registro de exportação no Siscomex.

¹⁸⁸ Ministério da Fazenda

Secretaria da Receita Federal

Superintendência Regional da Receita Federal

10.^a Região Fiscal

Solução de Consulta n. 199, de 11 de novembro de 2003

Assunto: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSL

Ementa: Imunidade. Contribuições sociais. Receitas de exportação. A imunidade das receitas decorrentes de exportação, relativamente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Dispositivos Legais: Art. 149, § 2.º, inciso I, da Constituição Federal; Emenda Constitucional n.º 33, de 11 de dezembro de 2001, art. 1.º.

Vera Lúcia Ribeiro Conde

Chefe da Divisão de Tributação

.....
Ministério da Fazenda

Secretaria da Receita Federal

Superintendência Regional Da Receita Federal

9.^a Região Fiscal DISIT

Solução de Consulta n. 031, de 25 de fevereiro de 2003

Assunto: Contribuição Provisória sobre Movimentações ou Transmissões de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF.

Ementa: Imunidade. A imunidade conferida pelo § 2.º, inciso I, do artigo 149 da Constituição Federal alcança apenas as contribuições sociais que possuem como base de incidência as receitas decorrentes de exportação, não atingindo a CPMF.

Dispositivos Legais: Arts. 149, § 2.º, inciso I, e 195, inciso I, da Constituição Federal e art. 6.º da Lei n. 9.311/96.

Já no tocante à variação cambial ativa decorrente de receita de exportação, as Autoridades Administrativas atribuem a natureza de receita financeira e não de receita decorrente de exportação.¹⁸⁹

Vale frisar que a CPMF foi extinta em dezembro de 2007. Alguns, portanto, poderiam dizer que a discussão acerca da abrangência da imunidade para a CPMF teria perdido seu objeto. No entanto, em razão do prazo prescricional a que faz jus o contribuinte para a repetição do indébito tributário, tal discussão continua acesa. Ora, caso se conclua que a CPMF não poderia incidir sobre as operações de exportação, restaria aos contribuintes a via do *solve et repete*, nos termos dos artigos 165 e 168 do CTN.

Para que pudéssemos nos aprofundar na abrangência da imunidade em questão, delimitando seu sentido e alcance, colocamos no decorrer deste trabalho algumas premissas, a saber: (i) a inserção desta imunidade pela EC 33/2001 é constitucional, na medida em que não ofende o artigo 60, § 4.º, da CF/88 e, ao mesmo tempo, visa privilegiar um dos valores protegidos pelo nosso ordenamento: o desenvolvimento nacional mediante o incremento da exportação; (ii) a norma matriz de todas as contribuições sociais é o artigo 149 da CF/88; (iii) a CSL e a CPMF são contribuições sociais, pois suas finalidades estão relacionadas ao financiamento da ordem social; e (iv) as normas imunizantes são normas de finalidade e, portanto, devem ser interpretadas de forma sistemática e teleológica, a fim de que os valores a que se pretendeu privilegiar sejam realmente assegurados.

5.1.1 Imunidade aplicável à CSL

Analisemos, de início, o caso específico da CSL. Referida modalidade tributária deve incidir sobre o lucro das pessoas jurídicas, nos termos da norma de competência tributária inserta no artigo 195, inciso I, alínea *c*, da CF/88.¹⁹⁰ A União Federal instituiu a CSL por intermédio

¹⁸⁹ Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins

Ementa: Variação cambial. Receita de exportação. Não-configuração. As receitas financeiras correspondentes às variações cambiais compõem a base de cálculo da contribuição, não configurando receitas de exportação. Período de Apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000 (Acórdão n. 415 de 12 de dezembro de 2001, da 3.ª Turma da Delegacia da Receita Federal em Curitiba).

[...]

Assunto: Contribuição para o PIS/Pasep

Ementa: Variação cambial. Receita de exportação. Não-configuração. As receitas financeiras correspondentes às variações cambiais compõem a base de cálculo da contribuição, não configurando receitas de exportação. Período de Apuração: 01/01/2000 a 31/12/2000 (Acórdão n. 414 de 12 de dezembro de 2001, da 3.ª Turma da Delegacia da Receita Federal em Curitiba).

¹⁹⁰ “[...] 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:

da Lei 7.689, de 1988. De acordo com o seu artigo 2.º,¹⁹¹ a base de cálculo do tributo é o valor do resultado do exercício antes da provisão do imposto de renda.

Uma interpretação literal da imunidade prevista no artigo 149 e da dicção do artigo 195 poderia concluir pela não-aplicação da imunidade em tela à CSL, dado que receita e lucro são conceitos diversos e que se contrapõem no texto constitucional (vide artigos 195, inciso I, alíneas *b* e *c*). No entanto, “interpretar um texto normativo, mais do que simplesmente entender as palavras, é captar seu conteúdo e suas implicações práticas”.¹⁹² É o que faremos.

Embora a Constituição Federal não defina “lucro”, acreditamos que há um conceito pressuposto pela própria Constituição, uma vez que “lucro” tem uma acepção técnica. Portanto, ao se referir a lucro, a Constituição quis que a contribuição recaísse sobre um resultado final, que levasse em conta as receitas da pessoa jurídica. Senão, vejamos.

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II – do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III – sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar [...].”

¹⁹¹ “[...] Art. 2.º A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda.

§ 1.º Para efeito do disposto neste artigo:

a) será considerado o resultado do período-base encerrado em 31 de dezembro de cada ano;

b) no caso de incorporação, fusão, cisão ou encerramento de atividades, a base de cálculo é o resultado apurado no respectivo balanço;

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

1 – adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

2 – adição do valor de reserva de reavaliação, baixada durante o período-base, cuja contrapartida não tenha sido computada no resultado do período-base;

3 – adição do valor das provisões não dedutíveis da determinação do lucro real, exceto a provisão para o Imposto de Renda;

4 – exclusão do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido;

5 – exclusão dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita;

6 – exclusão do valor, corrigido monetariamente, das provisões adicionadas na forma do item 3, que tenham sido baixadas no curso de período-base.

§ 2.º No caso de pessoa jurídica desobrigada de escrituração contábil, a base de cálculo da contribuição corresponderá a dez por cento da receita bruta auferida no período de 1.º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea *b* do parágrafo anterior.

[...]”

¹⁹² Roque Antonio Carrazza e Eduardo Bottalo. Operações de exportação e equiparadas e imunidade à contribuição social sobre o lucro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 91, p. 112.

Lucro é um instituto de direito societário. De acordo com a Lei das Sociedades Anônimas (“S.A.”) (Lei 6.404, de 1976), lucro é a disponibilidade de riqueza nova apresentada pela pessoa jurídica ao cabo do período de apuração. Confirmam-se os artigos 186, 190 e 191:

Seção IV

Demonstração de Lucros ou Prejuízos Acumulados

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.

§ 1.º 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.

§ 2.º 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.

[...]

Participações

Art. 190. 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.

Parágrafo único. Aplica-se ao pagamento das participações dos administradores e das partes beneficiárias o disposto nos parágrafos do art. 201.

Lucro Líquido

Art. 191. Lucro líquido do exercício é o resultado do exercício que remanescer depois de deduzidas as participações de que trata o art. 190.

Roque Antonio Carrazza e Eduardo D. Bottallo, em artigo intitulado Operações de exportação e equiparadas e imunidade à Contribuição Social sobre o Lucro, concluem que

da análise destes artigos ressaí nitidamente que lucro – base de cálculo da CSSL – é o resultado positivo experimentado pela pessoa jurídica, num dado período de apuração, abatidos os valores empregados para obtê-lo. O lucro enseja um acréscimo na capacidade econômica do contribuinte ou, se preferirmos, revela disponibilidade de riqueza nova.¹⁹³

Carmen Ferreira Saraiva e Silvia Saraiva Fonseca,¹⁹⁴ analisando os conceitos de lucro e receita, constataam que são institutos interdisciplinares, ou seja, possuem feições diversas dependendo da matéria em que são empregados.

¹⁹³ Roque Antonio Carrazza e Eduardo Bottallo. Operações de exportação..., cit., p. 112.

¹⁹⁴ Carmen Ferreira Saraiva e Silvia Saraiva Fonseca. A imunidade da receita..., cit., p. 68-69.

No Direito Comercial, a Lei das S.A. distingue os institutos em seu artigo 187:

Seção V

Demonstração do Resultado do Exercício

Art. 187. A demonstração do resultado do exercício discriminará:

I – a receita bruta das vendas e serviços, as deduções das vendas, os abatimentos e os impostos;

II – a receita líquida das vendas e serviços, o custo das mercadorias e serviços vendidos e o lucro bruto;

III – as despesas com as vendas, as despesas financeiras, deduzidas das receitas, as despesas gerais e administrativas, e outras despesas operacionais;

IV – o lucro ou prejuízo operacional, as receitas e despesas não operacionais;

V – o resultado do exercício antes do imposto de renda e a provisão para o imposto;

VI – as participações de debêntures, de empregados e administradores, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa;

VII – o lucro ou prejuízo líquido do exercício e o seu montante por ação do capital social.

§ 1.º Na determinação do resultado do exercício serão computados:

a) as receitas e os rendimentos ganhos no período, independentemente da sua realização em moeda; e

b) os custos, despesas, encargos e perdas, pagos ou incorridos, correspondentes a essas receitas e rendimentos.

§ 2.º (*Revogado.*)

Na Contabilidade, a receita é definida, em sentido amplo, como a expressão monetária conferida pelo mercado à produção de bens e serviços da entidade em determinado período; decorre das operações relacionadas à venda de bens e produtos, prestações de serviços e ainda o resultado positivo de aplicações financeiras; a recuperação do custo como produto da atividade econômica. Por seu turno, lucro é a diferença positiva entre as receitas e os custos e despesas em determinado período; é sobre o valor que a sociedade pode produzir como resultado da aplicação do capital e de outros recursos na atividade produtiva; recuperação do produto da atividade econômica por importância superior à do custo.

O Direito Econômico conceitua receita como a utilidade da coisa, a sua capacidade de satisfazer as necessidades do sujeito; e lucro, como o valor econômico, diminuídos o esforço, o sacrifício, o trabalho para obtê-la. A Economia entende que a receita constitui a remuneração bruta dos fatores de produção e o lucro, a remuneração líquida dos fatores de produção depois de excluído o seu esforço.

Em linguagem culta, receita é o total das somas de dinheiro que uma pessoa natural ou jurídica recebe dentro de certo espaço de tempo, relativamente aos seus negócios, proventos ou rendas; e lucro é o interesse, proveito que se tira de uma operação comercial, industrial, entre

outros; ganho que se obtém de qualquer especulação, depois de descontadas as despesas; ganho líquido; proveito, utilidade, vantagem.

Por fim, em Direito Tributário, os institutos de receita e lucro são especificados da seguinte forma:

- receita é o valor do faturamento mensal (receita bruta), assim entendida a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pelo contribuinte e da classificação contábil adotada para a escrituração das receitas, admitidas as exclusões e as deduções previstas na legislação em vigor para fins de apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins; e
- lucro líquido do exercício deve ser determinado com observância dos preceitos da lei comercial (Decreto-lei 1.598, de 26.12.1977). A base de cálculo da CSL devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda ajustado pelas adições e exclusões legais (Lei 7.689/88). A base de cálculo da CSL devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e por aquelas dispensadas de escrituração contábil é o lucro líquido correspondente a 12% da receita bruta, na forma definida na legislação vigente (Leis 9.249/95, 9.430/96 e 10.684/2003).

A receita também é base de cálculo da CSL, como no caso das pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido. Nos casos de tributação pelo lucro presumido, a base de cálculo da CSL é, necessariamente, o valor correspondente a 12% da receita bruta, nos termos do artigo 29 da Lei 9.430/96.¹⁹⁵

¹⁹⁵ Lei 9.430/96.

“Art. 29. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido ou arbitrado e pelas demais empresas dispensadas de escrituração contábil, corresponderá à soma dos valores:

I – de que trata o art. 20 da Lei n.º 9.249, de 26 de dezembro de 1995;

II – os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.”

Lei 9.249/95

“Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei no 8.981, de 20 de janeiro de 1995, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1.º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.”

Ou seja, a CSL, nesse caso específico, incide sobre sua receita bruta! Tal fato, por si só, já confirmaria a não-incidência da CSL sobre as receitas de exportação auferidas pelas pessoas jurídicas que recolhem a CSL pelo lucro presumido. Entretanto, mesmo as empresas exportadoras que apuram a CSL com base no lucro real também não podem ter suas receitas decorrentes de exportação sujeitas à incidência da CSL.

Conforme visto das definições extraídas de diversas disciplinas, a receita compõe o lucro, que nada mais é do que a receita depurada pelas despesas, ajustado pelas adições e exclusões previstas na legislação tributária. Portanto, a despeito de a base de cálculo da CSL ser o lucro, a abrangência da imunidade decorre de que a receita de exportação não deve ser considerada no cômputo da base de cálculo deste tributo. Não estamos querendo dizer que receita é lucro, mas tão-somente que a receita decorrente da exportação de bens e serviços compõe o lucro e deve ser excluída em razão da imunidade em tela.¹⁹⁶

Miguel Hilú Neto¹⁹⁷ defende a idéia de que o conceito de lucro, previsto na Constituição Federal, também é um conceito técnico, sendo suas diretrizes extraídas de preceitos contábeis, regulados em específico ou por normas de Direito Comercial, em especial a Lei das S.A. (Lei 6.404/76). Conclui, assim, que o conceito de lucro corresponde ao total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, subtraídas de todas as despesas e custos incorridos por ela, inclusive os oriundos do imposto sobre a renda e da própria CSL.

Assim, no cômputo da base de cálculo da CSL, todo e qualquer contribuinte possui o direito constitucional de excluir suas “receitas decorrentes de exportação”, de modo a apurar (ou não) a existência de lucro a partir de suas demais receitas apenas, mas jamais a partir de suas “receitas decorrentes de exportação”. Este direito constitucional, líquido e certo do contribuinte, independe inclusive da forma de apuração ou regime de tributação a que este esteja eventualmente sujeito, seja com base no lucro real, presumido ou mesmo arbitrado.

Ora, se a intenção do legislador constituinte derivado foi desonerar as receitas decorrentes de exportação, o lucro – que apenas poderá existir e ser apurado a partir da obtenção de

¹⁹⁶ Confirmam-se os dizeres de Carmen Ferreira Saraiva e Silvia Saraiva Fonseca (A imunidade da receita..., cit., p. 65): “[...] É verdade que a CSSL não tem como fato gerador as receitas brutas, mas o lucro auferido pela pessoa empresarial com aquelas receitas. É verdade que o 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 receita das exportações. Ao excluir do campo da competência tributária as receitas formadoras do lucro (não propriamente o lucro), a Emenda Constitucional n.º 33/01 protegeu de forma ampla a efetiva a exportação nacional. [...]”.

¹⁹⁷ Miguel Hilú Neto. O conceito sistemático de lucro para a CSL. In: Guilherme Cezaroti (Coord.). *Contribuições*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 136-139.

uma receita –, eventualmente apurado a partir de uma receita de exportação, deve ser necessariamente desonerado. Há, portanto, vínculo indissociável entre receita e lucro a afastar completamente qualquer interpretação restritiva do dispositivo constitucional imunizante em tela. Nesse sentido, orienta a doutrina de Carrazza e Bottalo:

[...] 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 a receita depurada*, isto é, *a receita que teve expungidos os custos e despesas necessários à sua obtenção*.

Ora, na medida em que a imunidade instituída pela EC n.º 33/01 objetiva incentivar operações de exportação, desonerando-as de contribuições sociais, segue-se que o termo *receitas*, empregado no art. 149, § 2.º, I, do Diploma Magno, há de ser entendido em sentido amplo, de modo a albergar não só as contribuições que incidem sobre o *faturamento* (art. 195, I, b, da CF), como a que toma por base de cálculo o *lucro* (art. 195, I, c, da CF). Afinal, como visto, *lucro nada mais é que a receita ajustada* [...] (grifos nossos).¹⁹⁸

Fernando Dantas Casillo Gonçalves,¹⁹⁹ aplicando uma interpretação teleológica nos moldes em que propugnado pelo ilustre Ministro José Delgado,²⁰⁰ entende que o significado de “não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação” é toda cobrança, carga fiscal, exigibilidade, incidência de norma instituidora de ônus tributário (termo: incidirão) sobre tudo aquilo que ingressou no patrimônio da empresa em decorrência de exportação realizada (termo: receitas decorrentes de exportação). Somente mediante tal interpretação a imunidade instituída pela EC 33/2001 desonerará as receitas decorrentes de exportação das contribuições sociais.

Assim sendo, a imunidade deve abranger não apenas as contribuições incidentes sobre a receita – em relação às quais, aliás, as receitas de exportação já não eram sequer sujeitas, em razão da isenção anteriormente prevista –, mas também as contribuições que incidem sobre o lucro. Assim, não há como se furtar à conclusão de que a imunidade em questão, visando desonerar as exportações brasileiras, também se aplica à CSL.

¹⁹⁸ Roque Antonio Carrazza e Eduardo Bottalo. Operações de exportação..., cit., p. 108 e 115.

¹⁹⁹ Cofins, PIS E CSLL – Variações cambiais ativas e crédito presumido do IPI da Lei n.º 9.363/96 – Imunidade das receitas decorrentes de exportação – Artigo 149 da Constituição Federal. *Repertório IOB de Jurisprudência*, Rio de Janeiro, v. 1, n. 6, p. 236, 2.ª quinzena de mar. 2004.

²⁰⁰ José Delgado dizia que “a interpretação de seu alcance há de se voltar para não enfrentar como sendo um favor ou uma renúncia fiscal. A sua atuação tem força de limitar o poder de tributar, considerando-se a necessidade de preservação de determinados valores tidos como indispensáveis e relevantes para a sociedade. Há, portanto, uma razão principiológica de maior alcance presente em qualquer espécie de imunidade que se vincula ao valor que visa a proteger [...]”. (Imunidade tributária – Aspectos controvertidos. Imunidades tributárias. *Pesquisas Tributárias*, Nova Série, São Paulo: RT, n. 4, p. 55, 1998).

Logo, considerando que a CF/88 determina claramente a não-incidência das contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação e que as receitas constituem a própria base (de cálculo) para se chegar ao lucro, conclui-se que a referida norma constitucional confere imunidade à CSL.

O Poder Judiciário já analisou a abrangência desta imunidade para a CSL em algumas oportunidades, mas ainda não há um entendimento sedimentado pelos Tribunais Superiores. Há acórdãos dos Tribunais Regionais Federais (“TRF”) das 2.^a, 3.^a, 4.^a e 5.^a Regiões entendendo que a imunidade do artigo 149 não se aplica à CSL,²⁰¹ com base nos mais variados argumentos, a saber:

- (i) receita e lucro são institutos diferenciados explicitamente pela Constituição Federal e, portanto, possuem tributações distintas com regimes jurídicos próprios;
- (ii) a imunidade em questão refere-se ao fato gerador, razão pela qual somente se aplica às contribuições sociais que tenham como fato gerador o faturamento ou receita, o que não é o caso da CSL;
- (iii) as hipóteses imunizantes devem receber tratamento restritivo, nos termos do artigo 111 do CTN;
- (iv) a tributação da receita é muito mais onerosa que a tributação do lucro, pois ao se tributar a receita automaticamente se agrega ao custo dos produtos e os encarece, sendo repassada ao consumidor. Não é o que ocorre no caso do lucro, que atinge apenas os ganhos reais da empresa, apurados dentro de espaços largos de tempo, impedindo seu repasse aos preços ou, ao menos, dificultando; e
- (v) a CSL não é contribuição social geral, mas contribuição para a Seguridade Social, cuja regra-matriz é o artigo 195, e não o artigo 149.

Os argumentos desenvolvidos acima não se sustentam. As normas de imunidade são normas de finalidade e, como tal, devem ser interpretadas de forma sistemática e teleológica, para que

²⁰¹ Confirmam-se os seguintes acórdãos: Apelação Cível 2004.72.01.003072-4/SC, Relatora Desembargadora Federal Vânia Hack de Almeida, da 2.^a Turma do TRF da 4.^a Região, j. 22.1.2008; Apelação Cível 2005.72.01.002880-1/SC, Relator Desembargador Federal Antonio Albino Ramos de Oliveira, 2.^a Turma do TRF da 4.^a Região, *DJ* 24.5.2006; Apelação Cível 341101/ES, Desembargador Federal Fernando Marques, 4.^a Turma do TRF da 2.^a Região, *DJ* 01.10.2004; Apelação Cível 276020/SP, Relator Desembargador Federal Carlos Muta, 3.^a Turma do TRF da 3.^a Região, *DJ* 19.7.2006; e Agravo de Instrumento 59999/CE, Desembargador Federal Napoleão Maia Filho, TRF da 5.^a Região, *DJ* 9.12.2005; Apelação Cível 2006.71.08.015954-6/RS, da 1.^a Turma do TRF da 4.^a Região, *DJ* 19.9.2007.

consigam cumprir seu objetivo. A imunidade do artigo 149 busca não exportar tributos e, portanto, não tributar as receitas de exportação. Ora, ao se permitir que o lucro a ser tributado pela CSL seja composto pela receita de exportação, indiretamente se estará tributando tais receitas e exportando tributo, pois tal efeito também influenciará no custo do produto ou serviço.

A jurisprudência dos Tribunais Regionais se vale de uma interpretação literal, para concluir que a própria CF diferenciou receita e lucro, pois autorizou a incidência de determinados tributos sobre a receita (PIS e Cofins) e outros sobre o lucro (CSL). Não se questiona o fato de que lucro e receita são institutos distintos. Na verdade, o que demonstramos acima é que o fato econômico denominado lucro é composto por receita e, por conseguinte, por receita de exportação. Portanto, a receita de exportação também não pode ser tributada pela CSL.

Aliás, em nenhum momento a norma imunizante quis dizer que a imunidade atingiria apenas as contribuições sociais incidentes sobre a receita, mas tão-somente que as receitas de exportação estariam imunes às contribuições sociais. Eis o *mens legis* da norma, ou seja, impedir que as receitas de exportação sejam tributadas pelas contribuições sociais.

Por fim, cumpre frisar que desenvolvemos no item dedicado às contribuições sociais a tese de que a norma matriz de todas as contribuições sociais, sem exceção, é o artigo 149. Portanto, suas prescrições abrangem todas as contribuições que financiam a ordem social. Obviamente que algumas prescrições aplicam-se a algumas contribuições sociais e não a outras, como é o caso da imunidade de receita decorrente de exportação, que somente abarca as contribuições sociais que possam vir a tributar as receitas de exportação.

Transcrevemos, a seguir, o entendimento de dois Desembargadores Federais do Tribunal Regional Federal da 3.^a Região sobre a imunidade em tela, manifestado em decisões singulares:

[...] como o lucro é o resultado da diferença entre receitas e despesas, a exclusão da incidência das contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportação também gera a sua exclusão em relação ao lucro. Excluir a CSL deste benefício proporcionaria tributação indireta de uma espécie de contribuição social sobre uma parte das receitas decorrentes de exportação, violando o disposto no art. 149, § 2.º, I, da CF.

Portanto, o lucro decorrente das operações de exportação não sofrerá a incidência da CSL após 11/12/2001, data que entrou em vigor a EC n.º 33/2001 [...]

(Despacho da Desembargadora Federal Consuelo Yoshida no Agravo n.º 2004.03.00.000349-1, em 4.2.2004.)

[...] Embora uma interpretação literal leve à conclusão de que a expressão “receitas” constante no inciso I, do § 2.º, do artigo 149, da Constituição Federal, refira-se exclusivamente à alínea *b*, do inciso I, do artigo 195 da referida Carta; ou seja, limita a imunidade às contribuições sociais instituídas sobre a receita ou o faturamento da pessoa jurídica, especificamente no tocante à Cofins e ao PIS, entendo, que o preceito imunizador, objetiva na realidade abranger os resultados pecuniários diretamente ligados às operações de exportação, sendo esta a real vontade do constituinte com a expressão receitas.

Destarte, os conceitos de receita e lucro estão estritamente relacionados, uma vez que o lucro é auferido de uma receita [...].

(Despacho do Juiz Federal Convocado Manoel Álvares no Agravo n.º 2004.03.00.000020-9, em 14.4.2004.)

Vejam que tais aplicadores do Direito se valeram de uma interpretação sistemática e teleológica para delimitar a abrangência da imunidade em análise, concluindo que esta se aplica à CSL, uma vez que os conceitos de lucro e receita estão relacionados e a intenção do legislador constituinte é desonerar as operações de exportação de qualquer incidência tributária.

Destaque-se que o STF manifestou-se sobre o assunto, mas apenas em um juízo provisorio. No julgamento da Ação Cautelar 1.738-6/SP, o Pleno do STF, sob a relatoria do Ministro Cezar Peluso, atribuiu efeito suspensivo ao recurso extraordinário interposto pelo contribuinte, por entender que:

- (i) a base de cálculo da CSL compõe-se de elemento econômico haurido diretamente das receitas de exportação;
- (ii) o preceito da imunidade tende a excluir toda receita decorrente de exportação à incidência de quaisquer contribuições sociais e da Cide, não devendo se predestinar apenas para as contribuições incidentes sobre a receita; e
- (iii) a racionalidade da EC 33/2001, relacionada à política de desonerações tributárias das exportações, em razão do princípio da neutralidade fiscal internacional, confirma o incondicional objetivo da norma de imunidade de não tributar as receitas de exportação pela CSL.

Tais assertivas coadunam-se com as idéias que estamos nos esforçando em defender e que culminam com a aplicação da imunidade do artigo 149 para a CSL.

5.1.2 Imunidade aplicável à extinta CPMF

A CPMF tem como fundamento de validade o artigo 74 do ADCT, que autorizou a União Federal a instituir contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira. Referido artigo foi acrescentado pela Emenda Constitucional 12, de 15.8.1996 (“EC 12/96”), que, ainda, determinou que (i) o produto da arrecadação seria destinado ao Fundo Nacional da Saúde, para financiamento das ações e serviços da saúde; e (ii) tal contribuição não poderia ser cobrada por prazo superior a dois anos.

A CPMF foi disciplinada pela Lei 9.311, de 1996 e, posteriormente, prorrogada pela Lei 9.539, de 12.12.1997 até janeiro de 1999.²⁰² O artigo 1.º da Lei 9.311/96 prescreveu que o fato gerador da CPMF é a movimentação ou transmissão de valores e de créditos de natureza financeira e lançamentos de débitos ou créditos em contas correntes, independentemente da origem dos créditos, nos seguintes termos:

[...] Art. 1.º É instituída a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF.

Parágrafo único. Considera-se movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira qualquer operação liquidada ou lançamento realizado pelas entidades referidas no art. 2.º, que representem circulação escritural ou física de moeda, e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos. [...]

Em 18.3.1999, foi publicada a Emenda Constitucional 21 (“EC 21/99”), incluindo o artigo 75 ao ADCT para (i) prorrogar referida contribuição por mais 36 meses; e (ii) destinar parte do produto da arrecadação ao custeio da previdência social. Posteriormente, em 12.6.2002, foi publicada a Emenda Constitucional 37 (“EC 37/2002”), para incluir o artigo 84 do ADCT, prorrogando novamente a cobrança da CPMF até 31.12.2004 e destinando parte do produto da arrecadação para o Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza.²⁰³ Por fim, em 19.12.2003, foi

²⁰² “Art. 1.º Observadas as disposições da Lei n.º 9.311, de 24 de outubro de 1996, a Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF incidirá sobre os fatos geradores ocorridos no prazo de vinte e quatro meses, contado a partir de 23 de janeiro de 1997.”

²⁰³ “Art. 84. A contribuição provisória sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, prevista nos arts. 74, 75 e 80, I, deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, será cobrada até 31 de dezembro de 2004.

§ 1.º Fica prorrogada, até a data referida no *caput* deste artigo, a vigência da Lei n.º 9.311, de 24 de outubro de 1996, e suas alterações.

publicada a EC 42/2003, prorrogando a cobrança da CPMF até 31.12.2007, e, atualmente, não há mais a CPMF.

Demonstramos no item dedicado às contribuições sociais que a CPMF é uma contribuição social, na medida em que visa financiar a ordem social, mediante os recursos destinados à saúde, à previdência social e à assistência social. Além disso, defendemos no item acima que a imunidade concedida pelo artigo 149, § 2.º, I, da CF/88 não se restringe à receita enquanto fato gerador, mas diz respeito à receita como situação econômica, que pode estar presente em mais de um fato gerador tributário.

A hipótese de incidência da CPMF é a operação bancária que disponibiliza, em moeda nacional, a receita de exportação auferida pela empresa brasileira. Após a realização efetiva da exportação, cabe à empresa importadora disponibilizar o valor da transação para que seja remetido a uma instituição financeira brasileira designada pela empresa brasileira.

Referida instituição disponibilizará em reais a receita decorrente da exportação para a empresa brasileira, mediante a celebração de um Contrato de Câmbio (“CC”). Vale ressaltar que o contrato de câmbio é indispensável para a entrada efetiva da receita de exportação no patrimônio da empresa brasileira, tendo em vista a previsão do Decreto 857, de 11.9.1969 (“Decreto 857/69”), que veda a circulação de moeda estrangeira no País.²⁰⁴ A título ilustrativo, vale a análise do esquema a seguir:

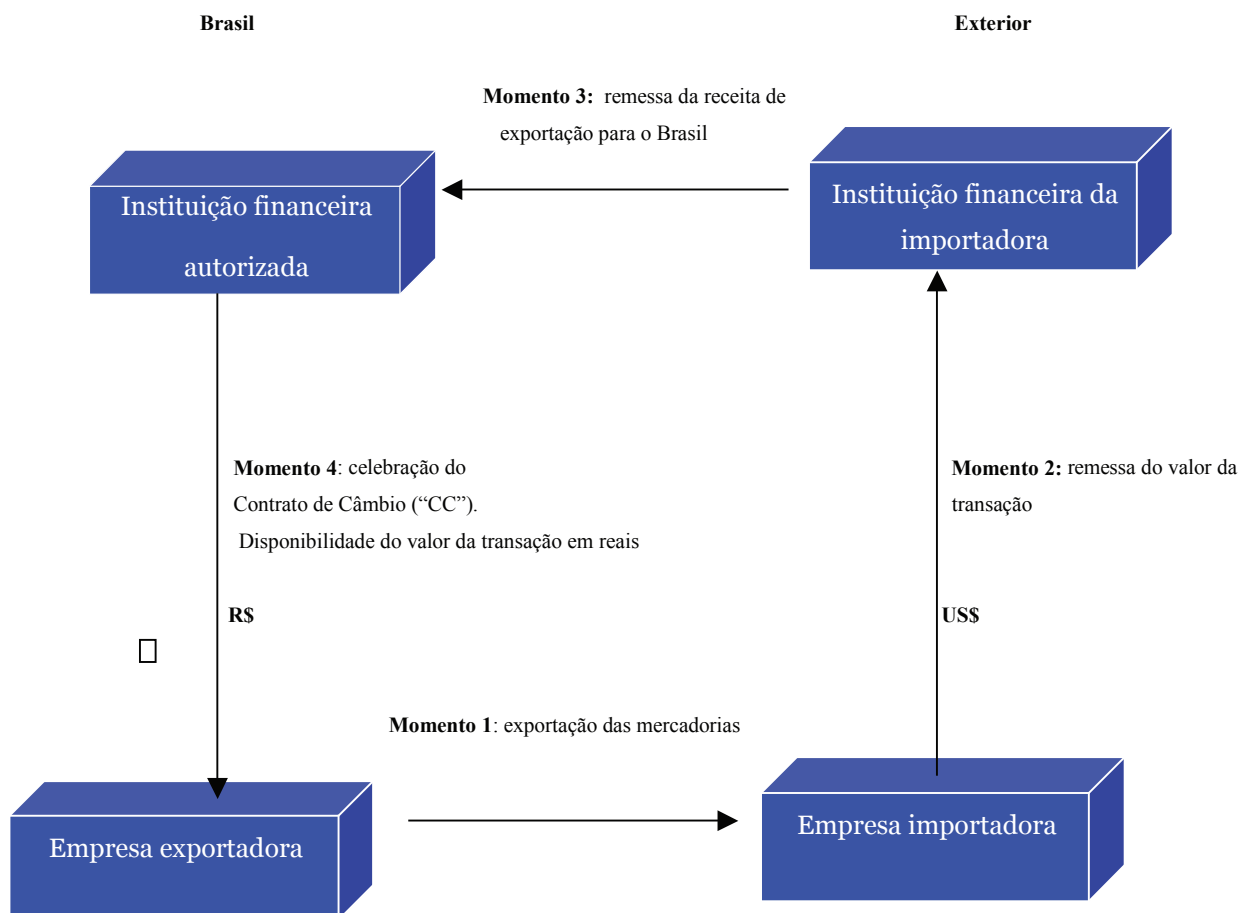
§ 2.º Do produto da arrecadação da contribuição social de que trata este artigo será destinada a parcela correspondente à alíquota de:

- I – vinte centésimos por cento ao Fundo Nacional de Saúde, para financiamento das ações e serviços de saúde;
- II – dez centésimos por cento ao custeio da previdência social;
- III – oito centésimos por cento ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, de que tratam os arts. 80 e 81 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

§ 3.º A alíquota da contribuição de que trata este artigo será de:

- I – trinta e oito centésimos por cento, nos exercícios financeiros de 2002 e 2003;
- II – oito centésimos por cento, no exercício financeiro de 2004, quando será integralmente destinada ao Fundo de Combate e Erradicação da Pobreza, de que tratam os arts. 80 e 81 deste Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.”

²⁰⁴ “[...] Art. 1.º São nulos de pleno direito os contratos, títulos e quaisquer documentos, bem como as obrigações que, exequíveis no Brasil, estipulem pagamento em ouro, em moeda estrangeira, ou, por alguma forma, res- trinjam ou recusem, nos seus efeitos, o curso legal do cruzeiro. [...]”



Após a celebração do Contrato de Câmbio (momento 4), os valores decorrentes da exportação são disponibilizados em reais para a empresa brasileira em uma conta exportadora, e, para que a empresa brasileira possa utilizar esses valores, deve, necessariamente, promover sua movimentação ativa financeira, ocasião na qual tais valores sofrem a incidência da CPMF.

Verifica-se, portanto, que a movimentação ativa financeira (base de cálculo da CPMF) decorre necessariamente da percepção de uma receita. Se a CPMF está sendo recolhida sobre a movimentação de valores que ingressaram na conta bancária do contribuinte por intermédio da operação de exportação, o que está sendo tributado é a própria receita de exportação, o que é vedado por conta da imunidade do artigo 149.

Assim, qualquer benefício fiscal concedido à receita alcança, inevitavelmente, a incidência tributária prevista sobre a movimentação financeira, motivo pelo qual é evidente que a imunidade concedida pelo artigo 149, § 2.º, I, da CF/88 também se aplica à CPMF.

Rodrigo de Salazar e Fernandes,²⁰⁵ em artigo intitulado A CPMF e a imunidade das receitas de exportação em relação à incidência das contribuições sociais, ressalta que a *ratio essendi* da imunidade em questão é clara: a não-incidência das contribuições sociais sobre as receitas auferidas com operações de exportação estimulará o exportador a desenvolver seus negócios dirigidos ao mercado externo, estimulando a exportação, que é a finalidade da norma.

Aliás, muito oportuno mencionarmos a tese desenvolvida por este autor²⁰⁶ sobre a hipótese de incidência da CPMF, com base no entendimento do Ministro Ilmar Galvão no incidente de inconstitucionalidade da EC 37/2002.²⁰⁷ Segundo o Ministro Ilmar Galvão, a CPMF ofende o princípio da capacidade contributiva, uma vez que o que efetivamente é tributado por este tributo é o patrimônio do contribuinte, ou seja, o que o contribuinte está movimentando financeiramente em sua conta bancária. Isso porque a simples movimentação bancária de valores não exprime com fidelidade a real situação econômica do contribuinte e, portanto, não representa um fato econômico.

Em razão deste entendimento, o autor conclui, com propriedade, que a movimentação financeira de valores e créditos é apenas um elemento da hipótese de incidência da CPMF, sendo a sua base de cálculo o patrimônio do contribuinte. Ora, se a CPMF está sendo recolhida sobre a movimentação de valores que ingressaram na conta bancária do contribuinte por intermédio de operações de exportação, resta evidente que o que está sendo tributado é a própria receita de exportação.

Portanto, o argumento do Fisco Federal e de alguns aplicadores do Direito no sentido de que a imunidade do artigo 149 somente se aplica à Cofins e ao PIS por se tratar das únicas contribuições que têm como fato gerador a receita não encontra nenhum respaldo ao analisarmos detidamente a CPMF.

A CPMF, da mesma forma que o PIS e a Cofins, também incide diretamente sobre as receitas de exportação, visto que, em diversas hipóteses, ao se tributar a movimentação bancária, estão-se tributando os valores recebidos a título de receita de exportação. Com efeito, é evidente que tal contribuição social é alcançada da mesma forma pela imunidade prevista no artigo 149, § 2.º, I, da Constituição Federal, uma vez que o seu fato gerador – a movimentação de recursos financeiros – identifica-se com a situação econômica da receita.

²⁰⁵ A CPMF e a imunidade das receitas de exportação em relação à incidência das contribuições sociais. *Revista de Estudos Tributários*, n. 39, p. 140, set.-out. 2004.

²⁰⁶ *Ibidem*, p. 141-142.

²⁰⁷ ADIn 2.666-6, Distrito Federal. Íntegra contida no Repositório de Jurisprudência da RDDT 89/162-167, DJU 6.12.2002.

A Primeira Seção do Tribunal Regional Federal da 4.^a Região²⁰⁸ reconheceu que a imunidade do artigo 149 aplica-se à CPMF quando os valores forem auferidos em razão da venda da moeda estrangeira pelo exportador ao Banco autorizado e levada a crédito em sua conta corrente, bem como nas hipóteses de adiantamento e liquidação do contrato de câmbio pelo exportador, nos seguintes termos:

[...] Todavia, entendo haver uma particularidade no tocante aos valores que ingressam no País, decorrentes da exportação feita pela parte impetrante.

Com efeito, para que o importador pague pela mercadoria que lhe é exportada, faz-se necessária uma operação de câmbio para transformar a moeda estrangeira em nacional. Na prática, é uma compra de moeda estrangeira que só pode ser feita por entidades bancárias previamente autorizadas pelo Banco Central do Brasil, que atuam nesta área do mercado financeiro.

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, portanto, imune à incidência do CPMF. Frise-se que somente esse primeiro lançamento de crédito é albergado pela imunidade. Já os saques posteriores que venham a ser realizados estão ordinariamente sujeitos à contribuição debatida nos autos.

[...]

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. Nesse caso é necessário ressaltar que 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.

Noutro ponto, a liquidação do contrato de adiantamento de câmbio, pelo exportador ao Banco, se dá quando lhe é feita a remessa do valor das mercadorias vendidas ao importador. A instituição de crédito promove a transformação da moeda estrangeira em reais, utilizando esses recursos na satisfação do saldo devedor do contrato de adiantamento de câmbio. Esse lançamento de crédito na conta gráfica do contrato de adiantamento de câmbio, liquidando o saldo devedor, por se tratar de recurso oriundo de receita auferida na exportação, é imune à CPMF. [...].

Não obstante isso, como podemos dar efetividade à imunidade em questão com relação à CPMF? A resposta a tal indagação é a seguinte: o contribuinte deve efetuar a abertura de uma conta bancária, em separado e destacada das demais, destinada exclusivamente ao depósito de valores auferidos em razão das suas operações de exportação. Portanto, somente serão depositados os recursos da empresa provenientes de exportação e, por isso, as movimentações dos valores ali depositados dizem respeito exatamente às transações bancárias de receitas de exportação.

²⁰⁸ Embargos Infringentes em Apelação Cível 2004.72.01.006263-4/SC, Relator para Acórdão Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares, DJ 7.12.2006.

5.1.3 Imunidade aplicável à variação cambial ativa decorrente de receita de exportação

A variação cambial consiste na diferença entre a receita já contabilizada com base no regime de competência e a receita efetivamente auferida. Esta diferença surge em face do câmbio flutuante adotado no Brasil, ou seja, em razão da desvalorização ou valorização da moeda nacional. No caso de desvalorização, teremos variação cambial ativa. No caso de valorização, teremos variação cambial passiva.

A variação cambial decorrente de receita de exportação nada mais é do que a diferença registrada pela contabilidade entre a receita já contabilizada e a receita efetivamente auferida, ocasião na qual teremos receita ou despesa cambial de exportação. Daí por que Joel Gonçalves de Lima Junior,²⁰⁹ ao analisar o tema, concluiu que as variações cambiais (receitas ou despesas) decorrentes de operações de exportação não passam de ajuste contábil das receitas de exportação, para que a contabilidade possa retratar a realidade. Que realidade? A de que o valor contabilizado na data da exportação não é o valor efetivamente recebido pelo exportador, em razão da desvalorização ou valorização da moeda.

No entender do Fisco Federal, a diferença positiva auferida em razão da receita de exportação, ou seja, a receita cambial de exportação não está abrangida pela imunidade do artigo 149, pois tal receita tem a natureza de receita financeira, nos termos do artigo 9.º da Lei 9.718/98, que assim dispõe:

[...] As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/Pasep e da Cofins, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso. [...].

Ou seja, os valores decorrentes da oscilação da moeda estrangeira entre a data do embarque e a data do pagamento nos contratos internacionais de venda de mercadoria ou prestação de serviços devem ser entendidos como “variação cambial ativa” e, portanto, receitas financeiras tributáveis, em sua óptica, pelas contribuições sociais, no caso, PIS, Cofins, CSL e CPMF.²¹⁰ Nesse sentido, cumpre enfatizar que a Portaria do Ministério da Fazenda 356, de 1998, em seu inciso III, informa que as diferenças advindas de alteração da taxa de câmbio, ocorridas entre

²⁰⁹ Joel Gonçalves de Lima Junior. Ilegitimidade do PIS e da Cofins sobre as variações cambiais decorrentes de exportação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 123, p. 49, dez. 2005.

²¹⁰ É importante destacar que, desde agosto de 2004, as receitas financeiras, embora tributáveis pelo PIS e pela Cofins à alíquota de 1,65% e 7,6%, nos termos das Leis 0.637/2002 e 10.833/2003, estão momentaneamente sujeitas à alíquota zero, nos termos do Decreto 5.164, de 30.7.2004. Lembremos, no entanto, que, se, a qualquer momento, o referido decreto for revogado, a vigência das alíquotas retornará automaticamente.

a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações cambiais passivas ou ativas.

Ora, os valores apurados em decorrência da oscilação entre a data do embarque e a data do pagamento dos contratos internacionais de exportação de mercadorias ou serviços, na realidade, possuem natureza de receita de exportação e não de receita originada de investimento feito em moeda estrangeira. Por esse motivo, é inconstitucional a tributação de tais valores pelas contribuições sociais. Senão, vejamos.

De início, cumpre notar que as exportações brasileiras de mercadorias estão sujeitas à contratação de câmbio, o que pressupõe a existência de uma contratação da referida operação em moeda estrangeira. Ademais, as operações de câmbio referentes às exportações podem ser celebradas prévia ou posteriormente à efetiva exportação.

Portanto, ao desenvolver a sua atividade exportadora, as empresas exportadoras brasileiras celebram a contratação do câmbio antes ou após a exportação. No entanto, em ambos os casos, a receita decorrente dessas exportações é sempre uma só, ou seja, é o preço (valor) contratado com o importador estrangeiro (comprador de suas mercadorias ou tomador dos serviços).

A verificação de uma “variação cambial ativa” entre a data do embarque da mercadoria ao exterior ou prestação do serviço e a data da efetivação do câmbio relativo à exportação²¹¹ não tem o condão de transformar o que é o produto do adimplemento da operação de exportação em algo diverso de “receita da exportação realizada” (ou, ao menos, receita dela “decorrente”).

É evidente que a diferença verificada entre a data da exportação e a data do recebimento tem a natureza de receita de exportação. Entendimento contrário ofende o artigo 110 do CTN, que impede a lei tributária de alterar a definição, o sentido e o alcance de institutos, conceitos e formas de Direito Privado. No caso, o Fisco Federal, ao pretender tratar receita de exportação como receita financeira por se cuidar de variação cambial ativa está alterando a definição, o

²¹¹ A Portaria 356, de 5.12.1988, do Ministério da Fazenda (“Portaria MF 356/88”), definiu meramente para controle do fluxo de moeda estrangeira na balança comercial, o critério de conversão de moeda estrangeira para efeito de registro da receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais, nos seguintes termos:

“[...] I – A receita bruta de vendas nas exportações de produtos manufaturados nacionais será determinada pela conversão, em cruzados, de seu valor expresso em moeda estrangeira à taxa de câmbio fixada no boletim de abertura pelo Banco Central do Brasil, para compra, em vigor na data de embarque dos produtos para o exterior.

[...]

II – As diferenças decorrentes de alteração na taxa de câmbio, ocorridas entre a data do fechamento do contrato de câmbio e a data do embarque, serão consideradas como variações monetárias passivas ou ativas.[...]”.

conteúdo e o alcance daquilo que o Direito Privado sempre considerou como receita de exportação, ou melhor, preço relativo a uma compra e venda internacional ou prestação de serviço internacional perfeito e acabado.

Joel Gonçalves de Lima Junior bem lembrou que a operação de exportação de mercadoria ou serviço é o fator determinante para que surja a receita cambial ativa e, por esse motivo, é o que define a natureza jurídica destas receitas. Por outro lado, a oscilação do câmbio é um evento aleatório e que é irrelevante para definir a natureza jurídica das receitas cambiais, uma vez que a oscilação do câmbio não daria causa à variação cambial ativa se não tivesse ocorrido a operação de exportação. Assim, este autor conclui:

[...] o fato de o registro contábil retratar esses valores como receitas cambiais não determina a natureza jurídica dessas receitas. Tais valores têm natureza jurídica de receitas de exportação, porquanto se originam e têm sua causa nas operações de vendas ao exterior, já que a exportação é o fato jurídico que lhe deu causa. Como pondera Marco Aurélio Greco, “não é a maneira pela qual vier a ser contabilizada determinada figura que irá determinar sua natureza jurídica para fins de incidência” [...].²¹²

O exportador, ao efetuar a transferência da propriedade da mercadoria no momento da exportação ou prestar o serviço, torna-se credor em relação ao preço acordado. Portanto, a quantidade de dólares relativa à operação de exportação deve ser a mesma quantidade de dólares recebida na data da liquidação, convertida em reais. Diante disso, a receita apurada entre a data da exportação e a data da liquidação deve ser tratada como receita originada de exportação, uma vez que é decorrência direta e exclusiva da exportação efetuada.

A diferença verificada entre a receita contabilizada e a receita auferida passa de mero reflexo de flutuações na taxa de câmbio, mantido o valor da contratação, que é adimplido em dólares norte-americanos, possibilitando ao credor da obrigação gerada o recebimento do preço anteriormente ajustado, sem prejuízo quanto a uma eventual perda de poder aquisitivo da moeda nacional. Assim, é evidente que tal valor é receita bruta decorrente da exportação de produtos ou serviços nacionais.

Portanto, resta evidente que o montante recebido pela empresa brasileira em reais no Brasil – e independentemente da data do embarque da respectiva mercadoria ao exterior, da data da prestação do serviço, da data da efetivação do câmbio ou mesmo da taxa (de câmbio) aplicada – nada mais é do que o *preço* acordado com o importador estrangeiro para uma operação de exportação de mercadoria ou serviço. Tal valor há de ser tratado como *preço* recebido

²¹² Joel Gonçalves de Lima Junior. Ilegitimidade do PIS e da Cofins..., cit., p. 50.

pela empresa brasileira em decorrência clara de *receita* (puramente) *decorrente de suas exportações*.

Além disso, há outro motivo. Essa receita pode ser considerada um acessório do contrato de exportação e, como tal, também sujeita à imunidade estabelecida na CF. Nesse sentido, dispõe o artigo 92 do Código Civil:²¹³ “[...] Art. 92. Principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal. [...]”.

O raciocínio seria o seguinte: se o valor principal é imune, eventual valor acessório também o será, de acordo com o próprio Código Civil e o entendimento manifestado pelo Parecer Normativo da Coordenadoria do Sistema de Tributação (“CST”) 21, de 20.4.1979, que assim prescreve:

- [...] 1. Quando empresas realizam vendas para pagamento a prazo, em prestação única ou em série de prestações, ocorre muitas vezes a cobrança, além do preço da mercadoria, de acréscimos a título de custos financeiros. Empresas varejistas têm manifestado dúvida no tratamento que deve ser dado ao custo do financiamento; se complemento do preço de venda, se receita financeira.
2. A Lei n. 6.463/77 determina que da fatura de venda constem, separadamente, o valor da mercadoria e o custo do financiamento, que compõem o valor total da operação. O custo do financiamento corresponde a todos os valores acima do principal a ser financiado, pagos pelo comprador em decorrência do financiamento concedido (Portaria MF n. 75/78), e pode compreender juros, correção monetária, impostos, gastos com publicidade e com administração de crediário, bem como outros custos de operação de venda carregados ao comprador (Resolução n. 102, de 17/04/79, do Conselho Interministerial de Preços, publicada no Diário Oficial de 18104/79).
3. Quando uma empresa comercial ou industrial realiza venda a prazo, com acréscimo a título de juros ou outros encargos, não está realizando operação financeira ativa: estas são privativas das instituições financeiras autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil (Leis ns. 4.595/64 e 4.728/65). Antes, tal acréscimo integra o valor da operação de venda, por natureza e por expressa definição legal.
4. Assim sendo, o montante do custo do financiamento, como acima definido, deve receber o mesmo tratamento contábil que o valor da mercadoria a que corresponda, qual seja, a estrita aplicação do regime de competência. Assim procedendo, o inteiro valor da operação (valor da mercadoria mais custo do financiamento) integrará a receita bruta – e portanto comporá o lucro líquido – do exercício em que se der a venda.
- [...]

No tocante ao artigo 9.º da Lei 9.718/98, que prescreve que as variações cambiais serão consideradas receitas ou despesas financeiras para fins de incidência do Imposto de Renda, da CSL, do PIS e da Cofins, entendemos que (i) referido dispositivo legal não pode ser inter-

²¹³ Instituído pela Lei 10.406, de 10.1.2002.

pretado de forma a excluir ou restringir o alcance da imunidade do artigo 149; e (ii) se assim fosse, estaríamos fazendo letra morta da imunidade do artigo 149, visto que se estaria dando liberdade à lei ordinária para criar presunções ou ficções jurídicas (equiparar receita cambial de exportação à receita financeira).

Uma singela análise do texto constitucional não dá margem à interpretação diversa: “Artigo 149. [...] § 2.º As contribuições sociais [...] de que trata o *caput* deste artigo: I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”. Segundo o dicionário Aurélio, “decorrer” equivale a “originar-se, derivar-se”. Assim, é claro e evidente que qualquer receita – mesmo que denominada “variação cambial ativa” dos direitos creditórios dessa exportação – que tenha a sua origem na própria exportação é imune à exigência das contribuições sociais.

Portanto, considerando que o objetivo da EC 33/2001 é, sem dúvida, a desoneração ampla das exportações, de modo a conferir maior competitividade aos produtos e serviços nacionais, a imunidade abrange todo o valor decorrente da exportação, o que demonstra a impropriedade da tese defendida pelo Fisco Federal.

Em suma, a chamada “variação cambial ativa” não passa de mero reflexo do valor do real perante a moeda estrangeira em razão de flutuações ocorridas na taxa de câmbio. Assim, uma eventual verificação de “variação cambial ativa” não constitui uma nova receita de natureza financeira, mas, sim, é parte integrante da própria receita decorrente da exportação.

Esse é o entendimento de José Antonio Minatel, *in verbis*:

[...] Com essa configuração, estando expresso que a regra de imunidade impede a incidência de contribuições sobre “as receitas decorrentes de exportação”, é fora de dúvida que o evento qualificado constitucionalmente abrange todo o ingresso (receita) remunerador do negócio jurídico da operação de exportação, inclusive as denominadas variações cambiais ativas resultantes de critérios de conversão da moeda estrangeira em moeda nacional, sendo irrelevante haver, em relação ao embarque dos produtos, prévio ou posterior fechamento de contrato de câmbio. Neste sentido, para quantificação da receita de exportação, imune às contribuições, é relevante o momento do ingresso financeiro proveniente da exportação e não o momento do embarque dos produtos, sendo imprestáveis, para tanto, as regras traçadas pela administração tributária que visam ao reconhecimento do resultado dessas operações, pois tomam o momento do embarque como termo final para valorar a receita contratada na operação, com a específica finalidade de apurar o resultado mediante contraposição dos custos incorridos até aquele momento. Melhor explicando, as regras do imposto sobre a renda que definem o momento para aferição da

receita de exportação não servem para avaliação do momento em que a receita é auferida, para efeito da imunidade das contribuições. [...].²¹⁴

Diante de todo o exposto, conclui-se que a diferença positiva verificada entre a receita contabilizada e a receita auferida em razão de uma operação de exportação *não* deve ser tributada pelas contribuições sociais, no caso PIS, Cofins, CSL e CPMF, por se tratar de receita de exportação ou mero reflexo da receita de exportação (acessório segue o principal), nos termos do artigo 149, § 2.º, inciso I, da CF/88 (com a redação dada pela EC 33/2001).²¹⁵⁻²¹⁶

²¹⁴ José Antonio Minatel. *Conteúdo do conceito...*, cit., p. 150.

²¹⁵ Antes da EC 33/2001, tais valores deveriam ser considerados como receitas isentas do PIS e da Cofins, com base nos artigos 5.º da Lei 7.714/88, 7.º da LC 70/91 e 14 da MP 2.158-35/2001.

²¹⁶ Por fim, vale transcrever importante Acórdão, prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 4.ª Região, reconhecendo que os valores relativos às denominadas “variações cambiais ativas” provenientes de receita de exportação não devem ser tributados pelo PIS e pela Cofins, tendo em vista a imunidade prevista para as receitas decorrentes de exportação:

“[...]”

Ementa

Receitas financeiras provenientes de exportação. Pis/Cofins. Isenção. Imunidade.

A isenção do PIS e da Cofins das receitas produtos de exportação foi alçada à imunidade constitucional pelo art. 149, § 2.º, I, não havendo neste ou em qualquer dispositivo infraconstitucional restrição a quais receitas não são abarcadas pelas normas. Desta forma, mesmo que receitas financeiras, se provenientes de variação cambial de produto de exportação, não podem sofrer as tributações em comento.

[...]

Voto

A impetrante e empresa atuante no mercado de engenharia, manufatura e vendas de motores e sistemas automotivos para veículos leves e pesados, sendo grande parte de sua produção objeto de exportação. Considerando a regra isentiva de PIS e Cofins das receitas de exportação, pretende excluir da base de cálculo de tais exações as receitas financeiras decorrentes de variação cambial dos valores a serem percebidos nestas operações.

Relativamente ao PIS, as receitas decorrentes de exportação foram excluídas de sua base de cálculo pelo art. 1.º da Lei 9.004/95, determinação mantida quando da promulgação da Lei 9.715/98. No que tange à Cofins, a isenção foi prevista na própria norma que a instituiu, qual seja o art. 7.º da LC 70/91, o que foi garantido com a edição da MP 1.858/99, que tratou também do PIS:

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

[...]

II – da exportação de mercadorias para o exterior.

[...]

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

[...]”.

Através da EC 33/2001, a isenção já prevista em normas infralegais foi alçada à imunidade constitucional, introduzida no Sistema Tributário Nacional pelo art. 149, § 2.º, I, da CRFB/88. Dispõe a matriz jurídica constitucional:

“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, § 6.º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 2.º 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;

[...]”.

5.1.4 Vendas efetuadas à Zona Franca de Manaus

A Zona Franca de Manaus (“ZFM”) foi instituída pela Lei 3.173/57, posteriormente alterada pelo Decreto-lei 288, de 1.º.2.1967 (“DL 288/67”), com o intuito de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário dotado de condições econômicas que permitam seu desenvolvimento, em face dos fatores locais e da grande distância a que se encontram os centros consumidores de seus produtos (artigo 1.º do referido decreto).

Portanto, o objetivo da criação da ZFM é fomentar o desenvolvimento econômico da região, mediante concessão de estímulos às empresas industriais que ali se instalem. Os estímulos consistem na redução ou eliminação de gravames de natureza aduaneira ou tributária.

A fim de incentivar as atividades nessa região, o legislador, por meio do artigo 4.º do DL 288/67, previu, expressamente, que as saídas para a ZFM equiparar-se-ão às exportações, *in verbis*:

Art. 4.º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro.

Com isso, as operações praticadas com as empresas estabelecidas na ZFM foram equiparadas a exportações. A ZFM foi recepcionada pela Constituição Federal de 1988, por meio do artigo 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”), que assim determinou:

Na esteira deste permissivo, foi editada a MP 2.158-35/01 que, convertida na Lei 10.637/02, não destoa de todas as leis citadas.

Desta forma, não resta qualquer dúvida acerca da imunidade e isenção das receitas produtos de exportação, cabendo, no caso dos autos, estender o alcance destas normas que, forte no art. 111, II, do CTN, devem ser literalmente interpretadas.

Tenho que, em que pese o art. 9.º da Lei 9.718/98 determine que as variações monetárias serão consideradas como receitas ou despesas financeiras, tal previsão não abarca aqueles valores obtidos pelos contribuintes em sede de operação de exportação, eis que há disposição constitucional e infraconstitucional excluindo tais parcelas da tributação do PIS e da Cofins. Este o teor do dispositivo em comento:

“Art. 9.º As variações monetárias dos direitos de crédito e das obrigações do contribuinte, em função da taxa de câmbio ou de índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal ou contratual serão consideradas, para efeitos da legislação do imposto de renda, da contribuição social sobre o lucro líquido, da contribuição PIS/Pasep e da Cofins, como receitas ou despesas financeiras, conforme o caso”.

Tenho que receitas de exportação, na lítera dos dispositivos supratranscritos, são todos os valores resultantes da realização da venda de mercadorias para o exterior, o que deve abarcar a expressão pecuniária em moeda nacional decorrente da exportação, computando-se nela as variações daí decorrentes, posto que também integrantes destas receitas.

A simples classificação das “variações monetárias decorrentes da exportação” como “receitas financeiras” não tem o condão de afastar regras claras de imunidade e isenção, porque não possuem qualquer restrição. [...] (Apelação Cível em Mandado de Segurança 2002.71.08.007706-8/RS, Relatora Desembargadora Federal Maria Lúcia Luiz Leiria, 1.ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4.ª Região, DJ 24.11.2004).

Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus.

Roque Carrazza,²¹⁷ ao interpretar referido dispositivo constitucional, assevera que até o ano de 2013 (25 anos após o ano de 1988) está assegurada a preservação de toda a estrutura de incentivos, inclusive fiscais, em prol da ZFM.

As receitas de operações de exportação eram isentas do PIS e da Cofins com base nos artigos 5.º da Lei 7.714/88 e 7.º da LC 70/91, que assim prescreviam:

Art. 5.º Para efeito de cálculo da contribuição para Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) e para o Programa de Integração Social (PIS) de que trata o Decreto-lei n.º 2.445, de 29 de junho de 1988, *o valor da receita de exportação de produtos manufaturados nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta.*

[...]

Art. 7.º É ainda isenta da contribuição a venda de mercadorias ou serviços, destinados ao exterior, nas condições estabelecidas pelo Poder Executivo.

No que interessa à presente discussão, (i) o artigo 5.º da Lei 7.714/88 foi alterado pela Medida Provisória 622, de 22.9.1994, para excluir as vendas efetuadas à ZFM da isenção em questão;²¹⁸ e (ii) o artigo 23, inciso II, alíneas *b* e *c*, da Medida Provisória 1.858-6, de 29.6.1999, revogou os artigos 5.º da Lei 7.714/88 e 7.º da LC 70/91 a partir de 30.6.1999.²¹⁹

²¹⁷ *Curso....*, cit., p. 595.

²¹⁸ “[...] Art. 1.º O art. 5.º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, acrescido dos §§ 1.º e 2.º, passa a vigorar com a seguinte redação:

‘Art. 5.º Para efeito de determinação da base de cálculo das contribuições para o Programa de Integração Social – PIS e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP, instituídas pelas Leis Complementares n.º 7, de 7 de setembro de 1970, e 8, de 3 de dezembro de 1970, respectivamente, o valor da receita de exportação de mercadorias nacionais poderá ser excluído da receita operacional bruta’.

§ 1.º Serão consideradas exportadas, para efeito do disposto no *caput* deste artigo, as mercadorias vendidas a empresa comercial exportadora, de que trata o art. 1.º do Decreto-lei n.º 1.248, de 29 de novembro de 1972.

§ 2.º A exclusão prevista neste artigo não alcança as vendas efetuadas:

a) a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em Área de Livre Comércio; [...].”

²¹⁹ “[...] Art. 23. Ficam revogados:

I – a partir de 28 de setembro de 1999, o inciso II do art. 2.º da Lei n.º 9.715, de 25 de novembro de 1998;

II – a partir de 30 de junho de 1999:

a) os incisos I e III do art. 6.º da Lei Complementar n.º 70, de 30 de dezembro de 1991;

b) o art. 7.º da Lei Complementar n.º 70, de 1991, e a Lei Complementar n.º 85, de 15 de fevereiro de 1996;

c) o art. 5.º da Lei nº 7.714, de 29 de dezembro de 1988, e a Lei n.º 9.004, de 16 de março de 1995; [...].”

Concomitantemente, a referida medida provisória fez publicar o artigo 14 para isentar do PIS e da Cofins, a partir dos fatos geradores de 1.º.2.1999, as receitas de exportação de mercadorias para o exterior, excluídas as receitas decorrentes das vendas efetuadas a ZFM.²²⁰ Nas alterações da MP, a menção à ZFM foi retirada.

É importante notar que, em dezembro de 2004, foi publicada a Lei 10.996 que reduziu a zero as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na ZFM por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.²²¹

As vendas efetuadas a ZFM são equiparadas à receita de exportação, nos termos do artigo 4.º do DL 288/67. A jurisprudência do STJ reconhece que as vendas realizadas à ZFM são igualadas à exportação. Vejamos:

²²⁰ “[...] Art. 14. Em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de 1.º de fevereiro de 1999, são isentas da COFINS as receitas:

I – dos recursos recebidos a título de repasse, oriundos do Orçamento Geral da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, pelas empresas públicas e sociedades de economia mista;

II – da exportação de mercadorias para o exterior;

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

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

V – do transporte internacional de cargas ou passageiros;

VI – auferidas pelos estaleiros navais brasileiros nas atividades de construção, conservação modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro – REB, instituído pela Lei n.º 9.432, de 8 de janeiro de 1997;

VII – de frete de mercadorias transportadas entre o País e o exterior pelas embarcações registradas no REB, de que trata o art. 11 da Lei n.º 9.432, de 1997;

VIII – de vendas realizadas pelo produtor-vendedor às empresas comerciais exportadoras nos termos do Decreto-lei n.º 1.248, de 29 de novembro de 1972, e alterações posteriores, desde que destinadas ao fim específico de exportação para o exterior;

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

X – relativas às atividades próprias das entidades a que se refere o art. 13.

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

§ 2.º As isenções previstas no caput e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas:

I – a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio;

II – a empresa estabelecida em zona de processamento de exportação;

III – a estabelecimento industrial, para industrialização de produtos destinados a exportação, ao amparo do art. 3.º da Lei n.º 8.402, de 8 de janeiro de 1992.[...].”

²²¹ “[...] Art. 2.º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus – ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM.

§ 1.º Para os efeitos deste artigo, entendem-se como vendas de mercadorias de consumo na Zona Franca de Manaus – ZFM as que tenham como destinatárias pessoas jurídicas que as venham utilizar diretamente ou para comercialização por atacado ou a varejo. [...]”

TRIBUTÁRIO – COFINS – ZONA FRANCA DE MANAUS – ISENÇÃO – INTELIGÊNCIA DO ART. 4.º DO DL 288/67.

O conteúdo do art. 4.º do Dec.-lei 288/67 foi o de atribuir às operações da Zona Franca de Manaus, quanto a todos os tributos que direta ou indiretamente atingem exportações de mercadorias nacionais para essa região, regime igual ao que se aplica nos casos de exportações brasileiras para o exterior. A isenção da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – Cofins, concedida pela Lei Complementar n. 70/91 à exportação de mercadorias, é também aplicável às operações relativas à Zona Franca de Manaus. Precedentes. Recurso especial provido (STJ, 2.ª Turma, REsp 144.785/SP, Rel. Min. Paulo Medina, j. 16.12.2002).

TRIBUTÁRIO – ICM – ZONA FRANCA DE MANAUS.

A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro (DL 288/67, art. 4.º); verificado, no entanto, que, a despeito da destinação, as mercadorias não chegaram à Zona Franca de Manaus, a operação é tributada segundo o regime comum, aplicando-se a multa própria. Recurso especial não conhecido (STJ, 2.ª Turma, REsp 74.814/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 4.8.1998, *DJ* 24.8.1998).

TRIBUTÁRIO – ICMS – ZONA FRANCA DE MANAUS.

A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro (Del. 288/1967, art. 4.º); pouco importa se o destinatário seja o consumidor final, a lei não fez essa distinção. Recurso especial não conhecido (STJ, 2.ª Turma, REsp 34.388/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, j. 30.10.1996, *DJ* 19.5.1997).

TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO E ADICIONAL DO IAA – DL 308/67.

1. As mercadorias que, saindo do território nacional, destinam-se à Zona Franca de Manaus, têm tratamento tributário idêntico ao dado às mercadorias estrangeiras.
2. O DL 288/67, ao criar a Zona Franca de Manaus, isentou de todos os tributos as mercadorias, estrangeiras ou nacionais, se utilizadas ou consumidas naquela área.
3. Isenção de contribuição impugnada (precedentes).
4. Recurso especial improvido (STJ, 2.ª Turma, REsp 193.172/PE, Rel. Min. Eliana Calmon, j. 21.6.2001, *DJ* 10.9.2001).

O STF, no julgamento da ADI 2.348-9/DF, em 7.12.2000, também analisou esta questão. Merece destaque trecho do voto do ilustre Ministro Nelson Jobim que reforça o argumento de que a venda de mercadorias a ZFM deve ser vista como uma exportação de mercadorias do Brasil para o exterior:

[...] A Zona Franca de Manaus, por força do referido Decreto, é tratada como área estrangeira. Isto significa que as vendas ou remessas de mercadorias, seja para consumo, seja para reexportação ou industrialização, enviadas para a

Zona Franca de Manaus, são tratadas, repito, por força do Decreto-lei n.º 288, como exportação para o exterior.

Diz expressamente: “será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro”. *Ou seja, toda a venda de mercadorias do território nacional, por exemplo, mercadorias originárias de São Paulo destinadas à Zona Franca de Manaus, para consumo ou industrialização na Zona Franca, ou reexportação, são tratadas, pelo Decreto, para efeitos fiscais, como exportação brasileira para estrangeiro.*

[...] .

Ora, se as vendas de mercadorias à ZFM são consideradas exportações, nos termos do DL 288/67, é evidente que a estas operações se aplica a imunidade tributária, nos termos do artigo 149, *caput* e § 2.º, inciso I, da CF/88, acrescentado pela EC 33/2001.

Há acórdão do *Conselho de Contribuintes* que reconhece que não há necessidade de legislação específica para garantir a isenção do PIS e da Cofins para as mercadorias enviadas à ZFM, sob o argumento de que “[...] exigir dispositivo expresso é conferir letra morta não só ao Decreto-lei n.º 288/67 e aos atos constitucionais, que asseguram o desenvolvimento da Zona Franca de Manaus, como à decisão do Supremo Tribunal Federal [...]” (Acórdão 201-79.407, Rel. Fabiola Cassiano Keramidas, da 1.ª Turma do Segundo Conselho, data 29.6.2006). Idêntico entendimento aplica-se para o caso da imunidade.

Portanto, a imunidade tributária do artigo 149 da CF/88 aplica-se às vendas efetuadas à ZFM por serem equiparadas à exportação, sendo inconstitucional qualquer norma infraconstitucional que pretenda exigir as contribuições sociais (PIS, Cofins, CSL e CPMF) sobre tais receitas.

5.2 O ISS e a exportação de serviços

5.2.1 Pressuposto constitucional

O artigo 156, inciso I, da CF/88 outorgou competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituir imposto sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no artigo 155, inciso II, definidos em lei complementar. Portanto, (i) o ISS não pode incidir sobre a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e sobre os serviços de comunicação; e (ii) os serviços a serem tributados pelo ISS devem estar previstos em lei complementar.

Ressalte-se que o STF²²² e o STJ²²³ já pacificaram o entendimento no sentido de que a lista de serviços do ISS, prevista em lei complementar, tem caráter taxativo e restritivo, e não exemplificativo ou sugestivo. Portanto, de acordo com o entendimento do Poder Judiciário, ainda que haja todos os elementos necessários à incidência do ISS, é essencial a descrição do serviço em um dos itens da lista, sob pena de não concretização da regra-matriz de incidência do imposto e ofensa ao princípio da legalidade tributária.

Muitos doutrinadores, como Roque Antonio Carrazza, não concordam com tal posicionamento, por entenderem que ofende os princípios federativo e da autonomia dos Municípios, visto que caberia à União Federal, por intermédio da edição de lei complementar, indicar quais seriam os serviços tributáveis pelo ISS, podendo até mesmo esvaziar a competência que os Municípios receberam da CF/88. No entender do citado autor, a lista é apenas sugestiva e, portanto, dispensável, tanto pelo legislador municipal quanto pelo juiz e pelo administrador público.²²⁴ Trataremos da função da lei complementar mais adiante.

O § 2.º do artigo 156 da CF/88 prescreve que também cabe à lei complementar (i) fixar as alíquotas máximas e mínimas (acrescentado pela Emenda Constitucional 37, de 12.6.2002 – “EC 37/2002”); (ii) excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior (acrescentado pela EC 3/93); e (iii) regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados (acrescentado pela EC 37/2002).

5.2.2 A função da lei complementar

Antes da CF/88, os serviços de qualquer natureza já eram tributados pelo ISS com base no Decreto-lei 406, de 31.12.1968 (“DL 406/68”), alterado pela Lei Complementar 56, de 15.12.1987 (DOU 16.12.1987) (“LC 56/87”) e recepcionado pela CF/88 como lei complementar, tendo em vista o disposto no parágrafo 5.º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (“ADCT”).²²⁵ Atualmente, a lei que disciplina o ISS é a LC 116/2003, editada pela União Federal e de caráter nacional.

²²² Recurso Extraordinário 71.177/SP, Rel. Min. Rodrigues Alckmin, RTJ 70/121, e Recurso Extraordinário 77.183/SP, Rel. Min. Aliomar Baleeiro, RTJ 73/490.

²²³ Recurso Especial 401698, 2.ª Turma do STJ, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, de 9.6.2003, e Recurso Especial 436109, 1.ª Turma do STJ, Rel. Min. Garcia Vieira, de 10.9.2002.

²²⁴ Roque Antonio Carrazza. *Curso...*, cit., p. 909.

²²⁵ “[...] Art. 34. [...]”

§ 5.º Vigente o novo sistema tributário nacional, fica assegurada a aplicação da legislação anterior, no que não seja incompatível com ele e com a legislação referida nos §§ 3.º e 4.º. [...]”

A LC 116/2003 tem como destinatário os Municípios. Assim, os Municípios, no exercício da ação de tributar pelo ISS, devem observar a LC 116/2003, que estabelece os critérios da regra-matriz de incidência tributária do ISS, a saber: material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo. Além disso, a LC 116/2003 disciplina as questões previstas no artigo 156, § 3.º, da CF/88 e indica os serviços tributáveis pelo imposto municipal.

No caso do ISS, o legislador constituinte originário ou derivado previu expressamente algumas hipóteses em que a lei complementar seria necessária, quais sejam: indicar os serviços a serem tributados pelo ISS, fixar as alíquotas máximas e mínimas, isentar a exportação de serviços e regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Além disso, percebeu-se a necessidade de disciplinar por intermédio de lei complementar, de caráter nacional, os critérios da regra-matriz de incidência tributária do ISS, visando uniformizar tais critérios para todos os Municípios (artigo 146, inciso III, alínea *a*).

No item dedicado à função da lei complementar em matéria tributária, filiamo-nos à corrente tricotômica, pois entendemos necessária a presença da lei complementar para estabelecer as normas gerais de Direito Tributário visando à uniformização e à harmonia do sistema jurídico, acreditando que deve haver limites constitucionais à utilização de lei complementar, de caráter nacional, em matéria tributária.

No caso em análise, a necessidade de lei complementar para estabelecer normas gerais de Direito Tributário relacionadas ao ISS visa atender um interesse maior, ou seja, evitar que cada Município tribute da forma como lhe convém, gerando “guerra fiscal” entre os entes políticos e incertezas aos contribuintes. No caso, conforme bem dito por Aliomar Baleeiro,²²⁶ as normas gerais de Direito Tributário sobrepõem-se às ordens jurídicas parciais (federais, estaduais ou municipais).

Confira-se a posição de Misabel Derzi, ao atualizar o livro de Aliomar Baleeiro, sobre o assunto:

[...] O Estado intervencionista e planificador, que visa a controlar e possibilitar um planejamento econômico e financeiro nacional, teve que adotar determinados instrumentos que pudessem estabelecer diretrizes para a produção das ordens jurídicas parciais federal, estadual e municipal.

²²⁶ Aliomar Baleeiro, *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 41.

Se, em vários Estados unitários, como na França ou na Espanha, razões técnico-jurídicas, à vista da crescente participação da administração pública na dinâmica econômica de nossos dias, recolhendo as transformações e mudanças impostas na demanda social, impuseram a elaboração de normas gerais, que disciplinassem os tributos e as finanças públicas em geral e que se colocassem em posição de princípios gerais orientadores das leis ordinárias especiais, tanto mais se fez sentir, nos Estados de forma federal como no nosso, a necessidade de um instrumental jurídico coerente, que dirimisse conflitos de competência entre as pessoas estatais tributantes, que facilitasse a reforma de estruturas e instituições conducentes à produção eficiente e à justa distribuição da renda nacional. [...].²²⁷

Assim, dentro deste espírito, entendemos que a LC 116/2003, ao prever as normas gerais relacionadas ao ISS e a lista de serviços do ISS, visa à uniformização e à harmonia do sistema tributário, com intuito de dirimir eventuais conflitos de competência e assegurar os direitos dos contribuintes.

Não obstante isso, cumpre ter em mente que a função da lei complementar não é ilimitada. Deve sim estabelecer as normas gerais de Direito Tributário, o que inclui, no caso do ISS, prever os critérios da regra-matriz de incidência tributária e as demais questões autorizadas pela CF/88. No entanto, entendemos que as leis complementares não poderiam prever hipótese de isenção ou redução do campo de incidência do ISS sem autorização constitucional para tanto, sob pena de ofensa ao princípio federativo e da autonomia dos Municípios. Caso houvesse tal permissão, a lei complementar poderia esvaziar a competência tributária dos Municípios, desenhando a regra-matriz de incidência tributária do ISS como melhor lhe conviesse.

5.2.3 *E a regra-matriz de incidência tributária*

O arquétipo tributário do ISS encontra-se previsto na Constituição Federal. O seu critério material, de acordo com José Eduardo Soares de Melo,²²⁸ é a prestação de serviço que compreenda um negócio jurídico pertinente a uma obrigação de fazer de conformidade com os postulados e diretrizes do Direito Privado. Só pode incidir ISS onde haja obrigação de fazer, ou seja, onde há esforço humano a terceiros.

Soares de Melo, citando Aires F. Barreto,²²⁹ reconhece que há um conceito constitucional de serviço, como “[...] prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de direito privado, tendente à obtenção de um bem material

²²⁷ Aliomar Baleeiro. *Direito tributário brasileiro*, cit., p. 42.

²²⁸ José Soares de Melo. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

²²⁹ Idem, ibidem, p. 42.

ou imaterial [...]”. E continua dizendo que referido conceito abrange: a) as obrigações de fazer; b) os serviços submetidos ao regime de Direito Privado, não incluindo, portanto, o serviço público; c) os serviços que revelem conteúdo econômico, realizados em caráter negocial, o que afasta os serviços prestados a si mesmo ou em regime familiar ou desinteressadamente; e d) os serviços prestados sem relação de emprego.

Para Aires F. Barreto,

[...] só a prestação de serviço é tributável, porque o conteúdo econômico indica o prestador como o verdadeiro beneficiário da retribuição que, de alguma maneira, é o modo objetivo de mensuração desse mesmo conteúdo econômico. O consumo, a fruição e a utilização do serviço não podem ser postos ou entendidos como compreendidos nessa materialidade da hipótese de incidência porque os sujeitos das ações de consumir, fruir e utilizar são, necessariamente, diferentes do prestador do serviço [...].²³⁰

Diante do exposto, concluímos que o fato gerador do ISS é a prestação de serviço entendida como aquela atividade caracterizada como um esforço humano (obrigação de fazer) empreendido por alguém (prestador do serviço) a outrem (tomador do serviço), em decorrência da celebração de contrato que possua um conteúdo econômico (preço do serviço).²³¹

O critério temporal do ISS é o momento da efetiva ocorrência da prestação do serviço, que se conclui com a entrega do resultado do trabalho. Segundo Aires F. Barreto,

[...] é relevante a distinção entre serviços cuja prestação é fracionável e serviços em que a cindibilidade não se faz possível. Quando os serviços não forem cindíveis, o fato tributário só será reputado ocorrido ao término da prestação. Diversamente, se os serviços forem cindíveis, o fato pode ser tido como verificado na conclusão de cada etapa, ou em cada fração de tempo em que seja divisível a prestação [...].²³²

A determinação do critério espacial do ISS é de fundamental importância para evitar conflito de competência entre os Municípios, principalmente nas hipóteses em que há vários Municípios envolvidos na prestação do serviço. Por esse motivo, coube à lei complementar definir o critério espacial do ISS.

²³⁰ Aires F. Barreto. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005. p. 31.

²³¹ O artigo 1.º da LC 116/2003 prescreve que “[...] O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador [...]”.

²³² Aires F. Barreto. *ISS – momento da ocorrência do fato tributário*. *Repertório IOB de Jurisprudência*, p. 75, 2.ª quinzena fev. 1995.

O artigo 3.º da LC 116/2003 estabeleceu, como regra geral, que o imposto será devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta deste, no local do domicílio do prestador. Ademais, estabeleceu hipóteses específicas em que o imposto será devido no local da prestação de serviços.²³³

²³³ “[...] Art. 3.º O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXII, quando o imposto será devido no local:

I – do estabelecimento do tomador ou intermediário do serviço ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, na hipótese do § 1.º do art. 1.º desta Lei Complementar;

II – da instalação dos andaimes, palcos, coberturas e outras estruturas, no caso dos serviços descritos no subitem 3.05 da lista anexa;

III – da execução da obra, no caso dos serviços descritos no subitem 7.02 e 7.19 da lista anexa;

IV – da demolição, no caso dos serviços descritos no subitem 7.04 da lista anexa;

V – das edificações em geral, estradas, pontes, portos e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.05 da lista anexa;

VI – da execução da varrição, coleta, remoção, incineração, tratamento, reciclagem, separação e destinação final de lixo, rejeitos e outros resíduos quaisquer, no caso dos serviços descritos no subitem 7.09 da lista anexa;

VII – da execução da limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos, imóveis, chaminés, piscinas, parques, jardins e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.10 da lista anexa;

VIII – da execução da decoração e jardinagem, do corte e poda de árvores, no caso dos serviços descritos no subitem 7.11 da lista anexa;

IX – do controle e tratamento do efluente de qualquer natureza e de agentes físicos, químicos e biológicos, no caso dos serviços descritos no subitem 7.12 da lista anexa;

X – (*Vetado.*);

XI – (*Vetado.*);

XII – do florestamento, reflorestamento, semeadura, adubação e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.16 da lista anexa;

XIII – da execução dos serviços de escoramento, contenção de encostas e congêneres, no caso dos serviços descritos no subitem 7.17 da lista anexa;

XIV – da limpeza e dragagem, no caso dos serviços descritos no subitem 7.18 da lista anexa;

XV – onde o bem estiver guardado ou estacionado, no caso dos serviços descritos no subitem 11.01 da lista anexa;

XVI – dos bens ou do domicílio das pessoas vigiados, segurados ou monitorados, no caso dos serviços descritos no subitem 11.02 da lista anexa;

XVII – do armazenamento, depósito, carga, descarga, arrumação e guarda do bem, no caso dos serviços descritos no subitem 11.04 da lista anexa;

XVIII – da execução dos serviços de diversão, lazer, entretenimento e congêneres, no caso dos serviços descritos nos subitens do item 12, exceto o 12.13, da lista anexa;

XIX – do Município onde está sendo executado o transporte, no caso dos serviços descritos pelo subitem 16.01 da lista anexa;

XX – do estabelecimento do tomador da mão-de-obra ou, na falta de estabelecimento, onde ele estiver domiciliado, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.05 da lista anexa;

XXI – da feira, exposição, congresso ou congêneres a que se referir o planejamento, organização e administração, no caso dos serviços descritos pelo subitem 17.10 da lista anexa;

XXII – do porto, aeroporto, ferroporto, terminal rodoviário, ferroviário ou metroviário, no caso dos serviços descritos pelo item 20 da lista anexa.

§ 1.º No caso dos serviços a que se refere o subitem 3.04 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, objetos de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não.

O artigo 4.º da LC 116/2003 preceituou estabelecimento prestador como

[...] o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional, sendo irrelevantes para caracterizá-lo as denominações de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal, escritório de representação ou contato ou quaisquer outras que venham a ser utilizadas [...].

A problemática em torno do critério espacial do ISS cinge-se na aplicação do princípio da territorialidade da lei tributária. Os doutrinadores e a jurisprudência analisam o fato de a lei municipal transpor seus limites para incidir sobre serviço prestado em outro Município. Ou seja, ao se aceitar como critério espacial o local do estabelecimento prestador, em diversas hipóteses, a lei aplicável sobre o serviço prestado no Município X será a produzida e a que possui vigência no Município Y. O critério material se deu no Município X, mas a lei aplicável é a do Município Y. Por esse motivo, entendem que o critério espacial do ISS deve ser o do local onde o serviço foi prestado, ou seja, onde se realizou o critério material.²³⁴

Não nos cabe aprofundar neste assunto, que rendeu e ainda rende ricas discussões doutrinárias e jurisprudenciais, uma vez que não é o escopo do presente trabalho. No entanto, para fins metodológicos, adotaremos o critério espacial previsto na LC 116/2003, ou seja, se o prestador for pessoa jurídica, o ISS será devido no local do estabelecimento prestador, como regra; e, se for pessoa física, o imposto será devido no local do domicílio do prestador, nos termos dos artigos 3.º e 4.º da LC 116/2003. Ou seja, o elemento de conexão, em regra, será a origem do serviço.

Ainda sobre o critério espacial, cabe-nos analisar as hipóteses em que o serviço foi integralmente prestado no exterior por prestador brasileiro a tomador estrangeiro. A nosso ver, a lei municipal não pode alcançar fatos geradores ocorridos no exterior. As normas municipais não têm poderes extraterritoriais. Nesse sentido, confira-se decisão do STJ:²³⁵

[...] EMENTA

NÃO INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – IMUNIDADE – COISA JULGADA.

A lei municipal não pode alcançar fatos geradores ocorridos no exterior e o ISS só incide sobre serviços descritos na lista anexa ao Decreto-lei 834/69, prestados nos limites do município, excepcionalmente, em outros municípios brasileiros.

§ 2.º No caso dos serviços a que se refere o subitem 22.01 da lista anexa, considera-se ocorrido o fato gerador e devido o imposto em cada Município em cujo território haja extensão de rodovia explorada.

§ 3.º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no local do estabelecimento prestador nos serviços executados em águas marítimas, excetuados os serviços descritos no subitem 20.01. [...].”

²³⁴ Vide Recurso Especial 54002/PE, Rel. Min. Demócrito Reinaldo, 1.ª Turma do STJ, de 8.5.1995.

²³⁵ Recurso Especial 26.827-1/SP, Rel. Min. Garcia Vieira, 1.ª Turma do STJ, de 16.9.1992.

[...]

VOTO

[...] Ora, o município só pode tributar os serviços prestados em seu território e, excepcionalmente, em outras comunas, mas sempre dentro do Brasil. Estamos diante de não incidência tributária. [...]

De acordo com o princípio da territorialidade, implícito na CF/88, as pessoas políticas podem expedir normas com vigência dentro de seus limites territoriais. Portanto, a regra é que a norma jurídica colha apenas fatos jurídicos que venham a ocorrer dentro de seu território.

As exceções ao princípio da territorialidade estão expressamente previstos na Constituição Federal. É o caso, por exemplo, dos lucros auferidos no exterior que são tributados pelo Imposto de Renda (princípio da universalidade) e dos serviços prestados fora do Município (sujeito passivo da obrigação tributária).

Em razão do princípio da territorialidade e da ausência de previsão constitucional, a prestação de serviços integralmente no exterior a tomador estrangeiro, cujo resultado lá se verifique, escapa a incidência do imposto, uma vez que o fato não ocorre nos limites territoriais do Brasil.

Por esse motivo, a premissa que adotaremos é de que os serviços prestados integralmente no exterior por prestador brasileiro a tomador estrangeiro estão fora do campo de incidência do ISS (hipótese de não-incidência tributária). Ainda que se entenda pela não-aplicação do princípio da territorialidade, poderíamos aplicar a isenção heterônoma do ISS por se tratar de exportação de serviços, conforme veremos a seguir.

Ressalte-se que se consideram serviços prestados integralmente no exterior os serviços realizados fora do Brasil, cujo resultado se deu fora do Brasil. Nas hipóteses em que o serviço apenas iniciou-se no exterior ou foi prestado no exterior, mas o resultado (beneficiário direto) ocorreu no Brasil, há regra expressa da LC 116/2003 determinando sua tributação pelo ISS.²³⁶ Referida tributação está sendo objeto de questionamento quanto à sua constitucionalidade e legalidade, mas não será tratada no presente trabalho.

Por fim, cumpre-nos indicar os critérios do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária do ISS. O sujeito ativo é o Município (ou o Distrito Federal) do local do

²³⁶ “[...] Art. 1.º [...]”

§ 1.º O imposto incide também sobre o serviço proveniente do exterior do País ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do País. [...]”

estabelecimento prestador ou do domicílio do prestador. O sujeito passivo (contribuinte) é o prestador do serviço. A base de cálculo é o preço do serviço e a alíquota mínima é de 2%²³⁷ e a máxima, de 5%.²³⁸

5.2.4 O sentido e o alcance do artigo 2.º da LC 116/2003

A EC 3/93 acrescentou, de forma constitucional,²³⁹ o inciso II ao artigo 156, § 3.º, da CF/88 para atribuir competência à lei complementar com o objetivo de excluir da incidência do ISS as exportações de serviços para o exterior.

Alguns doutrinadores tratam o dispositivo constitucional acima como uma norma de estrutura que autoriza a lei complementar isentar as operações de exportação do ISS e outros doutrinadores entendem que se trata de uma norma de imunidade.

Ives Gandra da Silva Martins²⁴⁰ entende que se trata de norma de imunidade, uma vez que (i) a lei complementar apenas deverá reproduzir o que está no texto constitucional; e (ii) a lei complementar não poderá permitir a incidência do ISS sobre a exportação de serviços para o exterior. Sendo uma imunidade, seria uma norma auto-aplicável e que, portanto, não dependeria da edição de lei complementar. Assim, mesmo que não haja lei complementar, os Municípios estão impedidos de tributar pelo ISS as exportações de serviço.

Em nota de rodapé, Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros²⁴¹ admitem que, embora tenham tratado o artigo 156, § 3.º, inciso II, da CF/88 como norma que autoriza a instituição de uma isenção, não seria absurdo ou incorreto que tal dispositivo constitucional previsse uma norma de imunidade não auto-aplicável, pois dependente de lei complementar que a institua.

A nosso ver, conforme já estabelecemos no item dedicado à isenção tributária, a norma prevista no artigo 156, § 3.º, inciso II, da CF/88 encerra uma norma que autoriza a instituição

²³⁷ Vide artigo 88 do ADCT: “[...] Enquanto lei complementar não disciplinar o disposto nos incisos I e III do § 3.º do art. 156 da Constituição Federal, o imposto a que se refere o inciso III do *caput* do mesmo artigo:

I – terá alíquota mínima de dois por cento, exceto para os serviços a que se referem os itens 32, 33 e 34 da Lista de Serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406, de 31 de dezembro de 1968;

II – não será objeto de concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, que resulte, direta ou indiretamente, na redução da alíquota mínima estabelecida no inciso I. [...]”

²³⁸ Vide artigo 8.º da LC 116/2003: “[...] As alíquotas máximas do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza são as seguintes: I – (*Vetado*.); II – demais serviços, 5% (cinco por cento). [...]”

²³⁹ Estabelecemos tal premissa no item dedicado ao poder reformador.

²⁴⁰ Ives Gandra da Silva Martins. *Comentários...*, cit., p. 576-579.

²⁴¹ Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros. O ISS e exportação e importação de serviços, cit., p. 200.

de uma *isenção heterônoma*, pois apenas permite que a lei complementar exclua da incidência do ISS as operações de exportação. Portanto, referida norma depende de lei complementar excluindo a incidência do ISS sobre as operações de exportação e disciplinando suas condições. Sem a lei complementar, não há isenção do imposto municipal.²⁴²

Ademais, é importante destacar que, a nosso ver, não há antinomia entre o artigo 156, § 3.º, inciso II (isenção das exportações de serviço por lei complementar), e o artigo 151, inciso III, ambos da CF/88 (vedação à União de instituir isenções de tributos que não são de sua competência), uma vez que o primeiro é *lex specialis* (disciplina uma situação específica, que busca promover o desenvolvimento nacional e fomentar o comércio internacional que promove ingresso de divisas no País) em relação ao segundo que é *lex generalis*.

Dentro desta perspectiva, a LC 116/2003 desonerou do ISS as exportações de serviços, ao determinar que “o imposto não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do País” (artigo 2.º, inciso I). Trata-se de isenção municipal concedida pela União Federal, com base em autorização constitucional, afastando a incidência do ISS sobre as exportações de serviços.

Conforme desenvolvemos no item dedicado às operações de exportação, a exportação de serviços pressupõe que as partes envolvidas sejam o prestador brasileiro e o tomador estrangeiro. Além disso, ao tratarmos do critério espacial do ISS, concluímos que, no caso de serviços prestados integralmente no exterior por prestador brasileiro, não há que falar em incidência do ISS, tendo em vista a adoção do princípio da territorialidade. A lei municipal não pode alcançar fatos geradores ocorridos no exterior e que lá se verifiquem. Assim, os serviços prestados integralmente no exterior por prestador brasileiro a tomador estrangeiro, cujo resultado (beneficiário direto) ali se apresentar, encontram-se abrangidos pelo conceito de exportação de serviços, mas estão fora do campo de incidência do ISS, considerando a regra-matriz de incidência tributária deste tributo e o princípio da territorialidade.

Dúvidas surgem quando o serviço é prestado por prestador brasileiro no Brasil a tomador estrangeiro, tendo em vista a necessidade de averiguar se houve sua remessa ao exterior para configurar a exportação. Conforme concluímos no item destinado à operação de exportação, o serviço será exportado se seu resultado se verificar no exterior, ou seja, se o beneficiário direto do serviço for o tomador estrangeiro.

²⁴² O Pleno do STF, de forma indireta, no julgamento do Agravo Regimental no Mandado de Injunção 590-2, decidiu que, nesse caso, atribui-se à lei complementar o poder de escolher os serviços que ficarão isentos, conforme razões de política tributária.

No entanto, para fins de incidência do ISS, a compreensão do conceito de exportação de serviços deve ser analisada em conjunto com o esclarecimento previsto no parágrafo único do artigo 2.º da LC 116/2003.

O parágrafo único do artigo 2.º da LC 116/2003 esclareceu que a isenção em questão não se aplica aos serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior.

A nosso ver, o parágrafo único não encerra uma exceção à isenção sobre a exportação de serviços, mas apenas um esclarecimento. A hipótese aventada pelo parágrafo único não é de exportação de serviços. Ora, conforme afirmamos acima, se entendermos resultado como beneficiário da utilidade, é evidente que o mero pagamento feito por residente no exterior não configura exportação de serviços, no caso de o beneficiário da utilidade estar localizado no Brasil. Portanto, o parágrafo único apenas esclareceu.

A norma de isenção do ISS para a exportação de serviços, prevista na LC 116/2003, cria um benefício à exportação de serviços e, ao mesmo tempo, esclarece que o serviço não se considera exportado se o resultado aqui se verificar.

Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros²⁴³ entendem que a intenção do legislador complementar foi instituir uma “norma antielisão” do ISS, impedindo a criação de mecanismos internacionais de planejamento fiscal envolvendo o ISS. Ou seja, o fato de o pagamento do serviço ter origem no exterior ou acontecer no exterior não altera a destinação do serviço.

Assim, é de fundamental importância a compreensão do termo “resultado”. Resultado é consequência, efeito, seguimento. Ou seja, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, o serviço não poderá ter consequências ou produzir efeitos no País. Os efeitos do serviço devem se verificar no exterior.

Os autores exemplificam tal idéia das seguintes formas:

- (i) companhia aérea com sede na Alemanha, com rotas aéreas que transitam pelo Brasil, sofre danificações em território nacional. Contrata serviços de técnicos brasileiros para conserto do equipamento. O resultado imediato é o conserto do equipamento para seguimento das atividades normais da empresa. Ou seja, o re-

²⁴³ Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros. O ISS e exportação e importação de serviços, cit., p. 199-208.

sultado imediato do reparo da aeronave terá como beneficiário a empresa alemã, produzindo seus efeitos na Alemanha. Portanto, trata-se de uma exportação de serviços; e

- (ii) investidor residente nos Estados Unidos contrata uma empresa que desempenha trabalhos para análise econômico-financeira do País. Com base no relatório produzido por empresa brasileira, o investidor-contratante resolve investir no Brasil ou não. Na hipótese, o resultado do serviço verifica-se nos Estados Unidos, onde se encontra o verdadeiro beneficiário. O que importa para definir se o serviço foi exportado ou não é o resultado imediato do serviço, ou seja, quem se beneficiou do serviço. Não importa o resultado mediato (decisão de investir no Brasil ou não).

Para os citados autores, há dois elementos vitais para a caracterização do “resultado”: o beneficiário efetivo do serviço (que deve estar fixado no exterior) e a delimitação dos efeitos imediatos (diretos) da prestação do serviço, descartando os efeitos secundários. O beneficiário efetivo (tomador do serviço) deve residir no exterior e existir como fonte produtora no exterior para que haja exportação de serviço.

No Direito Tributário internacional, o conceito de beneficiário efetivo pressupõe que o beneficiário tenha residência em um dos Estados signatários da convenção internacional para evitar a dupla tributação e que a pessoa remunerada seja o beneficiário efetivo dos rendimentos.

Portanto, considerando tal aceção, os autores concluem que a norma desoneradora do ISS sobre as exportações pretende que somente seja considerada exportação de serviço se os resultados se verificarem no exterior, ou seja, que o beneficiário daquele serviço esteja localizado no exterior. Ademais, deve-se considerar somente o resultado imediato e direto dos serviços, ou seja, o resultado que compunha o objeto da requisição do serviço.

Confira-se a posição de Marcelo Marques Roncaglia sobre a intenção do legislador em relação à exceção em questão:

[...] No caso concreto, ao dizer que não haverá isenção de ISS se os resultados se verificarem no Brasil e tornar sem importância a origem dos recursos, parece que o legislador tentou evitar que os contribuintes, pela utilização de sociedades no exterior, deixem de pagar o ISS sobre serviços prestados no Brasil e cuja utilidade será fruída também no Brasil. Busca-se, pois, evitar a utilização das formas jurídicas com o propósito de impedir a incidência da regra-matriz do imposto.

Isso porque, se não houvesse a norma em comento, os contribuintes poderiam prestar serviços a tomadores localizados no Brasil, mas solicitar que o seu pagamento fosse realizado por empresa estrangeira. Assim, essa simples mo-

dificação faria com que uma operação estritamente interna fosse beneficiada pela isenção, o que definitivamente não é o objetivo da lei. [...].²⁴⁴

O legislador tentou evitar que os contribuintes, pela utilização de sociedades no exterior, deixem de pagar o ISS sobre serviços prestados no Brasil e cuja utilidade foi fruída por empresa localizada no Brasil, uma vez que apenas o seu pagamento se deu por empresa estrangeira. Busca-se evitar a utilização das formas jurídicas com o propósito de impedir a incidência do ISS. Ora, a exportação de mercadorias obedece à mesma regra (guardadas as devidas proporções), ou seja, a mercadoria deve deixar o território brasileiro para se considerar exportada.

O autor citado, ao identificar o conteúdo semântico de “resultado”, entende que esse seria o produto da prestação, ou seja, o bem material ou imaterial obtido por intermédio do esforço humano. Assim, a exportação do serviço se daria quando o resultado, ou seja, a utilidade, fosse fruída no exterior. Portanto, o que importa neste entendimento é o local onde será fruído o resultado, assim entendido como utilidade.

Aqui, cumpre-nos destacar a distinção do conteúdo semântico de “resultado” atribuído pelos autores acima citados. Enquanto Gabriel Troianelli e Juliana Gueiros entendem que o resultado identifica-se com a idéia de beneficiário efetivo do efeito imediato, Marcelo Roncaglia considera que o resultado identifica-se com a idéia de onde se dá a fruição da utilidade. Portanto, para os primeiros, a exportação do serviço se daria nas hipóteses em que o beneficiário direto do efeito imediato fosse um tomador estrangeiro; e, para o segundo, a exportação do serviço somente se daria nas hipóteses em que a utilidade fosse fruída no exterior. Ou seja, para os primeiros, importa somente quem auferiu o benefício; e, para o segundo, importa também onde foi fruída a utilidade.

Humberto Ávila²⁴⁵ também analisou a isenção em questão em parecer elaborado a pedido de empresa brasileira e publicado na *Revista Dialética de Direito Tributário*. O parecer trata dos serviços de (i) *data center*; e (ii) coordenação para o desenvolvimento de produtos, assessoria e consultoria para implementação de nova tecnologia/inovação, voltados a tomadores localizados no exterior. O primeiro serviço destina-se às demais empresas do grupo na América Latina e o segundo, às empresas localizadas em vários lugares do mundo, fora do Brasil.

²⁴⁴ Marcelo Marques Roncaglia. O ISS e a importação e exportação de serviços, cit., p. 98-111.

²⁴⁵ Humberto Ávila. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar n.º 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu resultado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 134, p. 101-109, nov. 2006.

Destaque-se que as Autoridades Administrativas Municipais emitiram parecer entendendo que tais serviços deveriam ser tributados pelo ISS, pois são prestados no Município, pouco importando que se destine a usuário localizado no exterior. Ou seja, em razão da autonomia municipal, se o serviço é prestado no Município e há emissão de nota fiscal, então é devido o imposto.

Analisando o princípio federativo, o citado parecerista conclui que os entes federados, embora autônomos, não têm autonomia absoluta, nem competência ilimitada relativamente ao que é praticado no seu território, uma vez que o ideal federativo é um compromisso entre a uniformidade e a diversidade, ou entre a autonomia do ente federado e a unidade da Federação. A medida da uniformidade e da diversidade dependerá das normas constitucionais estabelecidas, e um dos instrumentos de concretização do ideal parcial de uniformidade federativa é a lei complementar.

No caso do ISS, a Constituição Federal reservou à lei complementar a função de estabelecer as alíquotas mínimas e máximas do imposto, a exclusão da exportação de serviços da sua incidência e as condições de isenções e benefícios. No que interessa ao presente, a Constituição Federal já estabeleceu o ideal de favorecimento da exportação de serviços como finalidade justificadora da uniformidade e unidade federativas. Nesse sentido, preceitua o autor:

[...] É que a exportação de serviços, pela conexão que mantém com o comércio exterior e com as relações internacionais, é matéria própria da unidade dos entes federados, isto é, da República Federativa do Brasil, e não da diversidade dos entes federados, especialmente dos Municípios [...].²⁴⁶

Assim, em razão da competência limitada dos Municípios, o autor constata que os Municípios não têm poder de exigir o ISS apenas e tão-somente porque o serviço foi, de algum modo, prestado no território brasileiro.

Humberto Ávila entende que a isenção prevista no artigo 2.º da LC 116/2003 depende da compreensão de dois conceitos: *desenvolvimento* do serviço e *resultado* do serviço. Tais conceitos dependem da análise da definição de serviço. De acordo com o STF, serviço é o esforço humano empreendido em benefício de outrem (obrigação de fazer). Assim, para o autor, o resultado do serviço é a utilidade que ele visa criar. O esforço humano é o seu desenvolvimento e o resultado, sua utilidade. O tomador do serviço, quando contrata um serviço, quer o resultado do esforço humano.

Diante desta idéia, o autor conclui que não haverá isenção quando a utilidade criada por meio do esforço humano se verificar no território brasileiro. Ao contrário, haverá isenção

²⁴⁶ Humberto Ávila. Imposto sobre a Prestação de Serviços..., cit., p. 103.

quando a utilidade criada por meio do esforço humano se der no exterior. Portanto, o que interessa ao autor é onde se deu a fruição do resultado (utilidade) para determinar a ocorrência da exportação.

No entanto, ao prosseguir em seu raciocínio, o autor afirma que “todas essas considerações conduzem ao entendimento de que o esforço humano praticado com a finalidade de criar utilidade para tomador localizado no exterior é objeto de isenção do ISS, nos termos da LC 116/2003”.²⁴⁷ Verifica-se, *permissa venia* ao brilhante autor, a confusão de conceitos. Em algumas circunstâncias trata resultado como utilidade e em outro momento, como o beneficiário da utilidade (tomador do serviço), para fins da aplicação da isenção do ISS.

Para o autor, o legislador complementar cindiu o serviço em duas unidades de medida: desenvolvimento e resultado. Se ambos se verificarem dentro ou fora do território brasileiro, a competência é do Município no primeiro caso e do país estrangeiro no segundo caso. Agora, se o desenvolvimento ocorrer no Brasil e o resultado fora dele, aplica-se a regra de isenção.

Entendemos que o autor, ao invocar que a regra de isenção é substancialmente finalística, deveria trabalhar com o conceito de “resultado” entendido como o beneficiário da utilidade. Assim, saber “qual o resultado decorrente desse esforço, e onde ele é auferido”²⁴⁸ significaria identificar o beneficiário da utilidade do esforço empreendido pelo prestador brasileiro. Se o beneficiário é estrangeiro, então estaremos diante de uma exportação de serviço. Aliás, essa é a premissa utilizada pelo autor, em que pese a confusão apontada. Confira-se: “[...] enquadram-se na regra de isenção os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado se verifique no exterior. O destino do resultado atrai a incidência da regra de isenção. Eis o ponto crucial”.²⁴⁹

Com isso, o autor conclui que é “[...] isento o esforço humano praticado com a finalidade de criar utilidade para tomador localizado no exterior [...]”.²⁵⁰

Luís Eduardo Schoueri²⁵¹ também analisou o tema, definindo “resultado” como “onde o serviço trouxe utilidade”. Assim, “na contratação de um advogado em juízo, a utilidade dar-se-á no lugar onde ocorre a lide; num serviço de topógrafo, no lugar onde estiver o terreno etc.”.²⁵² Logo, para o autor, o resultado confunde-se com utilidade e, assim, se a utilidade deu-

²⁴⁷ Humberto Ávila. Imposto sobre a Prestação de Serviços..., cit., p. 107.

²⁴⁸ Idem, ibidem, p. 107.

²⁴⁹ Idem, p. 108.

²⁵⁰ Idem, p. 108.

²⁵¹ Luís Eduardo Schoueri. ISS sobre a importação de serviços do exterior, cit., p. 45.

²⁵² Idem, ibidem, p. 48.

se no Brasil, não há exportação de serviço, independentemente de o beneficiário desta utilidade ser estrangeiro ou não.

Corroboramos com o entendimento dos doutrinadores acima citados no que concerne (i) à separação do serviço em desenvolvimento e resultado; e (ii) à importância de delimitar o conteúdo semântico de “resultado” para verificar se o serviço foi exportado. Considerando a finalidade da norma de isenção em questão e o esclarecimento previsto no parágrafo único do artigo 2.º da LC 116/2003, *acreditamos que “resultado” deve ser entendido como o beneficiário da utilidade obtida pelo esforço humano empreendido.*

Assim, se o benefício decorrente da utilidade obtida com o esforço humano for usufruído por beneficiário situado no exterior, configurar-se-á a exportação do serviço. Ao contrário, se o benefício for usufruído por beneficiário situado no Brasil, então não estaremos diante de uma exportação de serviços.

Vale a transcrição da conclusão de German Alejandro San Martín Fernández:

[...] Seria de uma ilogicidade flagrante a descaracterizar o ISS como tributo neutro a não utilização do critério do resultado no destino, expresso para a isenção das exportações, para fins de identificar quais os serviços provenientes do exterior aptos a serem tributados pelos municípios. Daí a desoneração na exportação de serviços depender da fruição material da prestação de serviços no exterior, mas desde que o resultado da prestação, a utilidade material ou imaterial, seja “consumida” fora do País [...].²⁵³

Assim, concluímos que: (i) se o serviço desenvolver-se no exterior por prestador brasileiro e o benefício for auferido pelo tomador estrangeiro, configura-se exportação de serviço, mas não há incidência do ISS (hipótese de não-incidência); (ii) se o serviço desenvolver-se no Brasil por prestador brasileiro e o benefício for auferido pelo tomador estrangeiro, configura-se exportação de serviço e aplica-se a norma de isenção do artigo 2.º da LC 116/2003; e, por fim, (iii) se o serviço desenvolver-se no Brasil e o seu benefício for auferido por empresa brasileira, ainda que não seja a tomadora, não há exportação de serviço, nos termos em que disposto pelo parágrafo único do artigo 2.º da LC 16/2003.

²⁵³ German Alejandro San Martín Fernández. O ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza) incidente sobre importação de serviços e o alcance da expressão “cujo resultado se verifique no País” e a isenção (heterônoma) na exportação prevista na LC n.º 116/2003. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo: Quartier Latin, ano 2, n. 6, p. 25, ago. 2007.

A interpretação feita acima se coaduna com o objetivo do constituinte e do legislador, qual seja desonerar as exportações de serviços do ISS nas hipóteses em que o serviço for realizado por prestador brasileiro visando ao benefício de tomador estrangeiro.

Por fim, entendemos de grande valia a aplicação do artigo 108, inciso II, do CTN, para solucionar as dúvidas que aparecerão. Referido dispositivo legal prescreve que “na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará, sucessivamente, na ordem indicada: II – os princípios gerais do direito tributário”. Neste contexto, não haveria motivo para excluir os princípios gerais de Direito Tributário Internacional, entre eles, o princípio da neutralidade na tributação do comércio exterior (sempre que possível, deverão ser evitadas situações em que ambos os países tributem o serviço ou nenhum dos países tribute o serviço).

5.2.5 A decisão do Superior Tribunal de Justiça

A Primeira Turma do STJ, em julgamento realizado no dia 15.8.2006 e publicado no *Diário de Justiça* de 25.9.2006, analisou o serviço relativo à retificação, reparo e revisão de motores e turbinas de aeronaves estrangeiras, realizado por empresa brasileira a um tomador de serviço situado no exterior (empresa aérea), e a abrangência da norma de isenção do ISS, prevista na LC 116/2003 (REsp 831.124/RJ).

Reitere-se que o artigo 2.º e parágrafo único da LC 116/2003 prevêm isenção de ISS na exportação de serviços, esclarecendo que tal desoneração não se aplica nas hipóteses de serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior, por não se tratar de situação de exportação de serviço.

O serviço em análise é o seguinte: as turbinas e motores eram remetidos do exterior para o Brasil e, após a prestação dos serviços de reparo, retífica e revisão, eram devolvidos ao exterior para serem instalados nas aeronaves das empresas aéreas contratantes dos serviços, que as utilizariam fora do território nacional.

Por maioria de votos,²⁵⁴ o STJ entendeu que o objetivo da contratação da empresa brasileira era o efetivo conserto dos bens e que tal serviço foi concluído no território brasileiro. Por esse motivo, referido serviço não poderia ser qualificado como exportação de serviços, para fins de incidência da norma de isenção do ISS.

²⁵⁴ Ministro José Delgado (Relator), acompanhado dos Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux e Denise Arruda. Vencido o Ministro Teori Albino Zavascki.

Tal decisão baseia-se na posição de parte da doutrina de que, no que se refere ao ISS, determinado serviço só se considera exportado quando efetivamente prestado em território estrangeiro. Confira-se parte da ementa:

[...]

4. Nos termos do art. 2.º, inciso I, parágrafo único, da LC 116/03, o ISSQN não incide sobre as exportações de serviços, sendo tributáveis aqueles desenvolvidos dentro do território nacional cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior. *In casu*, a recorrente é contratada por empresas do exterior e recebe motores e turbinas para reparos, retífica e revisão. Inicia, desenvolve e conclui a prestação do serviço dentro do território nacional, exatamente em Petrópolis, Estado do Rio de Janeiro, e somente depois de testados, envia-os de volta aos clientes, que procedem à sua instalação nas aeronaves.

5. A Lei Complementar 116/03 estabelece como condição para que haja exportação de serviços desenvolvidos no Brasil que o resultado da atividade contratada não se verifique dentro do nosso País, sendo de suma importância, por conseguinte, a compreensão do termo “resultado” como disposto no parágrafo único do art. 2.º.

6. Na acepção semântica, “resultado” é consequência, efeito, seguimento. Assim, para que haja efetiva exportação do serviço desenvolvido no Brasil, ele não poderá aqui ter consequências ou produzir efeitos. A contrário senso, os efeitos decorrentes dos serviços exportados devem-se produzir em qualquer outro País. É necessário, pois, ter-se em mente que os verdadeiros resultados do serviço prestado, os objetivos da contratação e da prestação.

7. O trabalho desenvolvido pela recorrente não configura exportação de serviço, pois o objetivo da contratação, o resultado, que é o efetivo conserto do equipamento, é totalmente concluído no nosso território. É inquestionável a incidência do ISS no presente caso, tendo incidência o disposto no parágrafo único, do art. 2.º, da LC 116/03: “Não se enquadram no disposto no inciso I os serviços desenvolvidos no Brasil, cujo resultado aqui se verifique, ainda que o pagamento seja feito por residente no exterior”.

[...]

O Ministro Relator José Delgado, pretendendo aplicar o entendimento manifestado pelos doutrinadores Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros,²⁵⁵ parte da premissa de que a exportação do serviço, nos termos da norma de isenção do ISS, pressupõe que a atividade contratada não se verifique dentro do nosso país. Ou seja, o resultado, entendido como consequência ou efeito, não pode se dar no Brasil.

O voto considera que o resultado do serviço é o conserto dos motores e turbinas. Assim, se tal conserto ocorreu no Brasil, não houve exportação de serviço. *No entanto, entendemos que não é essa a posição dos doutrinadores Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros*

²⁵⁵ Gabriel Lacerda Troianelli e Juliana Gueiros. O ISS e exportação e importação de serviços, cit., p. 109-208.

no artigo em referência, tal como enfatizado acima. Na verdade, os autores citados concluem que “resultado” deve ser entendido como “beneficiário efetivo” do serviço.

Na hipótese de serviço de reparo, retífica e revisão de motores e turbinas de aeronaves estrangeiras por empresa brasileira contratada por tomador sediado no exterior, verificamos que (i) o beneficiário efetivo do serviço é a empresa sediada no exterior; e (ii) o resultado imediato é o conserto de aeronaves para que a empresa estrangeira possa retornar suas atividades, ou seja, os efeitos se deram no exterior e não no Brasil. Portanto, ao contrário do que restou decidido pelo STJ, tal serviço qualifica-se como exportação de serviço para fins de aplicação da norma de isenção do ISS prevista na LC 116/2003.

No entender do voto do Ministro José Delgado, somente haveria exportação de serviço se o conserto das aeronaves estrangeiras se desse no exterior. Ora, se o serviço fosse realizado no exterior e o resultado lá ocorresse, estaríamos diante de uma exportação de serviço, mas seria uma hipótese de não-incidência do ISS (serviço prestado integralmente no exterior e que está fora do campo de incidência do ISS, conforme desenvolvemos acima).

O Ministro Teori Albino Zavascki, que restou vencido neste julgamento, partiu de outra concepção do termo “resultado”. Segundo seu entendimento, o “resultado” do serviço não se confunde com a “conclusão” de sua prestação. Assim, a melhor maneira de identificar onde se verificaria o resultado de determinado serviço, para fins de aplicação da norma de isenção do ISS, seria delimitar o local de consumo do serviço que, no mais das vezes, coincide com o domicílio do tomador, independentemente do local da prestação.

A nosso ver, a interpretação que melhor se adapta com a finalidade da norma de isenção do ISS é a que considera “resultado” como o beneficiário efetivo do serviço, ou seja, quem usufruiu do serviço prestado.

A decisão do STJ em análise foi a primeira e única que examinou a definição de exportação de serviço para fins de aplicação da regra de isenção do ISS. Ainda não há outras decisões sobre o assunto e não sabemos como a Segunda Turma do STJ procederá com tal questão. Por ora, aguardaremos a evolução da jurisprudência e esperamos ter contribuído para o tema com as digressões feitas no presente trabalho.

6

SÍNTESE CONCLUSIVA

Chegamos ao final do nosso trabalho, esperando ter cumprido seu objetivo que consiste na análise das desonerações tributárias relacionadas às operações de exportação, com ênfase à imunidade tributária prevista no artigo 149, § 2.º, inciso I, da CF/88 e à isenção tributária prevista no artigo 2.º da LC 116/2003.

Inicialmente, definimos algumas premissas necessárias para o desenvolvimento deste trabalho, a saber:

1. O sistema constitucional tributário é formado por princípios e regras que disciplinam o exercício da tributação. Trata-se de um sistema rígido, uma vez que o constituinte prescreveu detalhadamente as competências tributárias e os limites ao poder de tributar, não dando qualquer margem de liberdade ao legislador de cada ente político (União Federal, Estados, Municípios e Distrito Federal) na ação de tributar.

2. A competência tributária consiste na faculdade atribuída aos entes políticos de editarem leis que criem *in abstracto* tributos. A Constituição Federal, ao discriminar as competências tributárias, definiu quais seriam as regras-matrizes de cada tributo, ou seja, o fato econômico possível de ser tributado por cada ente político.

3. É importante a classificação dos tributos em espécies, para que seus atributos possam ser melhor estudados e, além disso, para que sejam estabelecidos termos mais precisos para cada espécie tributária. No entanto, apenas para fins metodológicos, registramos que não nos filiaremos a essa ou aquela corrente doutrinária, e, quando tratarmos das modalidades tributárias, tais como o PIS, a Cofins, a CSL, não nos preocuparemos em alocá-las nesta ou naquela espécie tributária.

4. As contribuições previstas no artigo 149 da CF/88 são instrumento para a promoção de finalidades constitucionais, na medida em que o constituinte, ao prever as contribuições, optou pela técnica da delimitação de comportamentos vinculados a finalidades. As contribuições sociais são aquelas modalidades tributárias que visam financiar a ordem social, tais como, no que interessa ao presente, o PIS (seguro-desemprego), a Cofins (seguridade social), a CSL (seguridade social) e a CPMF (saúde, previdência e assistência social). A norma matriz das contribuições sociais é o artigo 149.

5. No que pertine aos limites do poder reformador, entendemos que uma emenda constitucional não pode retirar a competência tributária dos Estados, dos Municípios ou do Distrito Federal sob pena de ofensa ao princípio federativo (cláusula pétrea), mas pode diminuir a competência tributária destes entes nas hipóteses em que se pretende privilegiar direitos e garantias individuais, como é o caso da inclusão de uma imunidade tributária ou permissão para instituição de uma isenção.

6. Assim, seria constitucional (i) a EC 42/2003, que aumentou a imunidade das operações de exportação pelo ICMS; e (ii) a EC 33/2001, que acrescentou a imunidade das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação; e (iii) a EC 3/93, que incluiu permissão constitucional para que lei complementar, de caráter nacional, isentasse a exportação de serviços (isenção heterônoma), pois tais reformas constitucionais visam atingir um valor (desenvolvimento nacional) que se reverterá para toda a sociedade.

7. A lei complementar, do ponto de vista formal, possui um procedimento mais rigoroso do que a lei ordinária, e, do ponto de vista material, tem conteúdos predeterminados pela Constituição. Quando a lei complementar trata de matérias de sua competência, ela é hierarquicamente superior à lei ordinária. Caso contrário, ambas as leis – complementar e ordinária – possuem idêntica hierarquia. Em matéria tributária, a lei complementar é necessária para estabelecer as normas gerais, dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais ao poder de tributar, haja vista o anseio do nosso sistema tributário por uniformização e harmonia. A CF/88, ao atribuir competência à lei complementar para prever isenção tributária do ISS sobre as operações de exportação, está uniformizando o sistema, uma vez que, ao ser editada dita lei complementar, todos os Municípios não tributarão a exportação de serviços.

Após, tratamos de analisar a concepção de extrafiscalidade e delimitar os conceitos de desonerações tributárias e operações de exportação, ocasião na qual verificamos que:

1. Adotaremos uma visão ampliada do termo extrafiscalidade, pois entendemos que, além de estímulos e desestímulos a comportamentos, a extrafiscalidade encontra-se presente em todo expediente tributário que vise, intencional ou não intencionalmente, realizar valores que excedam à mera arrecadação de tributos, embora em conjunto com o objetivo arrecadatório. Neste caso, a extrafiscalidade não se limitaria a induzir ou imprimir comportamentos, nem apenas a imprimir objetivos econômicos, mas também culturais, artísticos e desportivos, entre outros.

2. A extrafiscalidade influencia os princípios informadores do Direito Tributário e também seus institutos, na medida em que os princípios e as desonerações tributárias, como as

imunidades, as isenções, a redução de base de cálculo e alíquota, encerram em si um fim extrafiscal, uma vez que visam atingir fins externos, ou seja, econômicos, políticos e/ou sociais.

3. Os sobreprincípios e os princípios constitucionais, como normas com forte carga axiológica, influenciam diretamente a ação de tributar, seja no momento da interpretação das normas tributárias, seja no momento de sua aplicação. Os sobreprincípios republicano, federativo (incluindo a autonomia municipal) e da segurança jurídica, bem como os princípios da legalidade, da isonomia, da capacidade contributiva, da anterioridade e do não-confisco, bem como os demais princípios previstos na CF/88 representam limites à ação de tributar e impedem abusos por parte do Poder Público.

4. Há tributos com caráter eminentemente fiscal (arrecadação de dinheiro aos cofres públicos) e tributos com uma forte carga de extrafiscalidade (atingir situações consideradas valiosas pelo ordenamento jurídico). As desonerações tributárias estão intimamente ligadas à idéia de extrafiscalidade dos tributos, uma vez que, por intermédio da imunidade, da isenção, da redução de base de cálculo ou dos incentivos fiscais, o que se pretende é atingir comportamentos e privilegiar valores. No presente trabalho, trataremos apenas das imunidades e isenções tributárias relacionadas às operações de exportação.

5. As imunidades tributárias são normas constitucionais que ajudam a desenhar a competência tributária impedindo o seu exercício sobre determinados fatos, pessoas ou bens, para assegurar certos princípios e/ou valores constitucionalmente protegidos. Já as isenções tributárias são normas infraconstitucionais que reduzem um dos critérios da regra-matriz de incidência tributária, em razão da ausência de capacidade econômica do beneficiário ou dos objetivos de utilidade geral ou de oportunidade política do Estado. Em razão de suas finalidades, as normas imunizantes devem ser interpretadas de forma ampla para que se atinja o *mens legis* (interpretação teleológica), enquanto as normas isentivas devem ser interpretadas de forma restritiva, nos termos do CTN.

6. Operação de exportação é todo ato de exportar, remeter produtos ou serviços para países estrangeiros, incluídos os produtos das indústrias, dos estabelecimentos comerciais, das artes ou matérias-primas nacionais. Não há dificuldades em verificar a ocorrência da exportação de uma mercadoria, uma vez que (i) se dá entre um exportador brasileiro e um importador estrangeiro; (ii) se trata de um bem corpóreo; e (iii) se efetiva no momento do despacho aduaneiro.

7. A exportação de serviços ocorre entre um prestador brasileiro e um tomador estrangeiro. Para que se dê a exportação, é necessário que o benefício do serviço seja auferido diretamente pelo tomador estrangeiro. Assim, (i) no caso de serviço de meio, os esforços

empreendidos pelo prestador brasileiro no Brasil devem visar o benefício direto do tomador estrangeiro, ainda que o resultado obtido não lhe seja favorável; e (ii) no caso de serviço de resultado, o fim obtido deve beneficiar diretamente o tomador estrangeiro.

8. Considerando os fatos econômicos eleitos pelo constituinte, as operações de exportação são objeto de tributação pelos seguintes tributos: IE, IR, IPI, ICMS, ISS, Cofins, PIS, CSL, CPMF e contribuições de intervenção no domínio econômico. Não obstante isso, no caso do IPI e do ICMS, há imunidade tributária sobre tais operações. No caso do ISS, há autorização constitucional para que a lei complementar desonere a exportação de serviços. Por fim, as receitas decorrentes de exportação são imunes às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

9. Um dos objetivos do sistema jurídico brasileiro, concebido como um Estado Democrático e Social de Direito, é o desenvolvimento nacional. O afastamento da tributação das operações de exportação é mais um mecanismo extrafiscal que visa (i) estimular as exportações, possibilitando a competitividade do Brasil no exterior; e (ii) garantir que os tributos não sejam exportados (princípio do destino). Portanto, as imunidades e isenções tributárias representam mais um mecanismo adotado pelo Direito para atender o objetivo de desenvolvimento nacional e garantir direitos fundamentais.

Após estas digressões, sentimo-nos aptos a analisar o sentido e o alcance da imunidade tributária do artigo 149, § 1.º, da CF/88 e da isenção do ISS sobre a exportação de serviços, ocasião na qual concluímos que:

1. As receitas decorrentes de exportação são base de cálculo da Cofins (receita) e do PIS (receita), razão pela qual não há dúvida acerca da aplicação de tal imunidade para tais exações. Quanto à CSL (lucro) e à CPMF (movimentação financeira), considerando que (i) tais exações são contribuições sociais; (ii) as receitas decorrentes de exportação compõem a base de cálculo destas exações; e (iii) as imunidades devem ser interpretadas de forma ampla, sistemática e teleológica, os valores decorrentes de receita de exportação também não devem ser tributados por tais exações.

2. Os valores de variação cambial ativa decorrente de receita de exportação também estão abrangidos pela imunidade do artigo 149, na medida em que são receitas de exportação ou, ao menos, acessório da receita de exportação, o que conduz à aplicação do mesmo tratamento tributário (artigo 92 do Código Civil). Portanto, tais valores de variação cambial ativa não devem ser tributados pelas seguintes modalidades tributárias: PIS, Cofins, CSL e CPMF.

3. As vendas efetuadas à ZFM são equiparadas à exportação com base no artigo 4.º do DL 288/67. Por esse motivo, a imunidade tributária do artigo 149 também atinge tais receitas decorrentes de vendas efetuadas à ZFM.

4. No caso do ISS, o artigo 156, inciso III, da CF/88 outorgou competência aos Municípios e ao Distrito Federal para instituir imposto incidente sobre serviços, desde que (i) não compreendidos no campo de incidência do ICMS; e (ii) expressamente previstos em lei complementar.

5. O legislador constituinte originário ou derivado previu algumas hipóteses relacionadas ao ISS em que seria necessária a utilização de lei complementar, visando à uniformização do sistema jurídico e para evitar conflitos de competência entre os entes políticos (principalmente entre os Municípios). Assim, depende de lei complementar: a indicação dos serviços tributáveis pelo ISS, a fixação das alíquotas máximas e mínimas, a isenção da exportação de serviços, a regulação da forma e condições das isenções, incentivos e benefícios fiscais concedidos ou revogados e os critérios da regra-matriz de incidência tributária.

6. Atualmente, a LC 116/2003 disciplina o ISS. O seu fato gerador é a prestação de serviços, ou seja, a prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime de Direito Privado, tendente à obtenção de um bem material ou imaterial. O critério temporal é o momento da efetiva ocorrência da prestação do serviço e o critério espacial é o local do estabelecimento prestador, ou, na falta deste, o local do domicílio do prestador.

7. O artigo 2.º da LC 116/2003 isentou as exportações de serviços e esclareceu que, nos casos em que o resultado do serviço verificar-se no Brasil, não há exportação de serviço. O sentido e o alcance da norma de isenção em questão dependem do significado que se dê ao termo “resultado”. Concordamos que serviço pode ser dividido em desenvolvimento e resultado. Assim, considerando a finalidade da norma (não exportar tributos), resultado deve ser entendido como quem auferiu o benefício obtido em razão do serviço prestado. Ou seja, se o beneficiário encontrar-se no exterior, estamos diante de uma exportação de serviço. Caso contrário, não há exportação de serviço.

8. Entendemos que a norma de isenção aplica-se nas hipóteses em que o serviço foi desenvolvido no Brasil por prestador brasileiro e o resultado (entenda-se benefício) foi diretamente auferido por tomador estrangeiro. A hipótese de serviço prestado integralmente no exterior (desenvolvimento e resultado) está fora do campo de incidência do ISS, em razão do princípio da territorialidade, acolhido pelo STJ. Por fim, se o serviço foi prestado no Brasil e o

resultado aqui se verificou, ou seja, o beneficiário do serviço está no Brasil, não há exportação de serviço, como bem ressaltado no parágrafo único do artigo 2.º da LC 116/2003.

9. O STJ, ao analisar um caso concreto de reparo de turbina de avião por prestador brasileiro no Brasil para tomador estrangeiro, entendeu que não há exportação de serviços e, por esse motivo, afastou a aplicação da regra de isenção do ISS. No entender do STJ, o resultado deu-se no Brasil, uma vez que a turbina foi consertada aqui. Assim, só haveria exportação de serviço se o serviço fosse prestado no exterior.

10. Entendemos que, se o serviço fosse prestado integralmente no exterior, estaríamos diante de uma hipótese de não-incidência do ISS. Além disso, acreditamos que o STJ não considerou a finalidade da norma de isenção. Ora, se o prestador é brasileiro e presta um serviço visando ao benefício de tomador estrangeiro, é evidente que há exportação de serviço, isenta do ISS. O desenvolvimento do serviço deu-se no Brasil, mas o resultado (entenda-se benefício) foi auferido por tomador estrangeiro. Isso é exportação de serviço!

7

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ARAÚJO, Luiz Alberto David; NUNES JÚNIOR, Vidal Serrano. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.
- _____. *República e Constituição*. Atualizado por Rosolea Miranda Folgosi. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- _____. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: RT, 1968.
- ÁVILA, Humberto. Imposto sobre a Prestação de Serviços de Qualquer Natureza. Exportação de serviços. Lei Complementar n.º 116/2003. Isenção: requisitos e alcance. Conceitos de “desenvolvimento” de serviço e “verificação” do seu resultado. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 134, p. 101-109, nov. 2006.
- _____. *Sistema constitucional brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2004.
- _____. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2003.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BARRETO, Aires F. ISS – momento da ocorrência do fato tributário. *Repertório IOB de Jurisprudência*, n. 4/95, Caderno I, 2.ª quinzena fev. 1995.
- _____. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- _____; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Dialética, 2001.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.
- BOBBIO, Norberto. *Da estrutura à função*. Novos estudos da teoria do direito. São Paulo: Manole, 2007.

BORGES, José Souto Maior. *Introdução ao direito financeiro*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

_____. *Isenções tributárias*. 2. ed. São Paulo: Sugestões Literárias, 1980.

_____. *Lei complementar tributária*. São Paulo: RT, 1975.

BRITO, Carlos Ayres. A Constituição e o monitoramento de suas emendas. *Direito do Estado: novos rumos*. São Paulo: Max Limonad, 2001. t. 1.

BULOS, Uadi Lammêgo. *Mutação constitucional*. São Paulo: Saraiva, 1997.

CANTO, Gilberto de Ulhôa; SOUZA, Antonio Carlos Garcia de; FONSECA, Marcelo Beltrão da. Contribuições sociais. *Caderno de Pesquisas Tributárias*, São Paulo, co-edição Centro de Extensão Universitária e Editora Resenha Tributária, n. 17, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 21. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n.º 48/2005. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. *ICMS*. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____.; BOTTALO, Eduardo. Operações de exportação e equiparadas e imunidade à contribuição social sobre o lucro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 91.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

_____. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. Sobre os princípios constitucionais tributários. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 65.

CASÁS, José Osvaldo. Os princípios no direito tributário. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro*. Desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____. *O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988*. 3. ed. rev., atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

_____. *Manual de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CRUZ, Duarto Ivo. Enquadramento jurídico e econômico da exportação. *Revista de Direito Mercantil*, n. 17.
- DELGADO, José. Imunidade tributária – Aspectos controvertidos. *Imunidades tributárias. Pesquisas Tributárias – Nova Série*, São Paulo: RT, n. 4, 1998.
- DE MITA, Enrico. O princípio da capacidade contributiva. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 2. ed. São Paulo: RT, 1971.
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- FERNANDES, Edison Carlos. Tratamento do Imposto sobre Exportação nas normas tributárias do Mercado Comum do Sul – Mercosul. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 70, jul. 2001.
- FERNANDES, Rodrigo de Salazar. A CPMF e a imunidade das receitas de exportação em relação à incidência das contribuições sociais. *Revista de Estudos Tributários*, n. 39, set.-out. 2004.
- FERNÁNDEZ, German Alejandro San Martín. O ISSQN (imposto sobre serviços de qualquer natureza) incidente sobre importação de serviços e o alcance da expressão “cujo resultado se verifique no País” e a isenção (heterônoma) na exportação prevista na LC n.º 116/2003. *Revista de Direito Tributário Internacional*, São Paulo: Quartier Latin, ano 2, n. 6, ago. 2007.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- GALHARDO, Luciana Rosanova. *Rateio de despesas no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.
- GARCÍA DE ENTERRÍA, Eduardo. *La Constitución como norma y el Tribunal Constitucional*. Madrid: Civitas, 1985.
- GONÇALVES, Fernando Dantas Casillo. Cofins, PIS E CSLL – Variações cambiais ativas e crédito presumido do IPI da Lei n.º 9.363/96 – Imunidade das receitas decorrentes de exportação – Artigo 149 da Constituição Federal. *Repertório IOB de Jurisprudência*, Rio de Janeiro, v. 1, 2.ª quinzena mar. 2004.

- GOUVÊA, Marcus de Freitas. *A extrafiscalidade no direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura “sui generis”*. São Paulo: Dialética, 2000.
- _____. Perfil constitucional das contribuições de intervenção no domínio econômico. In: _____. (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins*. São Paulo: Dialética, 2001.
- GRILLO, Fábio Artigas. Tributação das exportações no Mercosul. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Coord. Dejalma de Campos, São Paulo: RT, ano 14, jul.-ago. 2006.
- GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar*. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.
- HILÚ NETO, Miguel. O conceito sistemático de lucro para a CSL. In: CEZAROTI, Guilherme (Coord.). *Contribuições*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.
- HORVATH, Estevão. Classificação dos tributos. In: BARRETO, Aires F.; BOTTALLO, Eduardo Domingos (Coord.). *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.
- IVO, Gabriel. Incidência da norma jurídica – o cerco da linguagem. *Revista de Direito Tributário*, v. 79, p. 189.
- LIMA GONÇALVES, José Artur. A imunidade tributária do livro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *Imunidade tributária do livro eletrônico*. São Paulo: IOB Informações Objetivas, 1998.
- _____. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2002.
- LIMA JUNIOR, Joel Gonçalves de. Ilegitimidade do PIS e da Cofins sobre as variações cambiais decorrentes de exportação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 123, dez. 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.
- _____. Não incidência, imunidades e isenções do ICMS. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, ano 86, v. 742, ago. 1997.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Imunidades tributárias*. São Paulo: RT, 1998.
- _____; BASTOS, Celso Ribeiro. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, 1990. v. 6, t. I.
- MARQUES, Márcio Severo. *Classificação constitucional dos tributos*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Aspectos teóricos e práticos do ISS*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- _____. *Contribuições sociais no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.
- _____. *ICMS: teoria e prática*. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2002.
- _____; LIPPO, Luiz Francisco. *A não-cumulatividade tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.
- MINATEL, José Antonio. *Conteúdo do conceito de receita e regime jurídico para sua tributação*. São Paulo: MP Editora, 2005.
- MORAES, Bernado Ribeiro de. A imunidade tributária e seus novos aspectos. In:
- OLIVEIRA, Yonne Dolacio de. Imunidades tributárias na Constituição de 1988. *Direito tributário atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1992. v. 11-12.
- PACHECO, Angela Maria da Motta. Extrafiscalidade e o imposto de exportação. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário*. Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003. v. 1.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.
- PERTENCE, José Paulo Sepúlveda. Direito do Estado: novos rumos. In: MODESTO, Paulo; MENDONÇA, Oscar (Coord.). *Direito constitucional*. O controle de constitucionalidade das emendas constitucionais pelo Supremo Tribunal Federal: crônica de jurisprudência. São Paulo: Max Limonad, 2001. t. 1.
- PIERDONÁ, Zélia Luiza. O direito previdenciário como direito fundamental. *Revista de Direito Social*, São Paulo, v. 6, 2002.
- PIRES, Adilson Rodrigues. *Curso de direito tributário brasileiro*. Coordenação de Marcus Lívio Gomes e Leonardo Pietro Antonelli. São Paulo: Quartier Latin, 2005. v. 1, capítulo 18.
- RONCAGLIA, Marcelo Marques. O ISS e a importação e exportação de serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 129, p. 98-111, jun. 2006.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Max Limonad, 1996.

- SARAIVA, Carmen; FONSECA, Silvia. A imunidade da receita da exportação em face da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. *Repertório IOB de Jurisprudência, Tributário, Constitucional e Administrativo*, v. 1, jan.-dez. 2004.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. ISS sobre a Importação de Serviços do Exterior. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 100.
- SILVA, José Manoel. Imunidades constitucionais – escopo e incompreensão. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Coord.). *Direito tributário atual*. São Paulo: Resenha Tributária, 1995. v. 14, p. 162.
- SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Estudos sobre o imposto de renda* (em memória de Henry Tilbery). São Paulo: Resenha Tributária, 1994.
- _____. _____. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- SPAGNOL, Werther Botelho. *As contribuições sociais no direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- TÔRRES, Heleno Taveira. O IVA na experiência estrangeira e a tributação das exportações no direito brasileiro. *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte, ano 3, n. 16, jul.-ago. 2005.
- TORRES, Ricardo Lobo. A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- _____. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda; GUEIROS, Juliana. O ISS e exportação e importação de serviços. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *ISS e a LC 116/2003*. Curitiba: Juruá, 2004. p. 199-208.
- TROMBINI JUNIOR, Nelson. *As espécies tributárias na Constituição Federal de 1988*. São Paulo: MP Editora, 2006.
- _____. Limites materiais da competência reformadora. *Revista de Direito Social*, São Paulo, v. 6, 2002.
- UCKMAR, Victor. *Princípios comuns de direito constitucional tributário*. São Paulo: RT, 1976.
- WEIDLICH, Maria Paula Farina. *Imunidade tributária das instituições sem fins lucrativos*. São Paulo: MP Editora, 2005.