

**Curso/Disciplina:** Direito Tributário

**Aula:** 52

**Professor (a):** Mauro Lopes

**Monitor (a):** Wyrajane Terra da Silva

## Aula nº. 52

### IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

#### 1. Imunidades quanto às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico – Art. 149, §2º, inciso I da CF (acrescentado pela Emenda Constitucional nº 33):

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, observada 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;

(...)

O constituinte estabeleceu que a receita decorrente de exportação não pode figurar na base de cálculo das contribuições sociais e das contribuições de intervenção no domínio econômico.

Contribuições sociais são aquelas que financiam a seguridade social ou as contribuições sociais gerais que financiam outra atividade no campo social que não se insere no conceito de seguridade social. Seguridade social, nós sabemos, envolve saúde, assistência e previdência. As contribuições sociais gerais envolvem a educação, sistema S, etc...

Aqui não interessa distinguir se a contribuição social é financiadora da seguridade social ou uma contribuição social geral, o que importa é que seja uma contribuição social.

O mesmo vale para as contribuições de intervenção no domínio econômico, a CIDE.

A imunidade do artigo acima citado, diz respeito a estas duas figuras: as contribuições sociais e as contribuições de intervenção no domínio econômico – CIDE.

Qual foi o objetivo do constituinte quando imunizou as receitas decorrentes de exportação da incidência das contribuições?? O mesmo objetivo que o levou a imunizar o IPI – importação de produtos industrializados, o mesmo motivo que o levou a imunizar o ICMS, a exportação de mercadorias e serviços –

promover um estímulo à exportação, pois estimulando a exportação, promover o equilíbrio da Balança Comercial, evitando que fique defasada com mais importações do que exportações.

Para o governo a importação não é boa, pois na importação você manda dinheiro para fora, comprando o produto no exterior e pagando em dólar e o dólar que sai do país perde riqueza.

Na exportação o dólar entra. Quem está comprando lá fora está mandando dinheiro para cá. É um dólar não especulativo, ele não sai correndo na primeira crise ou ameaça de crise de déficit fiscal no Brasil. Esse é um tipo de capital não especulativo sendo muito bom para o Brasil, por isso, o incentivo à exportação desonerando-a por meio das imunidades e promovendo o desenvolvimento econômico.

Toda vez que estudarmos imunidades, a primeira coisa a ser feita é parar e pesquisar qual a teleologia da norma constitucional, ou seja, qual a intenção do constituinte, o que está por trás daquela previsão. É com essa teleologia que iremos responder questões relacionadas à abrangência da imunidade, se alcança ou não alcança certa atividade, se se refere ou não a certo tributo, podendo raciocinar e concluir adequadamente.

A primeira questão que chegou ao STF foi sobre a CPMF. No período em que ela foi cobrada tinha previsão no ADCT, porque ela foi instituída para ser cobrada por um período certo de tempo, sendo sucessivas vezes restabelecidas com base em alterações em emendas constitucionais. Ela nasceu para custear a saúde e posteriormente custeou também a previdência, ela financiava a seguridade social, sendo, portanto, uma contribuição social.

Qual era a questão? Se o exportador recebesse receita proveniente da exportação e movimentasse essa receita no banco, a CPMF poderia ou não incidir validamente, ou seja, a imunidade do artigo 149, §2º, I, da CF, alcançava ou não a CPMF quando se tratasse de movimentação financeira de receitas decorrentes de exportação?

A decisão do STF foi a seguinte:

**STF:**

**CPMF => NÃO**

*em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva (...) a CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência - movimentações financeiras - não se confunde com as receitas.*

RE 566.259 (Min. Ricardo Lewandowski)

O Ministro Ricardo Lewandowski quando fez a sua ementa no RE 566.259, equivocou-se, quando disse: “em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva”.

Interpretação restritiva é aquela em que você conclui que o legislador disse mais do que queria dizer, não sendo o caso do texto da imunidade que está sendo estudada. Mesmo que ele quisesse dizer que a interpretação tem que ser estrita, ou seja, o máximo possível ligada à letra da lei, também não corresponderia isso à jurisprudência do STF sobre imunidade, pois por várias vezes o STF estendeu as imunidades por meio de uma interpretação extensiva.

Na imunidade do artigo 195, § 7º, aquela que beneficia as contribuições para a seguridade social, o STF deu uma abrangência lata para incluir as instituições de educação, isso é uma interpretação extensiva.

É necessário ser feito um reparo à ementa do Ministro Ricardo Lewandowski, em relação à interpretação restritiva, pois não é isso que a maioria do STF tem decidido em diversos casos.

Já na parte final, a CPMF está fora da imunidade porque ela não incide sobre a receita, mas sobre a movimentação financeira, não sendo razoável perquirir a origem da receita para saber se a posterior movimentação bancária seria ou não tributável pela CPMF.

O constituinte poderia ter dito que a imunidade alcançaria a receita e sua movimentação, mas não disse isso, portanto, nos parece razoável a posição do Supremo quando afasta a CPMF da abrangência da imunidade.

Perceba que não é toda contribuição social ou CIDE que está protegida pela imunidade tributária, mas aquelas que incidem sobre a receita, conforme veremos a seguir.

A Contribuição Social sobre o Lucro Líquido das empresas – CSLL está prevista no artigo 195 da CF, e também financia a seguridade social.

Chegou ao Supremo outra questão: se for um lucro decorrente da exportação???

Os contribuintes, para pedir a extensão da imunidade, defenderam a tese de que o lucro era decorrente da exportação, e embora a Constituição fale em receita, o lucro nada mais é do que a receita depurada. Lucro é receita menos despesa. Se o resultado for positivo há lucro, se for negativo não há lucro. Se a empresa teve lucro e este foi decorrente de exportação poderíamos falar em receita menos despesa, que continua sendo receita, que se traduz no lucro, portanto a contribuição sobre o lucro não poderia incidir.

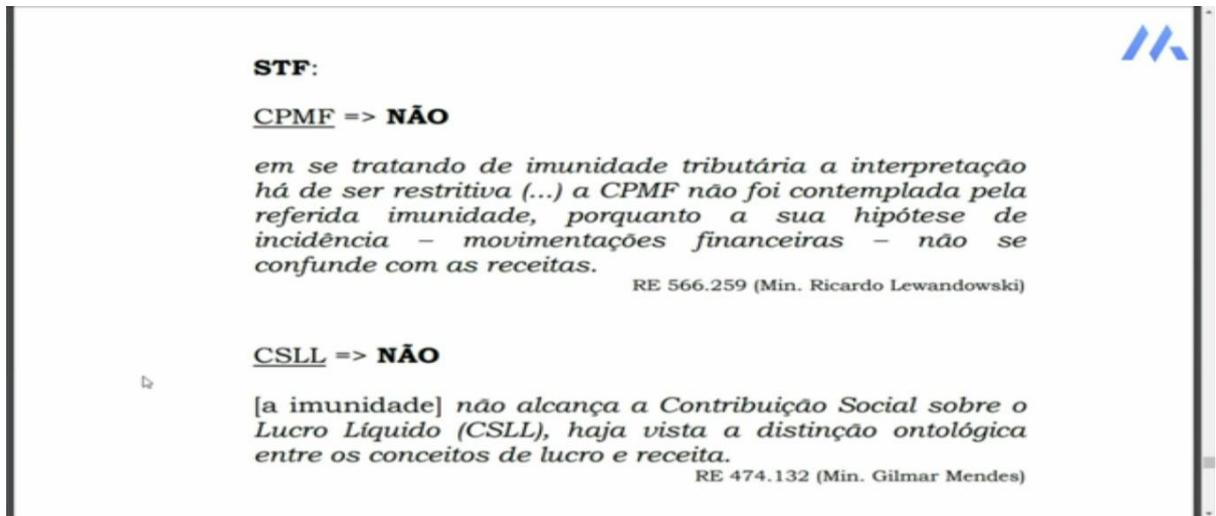
O Supremo analisando a questão deu o seguinte entendimento: do ponto de vista contábil receita e lucro são expressões afim, o lucro seria de fato a receita depurada, porém, do ponto de vista Constitucional há uma distinção ontológica entre receita e lucro.

O Supremo novamente foi assertivo na sua interpretação, pois, o constituinte estabeleceu que certas contribuições incidirão sobre a receita e outras contribuições incidirão sobre o lucro.

Se no artigo 149, §2º, inciso I, diz que a receita decorrente de exportação não pode sofrer incidência de contribuição social, não é razoável que seja estendida essa imunidade ao lucro.

As contribuições típicas de faturamento e receitas são o PIS e a COFINS, sendo que a imunidade, de forma geral, alcança estas duas contribuições.

Abaixo a decisão do Supremo:



Mais que isso a distinção usada no próprio texto constitucional.

Os julgados foram o 566.259 da CPMF e o 474.132 da CSLL.

Outra situação que o Supremo precisou decidir foi sobre a receita decorrente do transporte interno de produtos destinados a exportação.

A empresa que faz o frete do produto destinado à exportação, pega o produto na fábrica e leva até o porto.

Essa empresa tem receita decorrente da prestação desse serviço e quer que essa receita não seja tributada, ao argumento de que há uma imunidade por ela estar transportando os produtos que serão exportados.

Essa empresa está correta? Não, porque ela não tem receita decorrente de exportação, ela tem receita decorrente de transporte interno. Não importa perquirir se o produto que está sendo transportado será levado ao exterior após o transporte. Esse é um transporte interno como outro qualquer, portanto não há imunidade em relação a PIS e COFINS aqui.

Nós já estudamos uma situação semelhante, sobre o ICMS em relação ao transporte interestadual da mercadoria para exportação. O exemplo acima é a mesma coisa, não há imunidade em relação à receita desse transporte no tocante a PIS e COFINS.

**CSLL => NÃO**

[a imunidade] não alcança a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), haja vista a distinção ontológica entre os conceitos de lucro e receita.

RE 474.132 (Min. Gilmar Mendes)

**Receitas decorrentes de transporte interno de produtos destinados à exportação => NÃO**

Não estão abrangidas pela imunidade do art. 149, § 2º, I, da CF/88, relativamente ao PIS e à COFINS, as receitas decorrentes do transporte interno de produtos destinados à exportação.

RE 1039830 ED-AgR (Min. Dias Toffoli)

[https://cdnapisec.kaltura.com/html5/html5lib/v2.64.4/mwEmbedFrame.php/p/1612851/uiconf\\_id/40303991/entry\\_id/1\\_vgnss...id=1612851&iframeembed=true&playerId=kaltura\\_player\\_1511885768&entry\\_id=1\\_vgnssgvg8ffashvans\[streamerType\]=auto#](https://cdnapisec.kaltura.com/html5/html5lib/v2.64.4/mwEmbedFrame.php/p/1612851/uiconf_id/40303991/entry_id/1_vgnss...id=1612851&iframeembed=true&playerId=kaltura_player_1511885768&entry_id=1_vgnssgvg8ffashvans[streamerType]=auto#)

No RE 1.039.830 do Ministro Dias Toffoli, acima, última parte, deixou claro a questão do PIS e da COFINS.

Outra questão envolve a variação cambial positiva.

Todo contrato de exportação revela de maneira subjacente um contrato de câmbio, porque o exportador tem que ser pago em dólar. Pode então ter uma variação cambial positiva, como a data que o contrato é feito, a data que ocorre o pagamento; a variação do dólar pode ser benéfica para o exportador e gerar uma receita a ele, essa receita, segundo o Fisco não é uma receita de exportação, mas cambial, o contribuinte auferiu essa receita não foi porque exportou, mas indiretamente porque a variação cambial foi positiva favorecendo o exportador, não havendo imunidade.

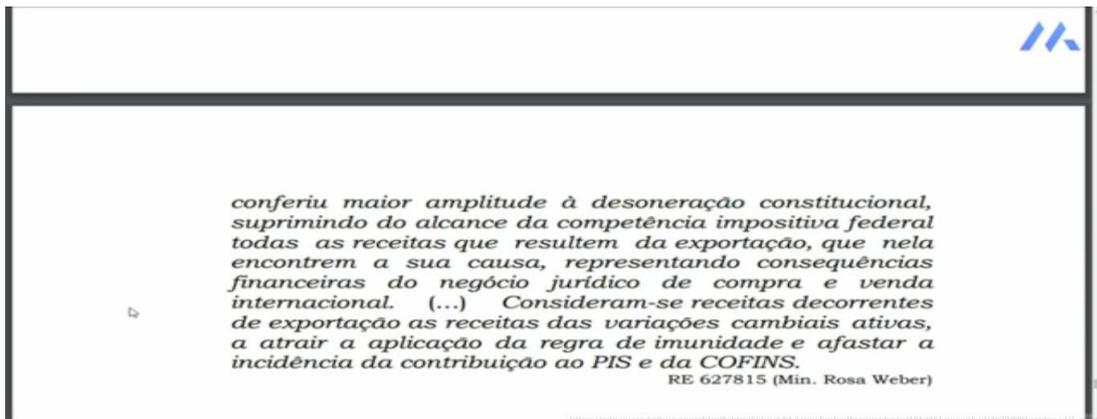
A questão chegou ao STF e esse estendeu a imunidade, vejamos:

destinados à exportação.

RE 1039830 ED-AgR (Min. Dias Toffoli)

**Receitas resultantes de variações cambiais positivas (ativas) concernentes a operações de exportações => SIM**

O contrato de câmbio constitui negócio inerente à exportação, diretamente associado aos negócios realizados em moeda estrangeira. Consubstancia etapa inafastável do processo de exportação de bens e serviços, pois todas as transações com residentes no exterior pressupõem a efetivação de uma operação cambial, consistente na troca de moedas. (...) O legislador constituinte - ao contemplar na redação do art. 149, § 2º, I, da Lei Maior as "receitas decorrentes de exportação" -



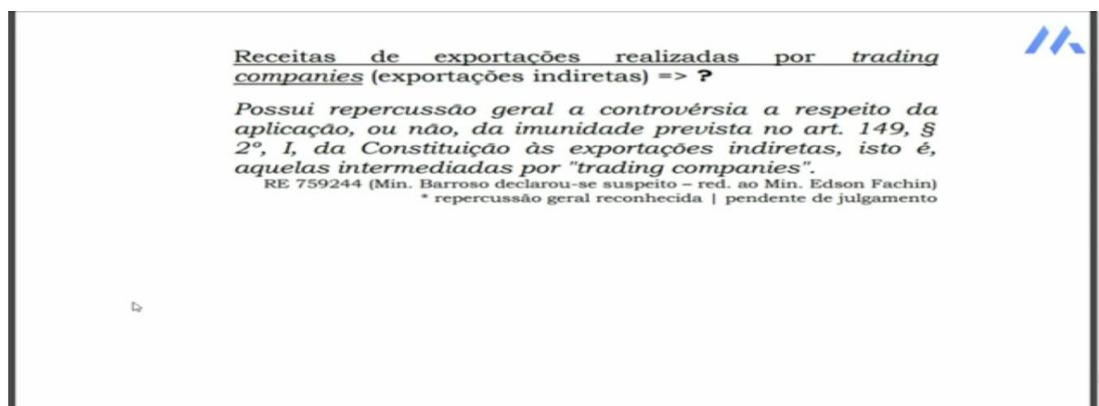
Fazer um contrato de câmbio e ter uma variação positiva é uma coisa. Fazer uma exportação e por consequência dela é obrigado a fazer o contrato de câmbio e é beneficiado por uma variação cambial ativa (positiva), segundo o STF, não incidência de PIS e COFINS, porque está atrelado ao contrato de exportação e é uma etapa necessária para se chegar efetivamente à exportação, RE 627.815 da Ministra Rosa Weber.

O último caso dessa aula, ainda não foi resolvido pelo Supremo, embora haja repercussão geral reconhecida – RE759. 244.

O caso acima é a chamada exportação indireta. Ocorre quando a empresa não tem condições de realizar a exportação por conta própria. Ela contrata outra empresa com o objetivo de realizar a exportação, é a chamada Trading Company.

Algumas empresas têm porte para cumprir toda a legislação aduaneira, outras não têm ou não querem fazer esse investimento, optando por contratar uma empresa que fará essa ponte, realizando a exportação em nome da contratante.

A receita dessa exportação será considerada receita indireta porque não é ela que vende diretamente à empresa que está no exterior, ela vende à Trading Company, que vende no exterior. A Constituição, nesse caso, imuniza essa receita indireta. A questão está no STF pendente de repercussão.



O STF reconheceu a repercussão geral, o RE é o 759.244, e quem reconheceu a repercussão foi o Ministro Barroso que posteriormente se declarou suspeito para julgar a matéria, sendo redistribuído ao Ministro Edson Fachin.

Obs.: nosso posicionamento é que sim, essa receita deve estar imunizada, por um motivo bem simples, a teleologia da norma constitucional. O objetivo é estimular a exportação, equilibrar a Balança Comercial, promover o desenvolvimento econômico então não faz sentido afastar a imunização por meio da Trading Company, se não a imunidade fica limitada apenas às empresas de porte grande, violando a isonomia, por isso essas empresas que exportam por meio da Trading Company merecem o benefício da imunidade.

Encerramos aqui essa aula. Até a próxima.