



INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

FERNANDA MACHADO DE ASSIS

A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL E AS
IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Salvador

2012



INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL E AS
IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para a obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário, pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Salvador

2012

FERNANDA MACHADO DE ASSIS

**A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL E AS
IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS**

Trabalho de conclusão de curso apresentado como requisito parcial para a obtenção do grau de Especialista em Direito Tributário, pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários.

Aprovada em: ____ de _____ de 2012

BANCA EXAMINADORA

Nome: _____

Titulação: _____

Nome: _____

Titulação: _____

Nome: _____

Titulação: _____

RESUMO

O presente trabalho trata da possibilidade de ser concedida a imunidade tributária da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL nas receitas decorrentes de exportação, tendo em vista o advento da Emenda Constitucional n.º 33/2011, que inseriu o inciso I, parágrafo 2º ao art. 149, da Constituição Federal. Nessa perspectiva, tem por objetivo a análise dos conceitos de receita e lucro, pois são institutos de grande relevância para a caracterização da contribuição social, objeto deste estudo, e para definição da imunidade acrescida pela EC 33/2011.

Palavras-chave: Contribuição Social sobre o Lucro Líquido; Emenda Constitucional n.º 33/2011; Imunidade Tributária.

ABSTRACT

The present study deals with the possibility of granting a tax exemption of the Social Contribution on Net Income - CSLL in revenues from exports, given the advent of the Constitutional Amendment. No. 33/2011, which inserted subsection I, paragraph 2 ° the art. 149 of the Federal Constitution. From this perspective, aims to analyze the concepts of revenue and profit, because they are institutions of great importance for the characterization of social contribution, the object of this study and to define the immunity increased by EC 33/2001.

Key words: Social Contribution on Net Income; Constitutional Amendment. No. 33/2001; Tax Immunity.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	07
2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DA CSLL SOBRE AS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO	08
2.1 CONCEITO DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO – CSLL	08
2.2 CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA	09
2.3 RECEITAS <i>versus</i> LUCRO	10
3 ANÁLISE DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001 E O ARTIGO 149, PARÁGRAFO 2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	14
3.1 ENTENDIMENTO DO CONSELHO ADMINISTRATIVO DA RECEITA FEDERAL	17
3.2 POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	20
4 CONCLUSÃO	22
REFERÊNCIAS	

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho acadêmico visa analisar o instituto da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL –, bem como as imunidades tributárias. Objetiva, outrossim, analisar o dispositivo acrescentado pela Emenda Constitucional 33/2001 introduzido na sistemática jurídica nacional, dispositivo este enumerado como inciso I, parágrafo segundo, no artigo 149 da Constituição Federal.

A CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – visa tributar o lucro obtido pelas pessoas jurídicas situadas no país e é uma contribuição social voltada ao financiamento da seguridade social, conforme art. 195, I, “c” da Constituição Federal, atinge hoje o patamar de uma das maiores receitas que sustenta a precária previdência social.

Por outra ótica, as imunidades tributárias gozam de mesma ou mais importância para o ordenamento jurídico e social brasileiro, pois possui uma abrangência infinitamente maior que as contribuições sociais, já que também contagiam, a título de exemplo, os impostos.

Além dos dois institutos jurídicos supracitados, são ainda de grande relevância a classificação de receita e lucro.

No que pertine a tais institutos, como é cediço, tratam-se de matéria muito mais contábil do que propriamente jurídica, porém de incontestável importância para o Direito, principalmente o Direito Tributário, e mais ainda para o estudo em questão, pois são institutos de grande relevância para a caracterização da contribuição social objeto deste estudo e para definição da imunidade acrescida pela EC 33/2001.

Neste contexto, a referida Emenda Constitucional, alterou os artigos 149, 155 e 177 da Constituição Federal. Dentre as alterações, foi acrescentado o parágrafo segundo ao artigo 149, que concede a “não incidência” sobre as receitas decorrentes de exportação para as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico relacionadas no *caput* do artigo.

Assim, certo é que a discussão existente sobre a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e a

imunidade tributária constante no inciso I, parágrafo 2º, art. 149, da Constituição Federal, acrescentada pela Emenda Constitucional 33/2001, ultrapassou nove anos de existência sem um posicionamento do Poder Legislativo, e apenas no ano de 2010 o Poder Judiciário se manifestou a respeito, mas ainda com alguns questionamentos a serem esclarecidos.

2 IMUNIDADE TRIBUTÁRIA DA CSLL SOBRE AS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO

A CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – visa tributar o lucro obtido pelas pessoas jurídicas situadas no país e é uma contribuição social voltada ao financiamento da seguridade social, conforme art. 195, I, “c” da Constituição Federal, atinge hoje o patamar de uma das maiores receitas que sustenta a precária previdência social.

Por outra ótica, as imunidades tributárias gozam de mesma ou mais importância para o ordenamento jurídico e social brasileiro, pois possui uma abrangência infinitamente maior que as contribuições sociais, já que também contagiam, a título de exemplo, os impostos.

Além desses dois institutos, será necessário tecer ainda algumas considerações acerca das semelhanças e divergências entre receita e lucro, e do parágrafo segundo acrescentado ao artigo 149 da Constituição Federal, para então ser possível fazer uma apresentação dos posicionamentos do Supremo Tribunal Federal e do Conselho de Contribuintes a respeito do assunto, demonstrando os aspectos positivos e negativos das decisões tomadas por cada um desses órgãos.

2.1 CONCEITO DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO - CSLL

O crescimento quantitativo das contribuições sociais, especialmente daquelas destinadas ao financiamento da Seguridade Social, tem despertado a atenção dos juristas brasileiros. De fato, a Constituição Federal de 1988, diversificando a base de financiamento das empresas, deferiu, inicialmente, competência à União para instituição de contribuições sobre três bases distintas: folha de salários, faturamento e lucro. (JUNIOR, Nicolau Konkell, 2005, p. 23)

Sobre a CSLL, não é fácil determinar seu conceito e natureza jurídica, pois o legislador preferiu por não definir as contribuições sociais, conforme aduz Adilson Rodrigues Pires (2003, p. 27):

O nosso ordenamento jurídico não define contribuição especial, não obstante o art. 16, do Código Tributário Nacional, referir-se especificamente ao imposto, o art. 77 à taxa e o 81 à contribuição de melhoria. [...] A omissão de uma definição para as contribuições é compreensível, tendo em vista que o CTN, originariamente, não cuidou dessa espécie de

tributo, assim como dos empréstimos compulsórios.

Bem verdade é o fato de que tais contribuições foram previstas pela Constituição Federal, mas a falta de uma definição acarreta numa incerteza do que poderia ser considerada sua natureza jurídica.

No que tange apenas às contribuições sociais, continua Adilson Rodrigues Pires (2003, p. 27):

Apesar da reconhecida imprecisão contida nas definições, pode-se arriscar afirmando que contribuição especial é uma espécie de tributo, cujo fato gerador consiste em situação típica reveladora de capacidade econômica do contribuinte, que se caracteriza pela afetação do produto de sua arrecadação a grupos ou categorias de pessoas, como benefício particular proporcionado pelo Estado ou por entidade autárquica, e, ainda, que se distingue das demais espécies, sejam impostos, taxas ou contribuições de melhoria, pelo exercício do poder tributário por entes privados que desempenham função pública delegada, na qual se incluem o controle, a arrecadação e a administração tributários.

Neste interesse, José Eduardo Soares de Melo (2000, p.73), citando Geraldo Ataliba, deduz que “conceitualmente, contribuição é o ‘tributo vinculado cuja hipótese de incidência consiste numa atuação estatal indireta e mediatamente (mediante uma circunstância intermediária) referida ao obrigado”.

Assim, podemos dizer que a CSLL se trata de um tributo previsto constitucionalmente, conforme verificamos em todo o exposto acima, que possui como sujeito passivo as pessoas jurídicas, como fato gerador a obtenção de lucro líquido em determinado período, e como finalidade específica o financiamento da seguridade social.

Assim, dúvidas não há acerca do instituto das contribuições sociais, em especial da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, que é de fundamental importância para o desenvolvimento desta pesquisa. Assim, cabe agora tratar do instituto da imunidade tributária, para só então traçar um paralelo entre os dois institutos e demonstrar a relação destes com as receitas decorrentes de exportação.

2.2 CONCEITO DE IMUNIDADE TRIBUTÁRIA

As imunidades tributárias se inserem nas limitações constitucionais ao poder de tributar e podem

ser definidas como regras negativas de competência tributária, na medida em que excluem pessoas e situações da competência tributária atribuída pela Constituição Federal às pessoas políticas de direito interno.

Cumpra salientar que as normas de imunidade encontram-se estabelecidas exclusivamente na Constituição Federal, uma vez que, ainda que negativas, consistem em normas de competência tributária, consoante asseverado anteriormente.

Segundo Paulo de Barros Carvalho, as normas de imunidade consistem em:

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

Diante do exposto, pode-se afirmar que, em face de uma imunidade não existe competência para tributar, haja vista que a citada regra é delimitativa da competência tributária.

2.3 RECEITA *versus* LUCRO

Como é cediço, os institutos receita e lucro são de relevante importância para o estudo do Direito, principalmente no âmbito do Direito Tributário, e é imprescindível para o entendimento a que este estudo se destina.

Receita, em sua acepção mais comum, é todo aquele valor que é recebido, é o conjunto de rendimentos, independentemente dos custos ou despesas insurgidas na situação em questão, seja ele em favor de uma pessoa física, de uma pessoa jurídica, o até mesmo do Estado.

Por outro lado, o lucro é o valor que remanesce após abatidos todos os custos e despesas despendidas. É o proveito que se tira de uma operação, independente de qual seja, comercial, industrial, mercantil.

De acordo com pronunciamentos emitidos pelo Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON – (1988, p. 122-123), receita é conceituada como:

RECEITA corresponde a acréscimos nos ativos ou decréscimos nos passivos, reconhecidos e medidos em conformidade com princípios de contabilidade geralmente aceitos, resultantes dos diversos tipos de atividades e que possam alterar o patrimônio líquido.

[...]

RECEITA é um termo demasiadamente genérico. Os seguintes termos poderão ser empregados indiscriminadamente como sinônimos de receita, os quais têm estes significados:

Receita operacional – Corresponde ao evento econômico relacionado com a atividade ou atividades principais da empresa, independentemente da sua frequência. Neste contexto, conseqüentemente, o conceito de receita é de elemento “bruto”, e não “líquido”, correspondendo em última análise ao valor pelo qual a empresa procura se ressarcir dos custos e despesas e auferir o crédito.

Receita não operacional – Corresponde aos eventos econômicos aditivos ao patrimônio líquido, não associados com a atividade ou atividades principais da empresa, independentemente da sua frequência. O conceito de receita não operacional é de elemento líquido, ou seja, ela é considerada pelo líquido dos correspondentes custos.

Conforme se pôde perceber, as definições de receita são, em sua maioria, associadas a procedimentos contábeis, regras de determinação do instante em que uma receita deve ser registrada e qual o seu montante. Dificilmente se vê uma definição da natureza jurídica de receita.

Neste sentido, Sérgio de Iudícibus (2004, p. 164), ao citar outra obra de autoria própria conjuntamente com uma equipe de professores da USP, define receita da seguinte forma:

Entende-se por receita a entrada de elementos para o ativo, sob forma de dinheiro ou direitos a receber, correspondentes, normalmente, à venda de mercadorias, de produtos ou à prestação de serviços. Uma receita também pode derivar de juros sobre depósitos bancários ou títulos e de outros ganhos eventuais.

O autor ainda completa classificando a definição citada como mista e abrangente, pois além de citar a parte operacional, não deixa de fora os ganhos eventuais e as receitas não operacionais (IUDÍCIBUS, Sérgio de. 2004, p. 164).

Por fim, no que se refere à conceituação de receita, Sérgio Iudícibus (2004, p. 167) a define como “valor monetário, em determinado período, da produção de bens e serviços da entidade, em sentido lato, para o mercado, no mesmo período, validado, mediata ou imediatamente, pelo mercado [...]”.

Noutro sentido, o lucro diz respeito ao evento econômico aditivo ao patrimônio líquido (IBRACON. 1988, p. 123). É toda aquela quantia resultante da diferença entre o montante da receita bruta deduzida dos custos das vendas ou serviços relacionados de forma direta a esta

receita.

Seguindo o mesmo raciocínio utilizado acima, os pronunciamentos emitidos pelo Instituto Brasileiro de Contadores – IBRACON – (1988, p. 124-125) definem lucro da seguinte forma:

A determinação do lucro na contabilidade é o processo de identificar, medir e relacionar receitas e despesas em que a operação esteja concluída, assim considerada quando obedece à legislação pertinente e/ou às práticas comerciais aplicáveis, e desde que tenham sido devidamente ponderados todos os riscos inerentes à operação.

[...]

A determinação do lucro está relacionada com a avaliação do ativo. Do ponto de vista da determinação do lucro, os custos estão divididos entre (1) aqueles relativos a bens ou direitos e que se tornam despesas, e (2) aqueles que estão relacionados com períodos posteriores e são transportados como ativos no balanço patrimonial. Do ponto de vista da avaliação do ativo, os custos que não mais se identificam como ativos tornam-se despesas, e são deduzidos da receita na determinação do lucro.

Assim como a receita, o lucro também possui subclassificações, onde as mais importantes são: (a) lucro bruto – diferença entre receita e custo –, (b) lucro operacional – lucro bruto menos despesas operacionais –, (c) lucro não operacional – resultado das receitas e despesas não operacionais – e, por último, (d) o lucro líquido – diferença entre o lucro bruto e o lucro operacional e não operacional.

Neste momento, é perfeitamente possível verificar a íntima relação entre receita e lucro, havendo, em certos momentos, até uma confusão entre eles; bem como se constata uma relação de interdependência entre eles.

Além da relação de interdependência destacada anteriormente, também comprova-se que o elo de ligação entre os institutos é de grande intensidade, não havendo, pelo menos ainda, uma definição, ou até mesmo diferenciação, propriamente dita de ambos.

De forma mais clara, Leonardo Zehuri Tovar e André Santos Zanon (2004, p. 139) define e diferencia receita e lucro:

No tocante ao Direito Tributário, área científica para a qual a escrituração contábil é a base para as adições e exclusões previstas na legislação, o conceito de 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 deduções previstas na legislação em vigor para fins de apuração das bases de cálculo do PIS e da

COFINS.

O lucro líquido do exercício, por sua vez, deve ser determinado com observância dos preceitos da Lei Comercial (Decreto-lei nº 1.598/77). A base de cálculo da CSLL devida pelas pessoas jurídicas tributadas com lucro real é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda ajustado pelas adições e exclusões legais (Lei nº 7.689/88). A base de cálculo da CSLL 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% (doze por cento) da receita bruta, na forma definida na legislação vigente (Leis nºs 9.249/95, 9.430/96 e 10.684/03).

Porém, apesar da demonstração de que receita não é lucro, ainda não é possível definir a impossibilidade de extensão da imunidade tributária prevista no artigo 149, pois não se trata de extensão da imunidade ao lucro propriamente dito, mas apenas e tão somente ao lucro extraído das receitas que foram comprovadas terem sido decorrentes das exportações de bens ou serviços (TOVAR, Leonardo Zehuri; ZANON, André Santos. 2004, p. 140).

Por outro lado, existem autores que defendem um entendimento amplo da palavra “lucro” utilizada na Constituição Federal. De acordo com Roque Antônio Carrazza e Eduardo D. Bottallo (2003, p. 112), “ao referir-se a lucro, a Constituição, em seu artigo 195, I, c, quis que a contribuição ali prevista recaia sobre um resultado final, que leve em conta as receitas da pessoa jurídica[...]. Em suma, que leve em conta modalidade qualificada de receita. Mas sempre receita”.

Desta forma, o conceito de receita e lucro serve para criar uma definição mais clara do objetivo deste estudo, mas não é tal definição que traçará o entendimento de imunidade tributária ou não às contribuições sociais sobre o lucro líquido nas receitas decorrentes de exportação.

3 ANÁLISE DA EMENDA CONSTITUCIONAL 33/2001 E O ARTIGO 149, PARÁGRAFO 2º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Emenda Constitucional trouxe uma inovação ao artigo 149, parágrafo 2º, da Constituição Federal. Dentre as diversas disposições do artigo, existe uma que é de fundamental importância para a pesquisa, pois foi exatamente tal disposição que desencadeou toda a discussão doutrinária atualmente existente: a “não incidência” das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação.

Ressalte-se que o termo “não incidência” aqui utilizado faz menção à forma prescrita pelo legislador constituinte, ao passo que, de acordo com todo o exposto, já restou claro se tratar, na verdade, de uma limitação constitucional ao poder de tributar.

Nos termos do artigo 149, parágrafo 2º:

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

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

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação.

Neste sentido, o parágrafo 6º do artigo 195, citado no texto normativo acima apontado, aduz o seguinte:

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;

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.

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

Assim, o legislador deixou clara sua intenção de limitar o ente tributante de utilizar as receitas decorrentes de exportação como base de cálculo das contribuições dispostas no *caput* do artigo 149. E ainda acrescentou que o princípio da anterioridade nonagesimal deveria ser respeitado no que é inerente às contribuições sociais que financiam a seguridade social.

Destaque-se que, no momento, as únicas contribuições supracitadas importantes para o estudo são aquelas incidentes sobre a receita ou o faturamento e o lucro e o foco da imunidade tributária foi incentivar a exportação de produtos e serviços produzidos no Brasil para que estes pudessem ingressar de forma competitiva no mercado internacional.

Nas palavras de Lívio Augusto de Sillos (2008, p.1):

No objetivo de proteger às receitas de exportação contra a voracidade do poder tributante ordinário, com foco no incentivo à exportação de produtos e serviços produzidos no Brasil, a Emenda Constitucional nº 33/01 inseriu um parágrafo 2º no art. 149 da Carta Magna de 1988.

Porém, o cerne da questão não se encontra nestas situações, mas sim naquela prevista no artigo 195, inciso I, alínea "c" do dispositivo supracitado, as contribuições sociais incidentes sobre o lucro, ou melhor, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

Nas palavras do autor acima citado, André Folloni (2008, p. 44):

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, instituída pela Lei n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988, tem como hipótese de incidência a obtenção de lucro em um determinado período de tempo. Lucro, por sua vez, significa o resultado positivo no período, isto é, o resultado positivo eventualmente obtido após serem aritmeticamente diminuídas as despesas do total de receitas da empresa. Para a determinação do lucro, portanto, verifica-se o total de receitas obtidas e, desse total, diminui-se o volume de despesas ($L = Rt - D$, onde "L" é lucro e "D" é despesas). Assim, lucro é o dinheiro que sobra. É formado pela receita, após a dedução das despesas. Lucro é receita menos despesa.

Assim, a contribuição social em questão possui como base de cálculo o lucro, que é extraído da

receita. Ora, verifica-se, então – coadunando com o entendimento levantado no tópico que trata da distinção entre receita e lucro –, que existe aqui uma íntima relação entre receita e lucro.

Ademais, além de tal íntima relação existente independente da influência do direito no instituto, o legislador constituinte escolheu por promover adequações à base de cálculo da CSLL, de forma que diversas adições e exclusões influenciem na aferição da base de cálculo da CSLL com a finalidade de se dimensionar corretamente o montante contábil para estimular determinadas operações.

De acordo com o artigo 2º da Lei 7.689/88, que instituiu a CSLL:

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

§ 1º Para efeito do disposto neste artigo:

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

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

3 - exclusão do lucro decorrente de exportações incentivadas, de que trata o art. 1º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.413, de 10 de fevereiro de 1988, apurado segundo o disposto no art. 19 do Decreto-lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e alterações posteriores;

4 - adição do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido.

§ 2º 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 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, ressalvado o disposto na alínea b do parágrafo anterior.

Desta forma, têm-se que a base de cálculo da CSLL deve ser a receita bruta do período acrescida do resultado negativo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido e deduzida do resultado positivo da avaliação de investimentos pelo valor de patrimônio líquido, dos lucros e dividendos derivados de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, que tenham sido computados como receita, e do lucro decorrente de exportações incentivadas.

Neste momento, o lucro a ser estudado deixa de ser aquele lucro contábil propriamente dito e

passa a ser um lucro com determinados ajustes. Ajustes estes que traçam uma relação ainda maior de interdependência entre a receita disposta na Constituição como imune e o lucro a que se refere a CSLL.

Neste interesse, aduz Lívio Augusto de Sillos (2008, p. 3):

Ora, se pode a legislação ordinária estabelecer ajustes à base de cálculo da CSLL, e se tais ajustes são constitucionais ainda que distorçam o próprio lucro (de fato, após serem efetuados os ajustes previstos nas normas vigentes, a base de cálculo não corresponderá mais ao lucro líquido apurado contabilmente, mas sim, a um lucro líquido ajustado, que pode não mais corresponder ao primeiro), tanto mais a própria Constituição Federal o pode.

Neste caso, entendemos que embora o art. 149, parágrafo 2º, I, da CF/88, não faça menção ao lucro decorrente exportação, quando estabelece a imunidade, ao fazê-lo em relação às receitas, estabelece uma dedução à base de cálculo da CSLL, tal qual ocorre com outras determinadas pela legislação ordinária. Assim, quando o contribuinte estiver apurando a citada contribuição deverá desconsiderar os valores das receitas auferidas com exportações ao exterior, tendo em vista que estão imunes à incidência de qualquer contribuição, inclusive a social sobre o lucro das empresas.

Assim, grande discussão ainda paira no que diz respeito à possibilidade de inclusão na base de cálculo da CSLL das receitas decorrentes de exportação, melhor dizendo, do lucro oriundo de receitas que decorreram de operações de exportação.

3.1 ENTENDIMENTO DO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Segundo o artigo do advogado Juvenal Vieira Terceiro (2008):

O processo administrativo fiscal é dividido em duas fases, uma não contenciosa (unilateral) e outra contenciosa (bilateral), e corresponde a uma série de atos administrativos, praticados pela autoridade competente, com a finalidade de verificar uma situação jurídica existente entre o Fisco e o contribuinte.

A primeira etapa corresponde a não contenciosa, onde começa no instante em que a Administração Pública inicia a inspeção para constatar se existe alguma anormalidade em relação aos tributos presentes na atividade realizada pelo contribuinte. Este processo é encerrado com o termo de finalização de fiscalização, onde, se verificada alguma irregularidade, será lavrado um auto de infração que constará a exposição dos ilícitos tributários praticados pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Este é o procedimento de formalização do crédito tributário, em sumo,

onde será realizado o lançamento do crédito.

A segunda etapa se inicia somente se ao término da fase oficiosa (não contenciosa), o contribuinte não realizar o pagamento das atribuições tributárias impostas pelo Fisco. Nesta situação, impõe-se a fase contenciosa aonde irá se debater o lançamento.

É nesse processo que passa a existir o Conselho de Contribuintes, seguido de sua atribuição, que é apreciar os recursos para reexame da matéria decidida pelo órgão de primeiro grau, uma vez ser ele um órgão superior a todos os demais do Ministério da Fazenda.

Para Rodrigo Pereira de Mello, “o Conselho de Contribuintes é um órgão administrativo com funções jurisdicionais contenciosas, subordinado à Constituição, às leis, decretos e portarias ministeriais devendo, dentro do que lhe compete, pronunciar-se pela correta aplicação da legislação tributária federal”.

Cabe ao Conselho argüir os contribuintes face às esferas de competência e se os mesmos deixam de aplicar um dispositivo legal não condizente com os dispositivos legais relativos ao direito tributário.

Neste sentido, o Conselheiro Adelmo Martins Silva no acórdão nº 108-01.182, da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de contribuintes da União, citando Miguel Reale relata que:

Ao Executivo, como aos demais poderes, impõe-se atuar no seu campo específico de atribuições, em estrita observância à ordem jurídica. É curial, portanto, que deve, toda vez que tenha de dar execução a uma lei, examiná-la, interpretá-la e, naturalmente, também considerá-la em cotejo com a Magna Carta. Ao contrário do que pretendem os que perfilham opinião divergente, todos os Poderes têm missão de guardiões da Constituição e não apenas o Judiciário e a todos é de rigorosamente cumprí-la, toda vez que tenham que agir no âmbito de sua esfera de atribuições.

Porém, tal posicionamento é bastante questionável, pois o Poder Executivo não possui competência de editar normas, conseqüentemente, não possui competência para declará-la inconstitucional.

O papel do Executivo é apenas aplicar a lei, devendo o Poder Judiciário analisar a sua (in)constitucionalidade.

Nesse sentido, Juvenal Vieira Terceiro (2008), citando Zeno Veloso, expressa tal opinião acerca

do assunto:

Permitir que este poder, ex própria auctoritate, cancele a eficácia de norma jurídica, porque reputa contrária à Constituição, é consagrar tese perigosíssima, que pode pôr em risco a democracia, num País em desenvolvimento, como o nosso, com tantas e tão graves limitações e carências, com uma vocação histórica – e até o momento incontrolável – para o autoritarismo, com um executivo verdadeiramente formidável e imperial, significando o princípio da divisão de poderes quase uma letra morta no texto Magno.

Contudo, o papel do Conselho de Contribuintes, na hipótese levantada por este estudo, não é julgar inconstitucional ou não um dispositivo, mas sim verificar a sua aplicação restritiva ou ampliativa da imunidade sobre as receitas decorrentes de exportação.

Ressalte-se que no decorrer do estudo evidenciamos a eficácia e interpretação ampliativa do instituto da imunidade tributária.

Para o Conselho de Contribuintes, a imunidade acrescida pela Emenda Constitucional 33/2001 alcança apenas o PIS e a COFINS, pelo fato destas serem as únicas que trazem, nos dispositivos que as instituíram, a receita como base de cálculo.

Neste diapasão, Antonio S. Poloni (2008) apresenta o entendimento do Conselho:

Em diversas consultas formuladas por empresas exportadoras, o argumento esposto pelo órgão federal foi o de que a imunidade prevista no artigo 149, § 2º, I, "atinge apenas as contribuições sociais que possuem como base de incidência as receitas decorrentes de exportação, não alcançando a contribuição social incidente sobre o lucro", fundamentando seu entendimento no artigo 2º, da Lei nº 7.689/88 e nos dispositivos constitucionais que fundamentam a instituição da CSLL (artigo 149, § 2º, I, e 195, I, 'c').

Nesse sentido, a seguinte decisão ementada pelo Conselho de Contribuintes (BRASIL, 2008d) explana a idéia convergida:

CSLL. IMUNIDADE. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. O comando constitucional excludente de incidência das contribuições sociais sobre as receitas decorrentes de exportações, conforme art. 149, § 2º, I, da CF, alcança tão-somente as contribuições incidentes sobre receita ou faturamento, sem abranger, no entanto, a CSLL, que incide sobre o lucro.

Diante do exposto, não há dúvida de que a Secretaria da Receita Federal vem utilizando critérios errôneos na interpretação da imunidade aqui exposta, já que interpreta de forma restritiva uma norma que, em sua natureza, exige uma interpretação ampliativa.

A interpretação adotada pelo Conselho é meramente literal, esquecendo que qualquer imunidade

deve ser apresentada juntamente com os princípios, e tanto estes como aqueles devem estar acompanhado de interpretação ampliativa, ou melhor, alcançado o máximo de hipóteses possíveis. O sistema jurídico não pode ser considerado isoladamente, pois ele é uno, deve ser decifrado como um todo.

Antonio S. Poloni (2008) faz uma alusão do entendimento adotado pelo Fisco Federal com um outro instituto, o da isenção:

É verdade que, quanto às isenções, o art. 111, II, do Código Tributário Nacional estabelece textualmente a regra pela qual a legislação que institui esta espécie de desoneração tributária deve ser interpretada literalmente. Mas mesmo em relação às isenções, nenhuma interpretação séria poderá negar que este comando é inferior às regras de hermenêutica que presidem a interpretação de qualquer norma integrante do ordenamento jurídico, inclusive as constitucionais. Com efeito, mesmo a lei que trate de isenções deve ser interpretada de forma a respeitar os aspectos lógico, teleológico, histórico e, em especial, o sistêmico.

No entanto, lembre-se que nem mesmo estamos tratando de isenções, mas de imunidades que, por sua natureza, são normas constitucionais, a exigir uma interpretação que venha a aplicar os princípios constitucionais pertinentes em sua maior amplitude possível.

Ademais, entender que a imunidade não deve abarcar as receitas decorrentes de exportação da CSLL seria ir de encontro à intenção do legislador constituinte, que expôs o seu interesse em facilitar o ingresso dos bens e serviços brasileiros no mercado internacional de forma competitiva. Assim, o fato de imunizar o responsável tributário do PIS e da COFINS, mas não o fazer em relação à CSLL, não estaria atingido o seu principal objetivo, que é facilitar a circulação das mercadorias brasileiras no comércio externo.

3.2 POSICIONAMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A questão, assim como no Poder Executivo, guardou controvérsias junto ao Poder Judiciário, principalmente no que tange à jurisdição de primeiro grau, até o ano de 2010, momento em que o STF se pronunciou acerca do assunto, ora em comento.

De acordo com todas as premissas apontadas no tópico anterior é que o Supremo Tribunal Federal (STF) procurou fundamentar o seu entendimento, evidenciando principalmente a eficácia

do instituto das imunidades tributárias.

Até agosto de 2010, a quantidade de decisões do STF ainda não era expressiva, mas, pode-se dizer, que o caminho pelo qual os ministros seguiram foram de encontro com o quanto parecia ser o caminho da jurisprudência que ora se formava.

Isto porque, num julgamento em 19 de agosto de 2010, o STF decidiu por negar provimento ao recurso extraordinário não imunizando o contribuinte do pagamento da CSLL sobre o lucro decorrente da exportação, conforme ementado a seguir (BRASIL, 2012a):

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

(RE 474132, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 12/08/2010, DJe-231 DIVULG 30-11-2010 PUBLIC 01-12-2010 EMENT VOL-02442-01 PP-00026)

Todavia, nos termos do voto da Ministra Cármen Lúcia (BRASIL, 2008a) em outra ocasião, esta destacou de forma a rechaçar qualquer hipótese de incidência da CSLL sobre receitas decorrentes de exportação:

O mesmo entendimento deve ser estendido à Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira – CPMF por se tratar, assim como a CSLL, de contribuição social (art. 84, §2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias).

[...]

Na espécie vertente, está demonstrada a urgência no deferimento da liminar, pois a não atribuição de efeito suspensivo ao recurso extraordinário em trâmite possibilitaria a exigência da obrigação tributária à qual a Autora pode ser considerada imune (fl. 10).

Pelo exposto, voto pelo referendo da medida liminar pleiteada na presente Ação Cautelar, por seus próprios fundamentos, para conceder efeito suspensivo ativo ao Recurso Extraordinário 523.718 até o seu julgamento final e, conseqüentemente, suspender a exigibilidade do crédito tributário decorrente da incidência da CSLL e da

CPMF sobre as receitas de exportação.

Nesse sentido, decidiu o Ministro Cezar Peluso (BRASIL, 2008a):

O raciocínio afigura-se-me irrefutável. Ao estatuir a imunização das “receitas decorrentes de exportação”, a Emenda Constitucional 33/01 não lhe ressaltou nem distinguiu nenhuma modalidade de contribuição social. Daí, aparecer, quando menos neste juízo provisório, de todo ilegítima a restrição hermenêutica fazendária, segundo a qual a imunidade alcançaria apenas as contribuições previstas no art. 195, I, “b”, que aludem, nominalmente, ao termo “*receita*”.

Exegese menos forçosa do regramento constitucional-tributário deixa evidente que o texto do art. 149, no qual se introduziu a norma imunizante, cuida, *in genere*, das contribuições todas de competência da União (p. ex., sócias, CIDE, no interesse de categorias profissionais e econômicas). Quase tão abrangente quanto o alcance do *caput* do artigo é seu §2º, inc. I, que enuncia: “as **contribuições sociais** e de intervenção no domínio econômico **de que trata o caput** deste artigo: I – não incidirão sobre receitas decorrentes de exportação”.

Desta forma, de acordo com tais considerações, algumas empresas – como Bunge, Vale e Embraer, Seara Alimentos – haviam conseguido decisões favoráveis perante o STF. Tais decisões são de fundamental importância, já que são manifestações do órgão que seguem o mesmo sentido.

Assim, apesar de ter sido recorrente o entendimento do STF de que a natureza jurídica da imunidade acrescida pela Emenda Constitucional 33/2001 se referia a uma limitação constitucional ao poder de tributar, a partir de 2010, o STF consolidou sua jurisprudência com base no entendimento equivocado tomado pela Receita Federal, através do seu Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF – indo de encontro à verdadeira intenção do legislador constituinte, a de que a imunidade visa incentivar a exportação de bens e serviços.

4 CONCLUSÃO

Compreender o universo do direito tributário, analisando suas tipologias, características, problemáticas, situando-as na contemporaneidade e principalmente entendendo como se dá os processos de tributação nessas instâncias e suas particularidades, além de colocar em pauta de discussão a Imunidade Tributária da CSLL sobre as receitas decorrentes de exportação, esses foram os objetivos desse estudo.

Assim, nesse trabalho buscou-se demonstrar a aplicação do direito tributário tendo como base as disposições constitucionais e os posicionamentos doutrinários e jurisprudenciais a respeito dos diversos institutos abordados.

No Brasil, o interesse na classificação dos tributos não é apenas de ordem acadêmica, distante das conseqüências práticas que o tema pode despertar. O próprio Texto Constitucional adota uma classificação por elementos que entende relevantes e faz, daí, resultar conseqüências relativamente ao seu regime jurídico (JUNIOR, 2005:119). Assim (ATALIBA, Geraldo. 2007, p. 22):

[...] deverá o exegeta determinar qual a espécie diante da qual se encontra, a fim de lhe aplicar o regime jurídico correto e adequado, em face das normas constitucionais e à luz dos princípios que a Constitui prestigia ou adota. Em outras palavras: não basta, não é suficiente reconhecer o tributo. Deve o intérprete determinar qual a espécie tributária ('natureza específica do tributo', conforme o diz o art. 4º do CTN), dado que a constituição prescreve regimes diferentes, conforme a espécie. Tais regimes caracterizam-se por princípios e regras especiais, constitucionalmente estabelecidos.

A partir daí foi possível adentrar ao verdadeiro tema de estudo, a imunidade tributária da CSLL sobre as receitas decorrentes de exportação.

Com o advento da Emenda Constitucional 33/2001, iniciou-se discussão a respeito da imunidade supracitada instituída por tal dispositivo. Ao se falar em receitas decorrentes de exportação, estaria o constituinte restringindo a imunidade sancionada ou sua eficácia continuaria com a amplitude peculiar de uma imunidade?

De acordo com todo o exposto, nota-se que o assunto, apesar de já ter sido pacificado pela jurisdição administrativa e o judiciário, chegou num consenso de forma equivocada, na medida

em que ambos os órgãos entendem pela possibilidade de cobrança da CSLL sobre as receitas de exportação, devendo-se entender que tal cobrança é inconstitucional, haja vista que a imunidade supracitada deve ter interpretação ampla, abrangendo tanto o mais (a receita) como o menos (o lucro).

Nesse contexto, ao reunir diferentes fontes doutrinárias e jurisprudenciais, além da legislação vigente, referentes ao presente estudo, pretendeu-se abordar questões independentes entre si, no que diz respeito ao direito tributário como um todo, mas relacionadas pela finalidade específica de verificar a possibilidade da imunidade ou não da CSLL nas receitas decorrentes de exportação.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. São Paulo: Método, 2007.

ALVES, Luís Carlos Martins. **A CSLL das receitas de exportação**. Disponível em: <
http://www.escola.agu.gov.br/revista/2008/Ano_VIII_fevereiro_2008/ACSLldasReceitasdeExportacao_LuisCarlosMartins.pdf>. Acesso em: 31 out. 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14.ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 8.ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. AC-MC1738-MC/SP, DJ 18/10/2007. Disponível em:
<http://www.stf.gov.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp>. Acesso em: 10 mar. 2008.

_____. RE nº 102141/RJ, DJ 29/11/85.

_____. EREsp 437379/MG, DJ 19/11/2007.

_____. Acórdão 103-23178, DJ 07/11/2007.

CARVALHO, Daniel Freire; Grottoli, Gláucio Pellegrino. **Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido - Imunidade conferida pela Emenda Constitucional 33/01**. Disponível em: <
http://www.r2learning.com.br/_site/artigos/curso_oab_concurso_artigo_55_Contribuicao_Social_Sobre_o_Lucro_Liquido_-_Imunid>. Acesso em: 20 ago. 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 19.ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24.ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

_____, Roque Antônio; BOTTALLO, Eduardo D.. Operações de Exportação e Equiparadas e Imunidade à Contribuição Social sobre o Lucro. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.91, p. 108-115, abr., 2003.

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

IBRACON – Instituto Brasileiro de Contadores. **Princípios Contábeis – Normas e Procedimentos de Auditoria**. São Paulo: Atlas, 1988.

IUDÍCIBUS, Sérgio de. **Teoria da Contabilidade**. 7.ed. São Paulo: Atlas, 2004.

JUNIOR, Nicolau Konkel. **Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

POLONI, Antonio S. **A CSLL e as operações de exportação**. Disponível em: <
<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4622&p=2> >. Acesso em: 30 out. 2008.

SILLOS, Lívio Augusto de. **Imunidade das Receitas de Exportação e das decorrentes da venda de mercadorias à Zona Franca de Manaus na determinação da Contribuição Social Sobre o Lucro (CSLL)**. Disponível em: <
http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m=_&nx_=&viewid=103313 >. Acesso em: 06 maio 2008.

TOVAR, Leonardo Zehuri; ZANON, André Santos. Operações de Exportação, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido e Imunidade: Comentários à Emenda Constitucional nº 33/01. In: **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 55, p. 128-144, mar.-abr., 2004.