

---

# A IMUNIDADE DAS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO

## THE TAX IMMUNITY FROM EXPORTATION INCOMES

*Carolina Corrêa do Amaral Ribeiro<sup>1</sup>*

**RESUMO:** O presente estudo tem por objetivo a análise das normas de imunidade das receitas oriundas das exportações em relação às contribuições sociais PIS/COFINS e CSLL. A abordagem crítica dos conceitos de imunidade, de contribuições sociais e de receitas e a análise dos fundamentos legais, jurisprudenciais e doutrinários do artigo 149, § 2º, II, da Constituição Federal revelam que a desoneração tem-se concretizado somente para o PIS/COFINS. Para a efetividade da norma imunizante à CSLL propõe-se o abatimento das receitas imunes das demais obtidas pela pessoa jurídica, resultado sobre o qual serão subtraídas as despesas para determinação do lucro.

**Palavras Chave:** Imunidade Tributária; Receitas de exportação; PIS/COFINS; CSLL.

**ABSTRACT:** The study aims to analyze the tax norms immunity from exportations incomes in relation to social contributions\* PIS/COFINS and CSLL (\*federal taxes levied on corporations for the financing of social security). The critical exam of immunity concepts, social contributions, incomes and the analysis of the legal, judgmental and doctrinal grounds of article 149, § 2º, II, of the Federal Constitution reveal that the non taxation has been applied only for PIS/COFINS. It is suggested, to bring effectiveness for the immunity norms to the CSLL, reducing the immune incomes from the other sorts of incomes received by the legal entity, resulted on which will be deducted the expenditures in order to determinate the profit.

**Keywords:** Tax immunity; Exportation incomes; PIS/COFINS; CSLL.

### INTRODUÇÃO

O Estado Brasileiro possui inúmeros objetivos enquanto nação soberana. Dentre estes, houve por bem legislador constituinte, originário e derivado, elencar aqueles principais e que são norteadores da atuação estatal.

A Constituição Federal de 1988 traz em seu artigo 3º, inciso II, a responsabilidade, leia-se meta, do Estado Brasileiro na promoção, direta e indireta, do desenvolvimento nacional. Aliado ao qual, revelam-se de semelhante importância o da livre iniciativa, da garantia ao emprego, etc. Na persecução desses bens jurídicos, o Estado Brasileiro está autorizado a instituir normas de caráter desonerativas.

---

<sup>1</sup>Bacharel em Direito pela Universidade Estadual de Londrina (UEL) e pós-graduanda pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário de Londrina (IBET/PR). E-mail: carolcampanati@hotmail.com

Sob esta chancela, ao Constituinte derivado, mediante a edição da Emenda Constitucional n.º 33, de 2001, houve por bem a inserção da hipótese de não oneração pelas contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico das receitas obtidas pelas pessoas jurídicas mediante a realização de operações de exportação. Trata-se da norma imunizante do artigo 149, § 2º, inciso II, da Constituição Federal.

A imunidade, entendida como uma norma constitucional de incompetência tributária, dirigida não somente às exportações, mas às receitas decorrentes das operações dessa atividade de exportar. Isto é, os termos receita e exportação devem estar associados.

Para bem delinear os contornos teóricos dos institutos nominados, o presente estudo apresentará correntes teóricas, sem a ousadia de esgotar o tema, que se propõem a conceituar a imunidade e a classificar os tributos, com intuito de alcançar conceituação para as contribuições.

Ato contínuo, diante do entendimento do que sejam receitas, passa-se a análise da efetividade das normas imunizantes das receitas de exportação para o PIS/COFINS, dado sua base de cálculo ser o faturamento, bem como, para a CSLL, cuja base tributável é o lucro.

Por fim, aborda-se o entendimento prático do ente político competente e do Supremo Tribunal Federal, permeados com fundamentos legais e doutrinários, e a possibilidade de concretude da norma imunizante aventada, independente de sua interpretação ampliativa.

## **A DESONERAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE EXPORTAÇÃO**

A atual ordem jurídica, inaugurada com a promulgação da Constituição Federal de 1988, conferiu ao Brasil o “status” de Estado Democrático de Direito. O texto constitucional traz inegável carga axiológica em suas normas, ora entendidas como um conjunto de princípios e regras, explícitos ou implícitos.

As normas constitucionais, inclusive para fins didáticos, têm inúmeras funções, características, classificações. Apesar de igualmente possuírem conteúdo jurídico e finalidades distintas, a exemplo da prescrição de competências dos entes políticos da Federação, garantia de direitos e deveres fundamentais, individuais e coletivos dos cidadãos, organização e estruturação do Estado, tais normas possuem como ponto de convergência a consecução de 02 (dois) objetivos primordiais, quais sejam, exteriorizar os valores mais caros ao Estado, enquanto soberania, e garantir-lhes a execução.

E sob uma ótica sistêmica, uma mesma norma pode repercutir sobre as mais distintas searas e ciências, sempre legitimada pela necessidade de consecução de tais objetivos primordiais.

A título de elucidação, na busca do desenvolvimento nacional (artigo 3º, inciso II, da CF - Constituição Federal), cabe ao legislador pátrio, quer quando da instituição de uma ordem jurídica, quer em momentos subsequentes, estabelecer situações reguladoras do mercado, de estímulos<sup>2</sup> econômicos, mediante a instituição de hipóteses desonerativas de exações tributárias, para conduzir o país, em suas relações internas e externas, ao equilíbrio e à sustentabilidade.

Sob essa diretriz, nas operações de exportação - conjunto de atividades destinadas à remessa de bens, mercadorias e serviços, de um Estado soberano para outro -, os bens devem ser tributados, tão somente no país importador, não onerando o exportador brasileiro, com obrigações tributárias.

A desoneração tributária nas operações de exportações não abrange apenas os impostos, pois pouco adiantaria afastar a incidência do IPI e o ICMS e manter a de outros tributos, em especial as contribuições especiais, que hoje representam parcela significativa dos tributos a serem suportados pelas empresas. Destacam-se, dentre tais tributos, a COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, a contribuição ao PIS - Programa de Integração Social - e a CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das Empresas.

## **AS IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS**

A exemplo do ocorrido com outros institutos de natureza tributária inexistem conceito e delimitação uníssonos na doutrina quanto à figura da imunidade.

Ao analisar e cotejar o entendimento dos estudiosos que se propuseram a enfrentar o tema, Paulo de Barros Carvalho (2008, p.309-318) asseverou a predominância de alguns conceitos.

Na doutrina majoritária, pois, a imunidade pode ser concebida como: (i) “limitação constitucional às competências tributárias”; (ii) “exclusão ou supressão do poder tributário”; ou (iii) “hipótese de não incidência constitucionalmente qualificada”.

---

<sup>2</sup> Vale dizer que, para fins deste estudo, as normas de imunidade, embora representem estímulos, incentivos e igualmente desempenhem papel extrafiscal, não se amoldam ao conceito de incentivos fiscais. Os incentivos fiscais que se manifestam sob diversas formas jurídico-positivas (as isenções, os créditos-prêmio, as reduções de alíquotas, as moratórias e os parcelamentos, etc.), cada uma com conceitos tributários próprios, representam, de modo genérico, mecanismos de intervenção estatal no domínio econômico, os quais consistem na renúncia de receita do sujeito ativo da relação obrigacional tributária, inclusive estando prevista na Lei Complementar n.º 101, de 2000, denominada Lei de Responsabilidade Fiscal. Já, as normas de imunidade, são normas de incompetência tributária, pelo que não implicam em renúncia de receita, dada a proibição constituição de instituição de exação.

Para a primeira corrente existem 02 (duas) normas jurídicas autônomas com cronologia de incidência distintas. Isto é, em um instante inicial, o constituinte originário outorgou aos entes políticos o poder-dever de criar um determinado tributo mediante o exercício da competência tributária ativa. E, em momento posterior, o mesmo poder constituinte impede, leia-se limita, a manifestação dessa competência em hipótese igualmente prevista na Constituição Federal.

Filiar-se a essa corrente se torna difícil, eis que inexistente no sistema positivo brasileiro regra ou mesmo técnica de interpretação que a valide. Não se vislumbra a dualidade cronológica de incidência dos prescritivos constitucionais. De igual modo, inexistente fundamento jurídico para afirmar que as normas que detenham modal deôntico, representativo de condutas afirmativas (p.ex. permitir, tributar, cobrar, arrecadar) tenham preferência de incidência em detrimento daquelas que contemplem condutas negativas ou proibitivas (p.ex. não fazer, proibir, não incidir, etc.).

E mais, sob o prisma do princípio da legalidade (artigo 5º, inciso II, também do Texto Maior), toda outorga de competência, ainda que somente o aspecto positivo, por si só, já acarreta em óbice e limitação, eis que ao legislador só é permitido o comportamento expressamente descrito em lei. Assim, a impossibilidade do Estado, na qualidade de ente político, de tributar a prestação de serviços poderia ser tida como exemplo de imunidade.

Ainda sob influência dos ensinamentos de Carvalho (2005, p.173-174), adotar tal pensamento permite substituir o nome atribuído ao Título VI, Capítulo I, Seção II, da Constituição Federal, qual seja, “Das Limitações do Poder de Tributar” para “Das Imunidades Tributárias”. (BRASIL, 1988).

Para os adeptos da segunda corrente, além de se valer da distinção cronológica de incidência das normas, conforme acima mencionado, acresce a ideia que o ente político, previamente imbuído da competência tributária ativa, é suprimido de tal poder-dever pela incidência da norma imunizante.

Merecedora de crítica referida corrente, diante da inexistência de preferência na cronologia de incidência entre as normas, como antes exposto. A análise do Direito, enquanto fenômeno, deve ser sistêmica e sincrônica. Vale dizer:

[...] a imunidade não exclui nem suprime competências tributárias, uma vez que estas representam o resultado de uma conjunção de normas constitucionais, entre elas as de imunidade tributária. A competência para legislar, quando surge, já vem com as demarcações que os preceitos da Constituição fixaram (CARVALHO, 2005, p.176).

Também, o já citado princípio da legalidade pode ser utilizado para questionar tal entendimento, pois se ao ente público só é permitido o comportamento, por ação ou omissão, não há como justificar a prévia competência do ente político.

A terceira e última corrente entende que a imunidade é uma providência constitucional, a qual impede a incidência tributária. Ou seja, o Constituinte descreveu na Constituição Federal as hipóteses sobre as quais os entes políticos estão impedidos de criar tributos não incidência por disposição constitucional<sup>3</sup>.

Tal corrente defende, assim, que a Constituição Federal se ocupa do fenômeno da incidência. Ainda, sob esta ótica, se pode afirmar a possibilidade da não incidência da norma constitucional imunizante.

Opiniões estas não compartilhadas. Inicialmente, porque ao entender a incidência como a subsunção do fato à norma, a capacidade de ser convertida em linguagem competente, pelo intérprete habilitado, quando da ocorrência, no mundo real, da hipótese abstrata do descritivo legal, tem-se que não é dado ao texto constitucional tratar deste fenômeno, mas das competências, ou seja, conferir e delimitar a competência tributária dos entes políticos da Federação.

Destarte, vislumbrar a hipótese de não incidência da norma imunizante é ser contrário ao próprio sistema jurídico positivo e a supremacia das normas constitucionais. E mais, as leis ordinárias responsáveis por inserir hipóteses de incidência tributária, obrigando contribuintes ao recolhimento de nova exação, deverão ser compatíveis com as normas de competência e de imunidade tributária, já que, assim como as primeiras, nos dizeres do professor Aliomar Baleeiro (1970, p. 87), “as imunidades tornam inconstitucionais as leis ordinárias que as desafiam”.

A despeito dos entendimentos exteriorizados pelas correntes citadas e, ainda, de outros, tem-se que os conceitos acima, não se mostram suficientes para conceituar, com o devido rigor científico e hermenêutico, o instituto da imunidade.

A imunidade não funciona como uma espécie de hipótese de não-incidência ou limitações ao poder de tributar sobre matérias relativas a certos objetos e pessoas, como muitos juristas querem fazer crer. São, em verdade, regras que dispõem sobre a incompetência tributária, contrapondo-se às normas de competência.

Como premissa ao desenvolvimento do presente estudo, pois, adota-se a conceituação proposta por Carvalho (2005, p.185), a saber:

---

<sup>3</sup> O doutrinador Ives Gandra Martins (2010, p.299-315) leciona que Amílcar de Araújo Falcão é um dos maiores defensores dessa corrente, para quem há 02 (duas) modalidades de não incidência: a não incidência simples e a não incidência juridicamente qualificada, sinônimo de imunidade tributária, esta prevista no texto constitucional.

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

A imunidade é norma de incompetência, com “status” constitucional, decorrente de um comando prescritivo expresse. O Constituinte, ao sopesar o interesse dos entes políticos e dos contribuintes-cidadãos, entendeu por bem albergar certos signos de riqueza, definidos constitucionalmente, exteriorizados em modais deônticos, que determinem a proibição do legislador infraconstitucional de instituir tributos – norma imunizante.

A identificação do vínculo entre a norma de imunidade e do bem jurídico constitucional a que está atrelado é fundamental para sua caracterização e compreensão enquanto instituto jurídico, sendo, sobretudo, de extrema relevância para orientar sua interpretação nos casos práticos.

Outrossim, para se delinear o integral alcance do instituto, nos dizeres de Carvalho (2005, p. 187) nada impede “a participação do legislador complementar na regulação dos condicionantes fácticos definidos pela norma imunizante”.

Em termos práticos, contudo, ainda que não pertencente ao objeto deste estudo, vale a ressalva de que, consoante o disposto no artigo 9º, § 1º, do CTN - Código Tributário Nacional, a imunidade tributária não desobriga os contribuintes por ela beneficiados da prática de atos assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias de terceiros. A título de exemplo, em que pese imunes, tais contribuintes deverão proceder à escrituração regular, bem como à apresentação anual, perante a Receita Federal do Brasil, da declaração de seus rendimentos e suas despesas.

Por fim, ratifica-se que as normas imunizantes, ao lado das regras de isenção e de não-incidência, representam forma de desoneração dos contribuintes, ou seja, inexistente o dever de levar dinheiro aos cofres públicos, sendo este, ao lado do fato de serem normas jurídicas de cunho tributário, os pontos principais de convergência entre tais institutos. Parte da doutrina, entretanto, em particular os adeptos da primeira e segunda correntes, acima expostas, tem por hábito estudá-los em conjunto.

Vale dizer que as limitações legislativas para certo ente público, decorrentes da outorga da competência tributária a outro, as hipóteses de cabimento de isenção autorizadas pela Constituição Federal, bem assim, determinados casos de delimitação de base de cálculo dos tributos, não caracterizam ocasiões de imunidade tributária.

Para dirimir quaisquer dúvidas acerca do tema e com base no conceito de imunidade adotado como premissa para este estudo, tal instituto funda-se em norma constitucional de incompetência, cuja atuação se perfaz em instante anterior ao da incidência tributária. O desatendimento de seu conteúdo enseja a inconstitucionalidade das demais normas infraconstitucionais e, inclusive, dos atos administrativos eventualmente sucedidos.

Já a isenção advém de norma infraconstitucional, alterando os aspectos da hipótese de incidência regularmente instituída. A regra isentante incide justamente com o desiderato de que a norma de tributação não possa incidir, o que o faz mediante interferência em seus critérios material, temporal, espacial, pessoal ou quantitativo. Nos dizeres de Carvalho (2005, p.188) quanto às regras de isenção, “sua dinâmica pressupõe um encontro normativo, em que ela, regra de isenção, opera como expediente redutor do campo de abrangência dos critérios da hipótese ou da consequência da regra-matriz do tributo”.

A não-incidência, em oposição ao instituto da incidência, é a ausência de previsão legal ou inexata da hipótese de incidência do fato imponible, o que significa dizer, por via obliqua, que o fato se encontra fora da norma jurídico-positiva, ou, ainda, a não ocorrência de determinado fato, impedindo a sua conversão em linguagem competente.

## **HIPÓTESES CONSTITUCIONAIS DE IMUNIDADE E A IMUNIDADE ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO**

A Constituição Federal traz em seu bojo diversas hipóteses de incompetência de instituir tributos. É o caso, por exemplo, do artigo 150, inciso VI, da Constituição Federal, que tutela diversas bens jurídicos, a saber:

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

[...]

VI - instituir impostos sobre:

- a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
- b) templos de qualquer culto;
- c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
- d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (BRASIL, 1988).

Outras normas constitucionais estabelecem imunidades tributárias quanto a único imposto: artigo 153, § 3º, inciso III e do artigo 155, inciso X, alínea a, ambos da Constituição Federal, que prescrevem, respectivamente, que o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias de Bens e Serviços – ICMS “não incidirão” sobre itens destinados ao exterior.

No que pertine às taxas, são exemplos de imunidade a ausência de exação nos casos de petição aos poderes públicos em defesa de direitos ou contra ilegalidade ou abuso de poder (artigo 5º, XXXIV, a, CF); de pedido de certidão para defesa de direitos e esclarecimentos de situações de interesse pessoal (artigo 5º, XXXIV, b, CF); de custas judiciais em ação popular (artigo 5º, LXXIII, CF); de registro civil de nascimento e certidão de óbito aos reconhecidamente pobres, na forma da lei (artigo 5º, LXXVI, CF); de transporte coletivo urbano aos maiores de 65 anos de idade (artigo 230, § 2º, CF); entre outros.

Em relação às contribuições, cita-se os casos do artigo 195, inciso II, da Constituição Federal, em que há imunidade da contribuição previdenciária sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de Previdência Social, tratada no artigo 201; ou, então, do parágrafo 7º, do artigo 195, da CF, que declara serem isentas, leia-se imunes, de contribuição social as entidades beneficentes da assistência social que atenderem exigências legais.

Os artigos mencionados revelam que o instituto da imunidade não se aplica somente aos impostos, mas se estende às diversas espécies do gênero tributo.

Embora não pertença ao tema central deste estudo, entende-se que as espécies tributárias são 05 (cinco)<sup>4</sup>: impostos, taxas, contribuições de melhorias, empréstimos compulsórios e contribuições gerais ou parafiscais. Trata-se da teoria quinquipartite defendida por José Eduardo Soares de Melo (2000, p.39-102) e amparada pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF<sup>5</sup>.

---

<sup>4</sup> Como bem resumiu Ribeiro (2010, p. 110-129), existem 04 (quatro) correntes que se propõe a classificar e dividir os tributos: (i) corrente dicotômica, defendida por Alfredo Augusto Becker, cujo critério distintivo é a presença de atuação estatal, havendo os impostos (sem vinculação a atividade estatal) e taxas (com vinculação a atividade estatal); (ii) corrente tricotômica, defendida por Rubens Gomes de Souza, Aliomar Baleeiro e Paulo de Barros Carvalho e albergada pelos artigos 4º e 5º, do CTN, tendo como critério também a vinculação estatal, pelo que se tem os impostos (não vinculados), taxas (vinculadas à disponibilização/prestação de serviços ou ao poder de polícia) e as contribuições de melhorias (vinculadas à valorização imobiliária em razão de obra pública). Os empréstimos compulsórios e as demais contribuições possuem natureza tributária, mas não são espécies autônomas, eis que possuem o mesmo fato impositivo de impostos e taxas; (iii) corrente quadripartite, a despeito de algumas variantes, tendo como maior expoente Luciano Amaro, para quem existem os impostos (já explicado) e taxas (as decorrentes de prestação de serviços, do poder de polícia, de utilização de via pública – pedágios, de melhorias decorrentes de valorização imobiliária), as contribuições parafiscais (dada a função extrafiscal do tributo) e empréstimos compulsórios (receita não definitiva).

<sup>5</sup> STF, Pleno, RE n.º 146.733/9, SP, Rel. Min. Moreira Alves, DJU 06/11/95, p.20.110. Julgado em que a CSLL, na qualidade de contribuição social, foi entendida como subespécie de contribuição parafiscal.

Para a corrente adotada, segundo Ribeiro (2010, p. 114, 128), a Constituição Federal estabeleceu outros relevantes mecanismos para validar as espécies tributárias, a seguir:

[...]

a) previsão expressa das materialidades econômicas que servem de fato geradores e base de cálculo dos impostos (arts. 153, 155 e 156) e nas contribuições da seguridade social (art. 195), tributos que se fundamentam na solidariedade e na capacidade contributiva;

b) referibilidade entre os que pagam e a atividade estatal financiada, seja individual, como as taxas e contribuições de melhorias (art. 145, II e III), seja do grupo das demais contribuições parafiscais (art. 149), tributos subordinados ao princípio do custo-benefício;

c) existência de estado de urgência constitucional tributária, como ocorre no empréstimo compulsório (art. 148) e no imposto extraordinário de guerra (art. 154, II).

Com supedâneo nos critérios transcritos<sup>6</sup>, afirma-se que as contribuições são espécies tributárias, independente de atividade do Estado, cujo caractere distintivo em relações às demais espécies é a destinação da arrecadação a fim ideal previamente estipulado na Constituição ou nas demais normas por ela autorizadas. Estas, conforme a finalidade dos valores arrecadados, subdividem-se em contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico ou interventivas, no interesse das categorias profissionais e econômicas ou corporativas e de iluminação pública.

Tais esclarecimentos são imprescindíveis para determinar as contribuições sociais como espécies tributárias, subespécie de contribuição, tendo como finalidade o financiamento da seguridade social, pelo que lhes são aplicáveis o regime jurídico positivo de Direito Tributária, inclusive as normas constitucionais imunizantes.

Com intuito de desonerar das exportações e fomentar o desenvolvimento nacional, a Emenda Constitucional n.º 33, de 2001, acresceu novos parágrafos ao artigo 149, da Constituição Federal.

---

<sup>6</sup> Os mesmos critérios permitem a elaboração do conceito de contribuições e dos seguintes: (i) impostos – modalidade de exações não vinculadas à atuação do Poder Público, exigida do particular, conforme sua capacidade contributiva, para custear as despesas gerais da coletividade, inexistindo vinculação de seu produto à finalidade específica; (ii) taxas - tributos permeados pela ideia de contraprestação, eis que são retribuição a uma atividade estatal – potencial ou efetivo serviço público específico e divisível e ao poder de polícia; (iii) contribuições de melhoria - espécies tributárias ligadas ao ideal de proporcionalidade, já que em razão de realização de obra pelo Poder Público, o particular é beneficiado com valorização imobiliária de sua propriedade, sendo, igualmente, a destinação dos valores arrecadados irrelevante para sua tipificação; e (iv) empréstimos compulsórios – espécie de tributos que independem de qualquer atuação ou atividade do Poder Público, mas cuja norma instituidora está adstrita à ocorrência fática das hipóteses excepcionais, taxativamente previstas no artigo 148, da Constituição Federal.

O texto original do referido artigo 149 possuía a seguinte redação:

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, parágrafo 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

Parágrafo único. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social (BRASIL, 1988).

A redação do artigo, modificada a partir de 12 de dezembro de 2001, mediante a publicação de aludida emenda, trouxe a norma de incompetência sobre as receitas oriundas das operações de exportação, a saber:

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, parágrafo 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

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

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação (BRASIL, 1988).

Ao incluir a hipótese de imunidade no inciso I, do § 2º, do artigo 149, da Constituição Federal, ou seja, no artigo que confere fundamento de validade às contribuições, o Constituinte determinou a não tributação de todas as suas espécies, leia-se de contribuições, sobre as receitas obtidas mediante operações destinadas ao mercado externo.

Todavia, mediante interpretação literal do prescritivo constitucional e diante da compreensão atribuída ao termo “receita”, a União - ente político dotado de competência tributária ativa sobre tal signo de riqueza e a quem é dirigida a norma de incompetência - sustenta que a imunidade alcança somente aquelas contribuições, cujo fato imponible é a receita.

Sob tal ótica, a imunidade das receitas de operações seriam aplicáveis quando da apuração das contribuições ao PIS e a COFINS, cuja hipótese de incidência é o faturamento, ao passo que não seriam aplicáveis à apuração da CSLL, dado que é o lucro a riqueza a ser tributada.

Por óbvio, cumpre trazer o conceito de receita. Nos dizeres de Andrade Filho (2008, p.43), “as receitas são os valores positivos que ingressam no patrimônio social, sob a forma de bens e direitos e de reduções de obrigações que irão compor o acréscimo patrimonial ao cabo de determinado tempo, segundo o direito aplicável”.

A receita, pois, é um signo de riqueza, consistente na entrada de valores nos cofres das pessoas jurídicas, decorrentes de suas atividades das pessoas jurídicas, inclusas aqui a venda de mercadorias e a prestação de serviços.

Em decisão paradigma o Supremo Tribunal Federal – STF também tratou do tema e dispôs que “O conceito de receita bruta sujeita à exação tributária envolve, não só aquela decorrente da venda de mercadorias e da prestação de serviços, mas a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais” (STF, Re – AgR 371.258/SP, 2ª Turma, Rel. Ministro Cezar Peluso, DJ de 27/10/2006).

Diante desse conceito, urge a análise das normas imunizantes sobre as receitas de exportação para as contribuições ao PIS e à COFINS e à CSLL, inclusive com a análise de julgados da Corte Constitucional.

## **A IMUNIDADE DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO PARA O PIS E A COFINS**

A contribuição social ao Programa de Integração Social – PIS foi instituída pela Lei Complementar – LC n.º 07, de 07 de setembro de 1970. Já a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS foi criada pela Lei Complementar – LC n.º 70, de 30 de dezembro de 1991.

Para estas contribuições, considerando que a base de cálculo da regra-matriz é o faturamento, ora entendido como receita. Com efeito, dispõe a Lei n.º 9.718/98, em seu artigo 2º que: “as contribuições para o PIS/PASEP e à COFINS devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base em seu faturamento”.

Interessante transcrever trecho do Recurso Extraordinário 240.785-2/MG (STF; Re 240.785-2/MG; Rel. Min. Marco Aurélio, DJU 24/08/2006), julgamento relatado pelo Ministro Marco Aurélio, a saber:

[...] A base de cálculo da COFINS não pode extravasar, desse modo, sob o ângulo do faturamento, o valor do negócio, ou seja, a parcela percebida com a operação mercantil ou similar. O conceito de faturamento diz com riqueza própria, quantia que tem ingresso nos cofres de quem procede à venda de mercadorias ou à prestação dos

serviços, implicando, por isso mesmo, o envolvimento de noções próprias ao que se entende como receita bruta.

[...] Conforme salientado pela melhor doutrina, “a COFINS só pode incidir sobre o faturamento que, conforme visto, é o somatório dos valores das operações negociais realizadas”. A contrário sensu, qualquer valor diverso deste não pode ser inserido na base de cálculo da Cofins.

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

Segue excerto de ementa de julgamento proferida no órgão administrativo fiscal competente, que mesmo após as sucessivas alterações legislativas e constitucionais<sup>7</sup>, sedimentam as premissas propostas:

PIS - COFINS - FATURAMENTO - CONCEITO - Afastada a incidência do art. 3º, § 1º, da Lei 9.718/98, pela reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, inclusive com pronunciamento do Plenário daquela Corte, é ilegítima a exação tributária decorrente de sua aplicação, razão pela qual a base de cálculo das contribuições para o PIS e COFINS continua sendo a prevista na legislação anterior, ou seja, o conceito de faturamento ali indicado equivale ao de receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza (AgRg no AI nº 765.337-MG, Rel. Min. Denise Arruda)<sup>8</sup>.

As pessoas jurídicas, que apuram o Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ pelo lucro presumido, tem-se a sistemática cumulativa das contribuições PIS/COFINS, mas com a permanência da base de cálculo já apontada, qual seja, o faturamento, como sinônimo de receita bruta.

---

<sup>7</sup> Em breve síntese, com as alterações legislativas que se sucederam, o PIS deveria incidir sobre o faturamento, o valor do Imposto de Renda devido ou, ainda, sobre a folha de salários. Com o advento da Constituição Federal de 1988, esta, no artigo 239, constitucionalizou a base de cálculo da contribuição ao PIS prevista na LC n.º 7/70. Quanto à COFINS, esta já nasceu sob a égide na atual Constituição Federal, tendo como fundamento de validade o seu artigo 195, inciso I, em sua redação original, que permitia a sua exigência sobre o faturamento. Especificamente em relação ao PIS, com a publicação da Lei n.º 9.715/98, a base de cálculo de referida contribuição sofreu alterações, passando a ser composta pelo faturamento. Ainda em 1998, 02 (duas) modificações ocorreram. A primeira com a edição da Lei n.º 9.718/98, que determinou a alteração de alíquotas e alargou a base de cálculo de referidas contribuições para quaisquer espécies de receitas, no sentido de ingressos. A segunda modificação foi a alteração do texto constitucional do artigo 195 pela EC n.º 20/98, para permitir a exigência da contribuição sobre o faturamento ou a receita. No que tange ao regime de apuração, procedeu-se à edição das Medidas Provisórias n.ºs 66/02 e 135/03, posteriormente convertidas nas Leis n.ºs 10.637, de 2002 e 10.833, de 2003, respectivamente. Ato contínuo, a Lei n.º 10.637/02 instituiu as contribuições ao PIS não cumulativa, ao passo que a Lei n.º 10.833/03 criou a COFINS não cumulativa para determinados contribuintes.

<sup>8</sup> CARF, Conselho Administrativo de Recursos Federais. Recurso Voluntário n.º 144307. 5ª Câmara. Processo n.º 11516.001910/2004-58. Rel. Irineu Bianchi. Data da Sessão: 18/10/2006.

Nessa hipótese, a determinação da base de cálculo é realizada com a exclusão dos valores recebidos com as operações de exportação. Isto é, somadas todas as receitas da empresa, há a subtração das receitas decorrentes de exportações, resultando na efetiva base de cálculo dos tributos.

De igual modo, as pessoas jurídicas que apuram o IRPJ pelo lucro real, vinculadas, salvo exceções legais, à sistemática não cumulativa das contribuições PIS/COFINS, igualmente se beneficiam da norma imunizante.

Também para essas pessoas jurídicas, o total das receitas tributáveis pelas contribuições é o produto do total de receitas obtidas com o decréscimo daqueles decorrentes das exportações. Há, inclusive, previsão legal nos artigos 5º, inciso I, da Lei n.º 10.637/2002 e 6º, inciso I, da Lei n.º 10.833/2003.

Em ambas as sistemáticas de apuração das contribuições citadas, caso a totalidade das receitas da empresa advinha de operações de exportação, intuitivo afirmar a sua total desobrigação ao recolhimento de tais exações.

Pacífico, assim, o entendimento de que as receitas decorrentes de exportação devem ser excluídas do total das receitas brutas, a fim de se obter a base tributável das aludidas contribuições, de modo a conferir aplicabilidade à norma imunizante do artigo 149, § 2º, inciso I, da Constituição Federal. A controvérsia surge, porém, quando da apuração da base tributável da CSLL.

## **A IMUNIDADE DAS RECEITAS DE EXPORTAÇÃO PARA A CSLL**

A CSLL foi originalmente instituída pela Lei n.º 7.689/1988 possui como hipótese de incidência o fato da pessoa jurídica auferir lucro, durante determinado período.

Aplicam-se à CSLL as mesmas normas de apuração prescritas para o IRPJ, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação em vigor (Lei n.º 8.981/95). Assim, ao optar pelo lucro real, presumido ou arbitrado para o IRPJ, a pessoa jurídica contribuinte deverá apurar e recolher a CSLL pela mesma modalidade eleita.

Em quaisquer casos, a hipótese de incidência das contribuições é sempre o lucro, o qual pode ser entendido como o resultado das receitas obtidas deduzidas as despesas.

Nos dizeres de Folloni (2008, p.44), o lucro “significa o resultado positivo eventualmente obtido após serem aritmeticamente diminuídas as despesas do total de receitas da empresa”.

Por dedutivo lógico e pelos conceitos apresentados no decorrer deste estudo, intuitivo afirmar que na determinação do lucro, para fins de tributação pela CSLL, inicialmente tem-se a apuração das receitas – receita bruta -, com dedução daquelas obtidas pelas atividades de exportação. Após, desse resultado, subtraem-se as despesas permitidas em lei.

Contudo, em recente julgado (RE 564.413/SC - STF, Tribunal Pleno, Re 474.132/SC, Rel. Ministro Marco Aurélio, DJE n.º 156, de 24/08/2010), proferido em sede de recurso repetitivo, o Supremo Tribunal Federal confirmou o entendimento do Fisco Federal, e entendeu, por maioria de seus membros, com 06 (seis) votos vencedores, que as imunidades decorrentes de exportação, ora tratadas, não englobam o lucro.

Referida decisão desproveu o RE 474.132/SC, que, em sede inicial, corroborava o entendimento ora defendido de que a norma imunizante do artigo 149, § 2º, inciso I, do texto constitucional englobaria, pelo o lucro, desonerando os exportadores, neste tocante, da CSLL. Prevaleceu, então, o voto do Ministro Marco Aurélio, quem argumentou que EC n.º 33/2001 fora editada à luz do texto originário da Constituição Federal, não se podendo, em interpretação ampliar o alcance de norma imunizante, quando o Constituinte originário não o fez por opção político-legislativa constitucional.

Não obstante, o douto entendimento sustentado pela maioria dos Ministros da Corte Especial, com este não se simpatiza.

Embora o fundamento da discordância não se assente sob a possibilidade ou não de interpretação ampliativa das normas imunizantes, sobre o tema cumprem algumas explanações.

O debate acerca do alcance das normas de imunidade face aos distintos métodos hermenêuticos sempre se fez presente no mundo jurídico, em particular se extensivos ou restritivos. Tal discussão é fomentada, ainda, pelas disposições do artigo 111, do CTN.

É assim o entendimento do ilustrado Leandro Paulsen (2008, p. 245):

É comum colocarem-se divergências sobre o critério para interpretação de imunidades, se ampliativo ou restritivo. Em verdade, porém, não é dado ao aplicador nem estender nem restringir a norma imunizante, e sim perscrutar seu efetivo alcance tendo em conta todo o ordenamento e as circunstâncias do caso concreto.

Tem-se, pois, que é necessária a busca da intenção do legislador para direcionar a atividade do hermeneuta. Imprescindível a identificação do bem jurídico tutelado. A intenção legislativa da norma constitucional imunizante estudada não são propriamente as exportações, mas as receitas decorrentes de exportações, com vistas a assegurar certos bens jurídicos, dentre eles, o desenvolvimento nacional, a livre iniciativa, o fortalecimento da economia, etc.

Nesse sentido, falacioso o posicionamento que a imunidade não deve ser aplicada, eis que não constava do texto primitivo da Constituição Federal, mas nela insculpido mediante Emenda Constitucional, ainda que seja o instrumento legislativo hábil a tal inserção.

Inexiste peso, valor ou preferência metajurídicas entre as normas constitucionais emanadas do Poder Constituinte originário ou derivado. Filiar-se ao entendimento é negar a validade e a legitimidade das Emendas Constitucionais. E mais, é negar-lhe a aplicabilidade, incorrendo em grave ofensa ao ordenamento jurídico.

Pois bem. Realizadas digressões acerca da hermenêutica, as ideias inicialmente apresentadas nesse estudo revelam que não se pretende uma interpretação extensiva das normas de incompetência tributária no intuito de trazer equivalências entres os conceitos de receita e lucro.

Tão somente se sustenta a capacidade de produção de efeitos de aludida norma imunizante ao se proceder a dedução das receitas de exportação, das receitas obtidas pelas pessoas jurídicas. Retiradas as receitas de exportação da totalidade das demais receitas auferidas e, igualmente deduzidas destas, as despesas legalmente previstas, ter-se-á de igual modo o lucro como base tributável da contribuição da CSLL.

Interessante exemplo prático ocorre com as pessoas jurídicas, classificadas como microempresas ou empresas de pequeno porte, optantes pelo Simples Nacional, regime jurídico de tributação criado pela LC - Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006.

Tal regime especial de tributação determina a apuração e a arrecadação de 08 (oito) tributos, dentre eles as contribuições ao PIS/COFINS e a CSLL, com base na receita bruta das empresas optantes.

Na apuração dessa receita bruta, sinônimo de faturamento, há permissivos legais e infralegais que determinam a exclusão, o abatimento destas daquelas decorrentes de exportação, inclusive devendo ser identificadas em campo específico do documento de arrecadação – DAS. Trata-se do artigo 18, § 4º, inciso V, da LC n.º 123/2006 e do artigo 16, da Resolução n.º 52, do Comitê Gestor do Simples Nacional.

É sob a ótica das premissas defendidas e dos exemplos carreados, que a União, mediante seus órgãos fazendários, e a própria Corte Suprema devem rever seus posicionamentos para, pelo simples e prévio processo de abatimento das receitas imunes daquelas sobre as quais serão subtraídas as despesas na determinação do lucro, garantir a efetividade do mandamento do artigo 149, § 2º, inciso II, da Constituição Federal em relação à contribuição CSLL.

## CONCLUSÃO

As normas de imunidade tributária são comandos constitucionais de incompetência dos entes políticos para criar tributos sobre determinado bem jurídico, igualmente indicado pela Constituição Federal. Tais normas que, a exemplo das demais normas constitucionais, contêm um comando prescritivo inafastável.

A Constituição Federal, em seu texto primitivo, trazia somente a imunidade das operações de exportação quanto ao imposto IPI. E coube ao legislador complementar a implementação da imunidade do ICMS quanto às mesmas operações.

Com a edição da Emenda Constitucional n.º 33/2001, fez-se inserir no Texto Maior nova norma imunizante às contribuições sociais das receitas decorrentes de operações de exportação, com previsão expressa no seu artigo 149, § 2<sup>a</sup>, inciso II.

Dentre as contribuições sociais, analisou-se as contribuições PIS/COFINS e CSLL, pelo que asseverou que a norma desonerativa é cumprida em relação à primeira contribuição, eis que se tem o abatimento das receitas de exportação abatidas da receita bruta, chegando-se a efetiva e real base de cálculo para incidência do tributo.

Contudo, sob falaciosa afirmação de que se pretende a interpretação ampliativa do conceito de receita de modo a estender a imunidade ao lucro, vislumbra-se o descumprimento do comando constitucional em relação às contribuições CSLL.

O dinheiro recebido pelas pessoas jurídicas quando da realização de exportações não pode ser tributado pelas contribuições aludidas. Em termos práticos, para o exportador, o lucro é a receita decorrente das negociações com o exterior deduzidas as despesas.

A defendida obrigação de desoneração da contribuição CSLL para as receitas oriundas de operações de exportação tem por base a possibilidade de aplicação do mesmo procedimento de exclusão de tais receitas das demais recebidas pela pessoa jurídica e deste resultado, deduzir as despesas legais para atingir a base tributável – lucro.

Por fim, não aplicar o comando constitucional imunizante é negar a supremacia das normas constitucionais, impedir a consecução dos bens jurídicos tutelados pelo Constituinte e atentar contra o ordenamento jurídico-positivo vigente.

## REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Imposto de Renda das Empresas. 5.ed. São Paulo: Atlas, 2008.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

BARROSO, Luís Roberto. O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas: limites e possibilidades da Constituição Brasileira. 5.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em: 28 out. 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Método. 2. ed. São Paulo. Noeses, 2008.

\_\_\_\_\_. Curso de Direito Tributário. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

FOLLONI, André. A Imunidade das Receitas Decorrentes de Exportação. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 152, p. 40-54, maio 2008.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Curso de Direito Tributário. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. Contribuições Sociais no Sistema Tributário. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 10. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2008.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. As Contribuições Parafiscais e a Validação Constitucional das Espécies Tributárias. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 174, p. 110-129. mar. 2010.

RECEBIDO: 30/10/2010  
APROVADO: 03/12/2010