

A CSLL das receitas de exportação

Luís Carlos Martins Alves Jr.*

Sumário: 1. O objeto do presente artigo; 2. As contribuições sociais na jurisprudência do STF; 3. A receita, o faturamento e o lucro na jurisprudência do STF; 4. As exonerações tributárias da seguridade social na jurisprudência do STF; 5. As contribuições sociais da seguridade social e a imunidade das receitas de exportação; 6. A CSLL e a imunidade das receitas de exportação; 7. Conclusões.

Resumo: O presente artigo nasceu de memorial de nossa lavra distribuído aos Ministros do Supremo Tribunal Federal nos autos do Recurso Extraordinário n. 558.989, Relator Ministro Cezar Peluso, no qual se discute a imunidade das receitas de exportação, contida no art. 149, § 2º, I, CF, alcança a CSLL – contribuição social sobre o lucro. A partir da análise da jurisprudência tributária do STF, mormente a da seguridade social, da leitura da doutrina tributária e da interpretação do texto constitucional se chegou às conclusões sobre a controvérsia constitucional.

Palavras-chave: CSLL – Receitas de Exportação – Imunidade Tributária – Contribuições Sociais – Art. 149, § 2º, I, CF – Interpretação Constitucional.

I. O OBJETO DO PRESENTE ARTIGO

1. Cuida-se de recurso extraordinário (n. 558.989) em mandado de segurança com o objetivo de suspender a exigibilidade do crédito tributário referente à CSLL – contribuição social sobre o lucro incidente sobre as receitas de exportação, a partir de janeiro de 2002.

2. A controvérsia reside no raio de alcance da não-incidência disposta no art. 149, § 2º, I, Constituição da República, na redação estabelecida pela Emenda Constitucional n. 33/2001.

3. Eis a redação do aludido dispositivo constitucional:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 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;

.....

4. A indagação constante no referido recurso extraordinário consiste em saber se o disposto no mencionado inciso I do § 2º do art. 149, CF, afasta a exigência da CSLL.

5. A resposta adequada exige uma interpretação sistemática mediante a leitura de outros enunciados normativos e a análise da própria jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

6. O acórdão recorrido, do Tribunal Federal da 3ª Região, tem a seguinte ementa:

"PROCESSUAL CIVIL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA PREVENTIVO. AMEAÇA OU JUSTO RECEIO CARACTERIZADOS. IMUNIDADE. RECEITAS DE EXPORTAÇÃO. EC Nº 33/2001. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DISTINTA.

1. Encontra-se presente a ameaça ou justo receio da impetrante de vir a ser autuada pela autoridade competente, justificando-se, assim, a utilização da via mandamental, que se mostra necessária e útil (adequada) para proteção de seu pretense direito, nos termos do art. 1º, da Lei n. 1.533/51.

2. A imunidade delineada pelo art. 149, § 2º, I, da CF, com a redação dada pela EC n. 33/2001, especificamente se refere às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico que tenham a receita como hipótese de incidência, escapando à tributação somente aquelas receitas advindas com as exportações realizadas pelo sujeito passivo.

3. A Contribuição Social sobre o Lucro tem sua regra matriz descrita no art. 195, I, c, da Magna Carta, circunscrevendo-se sua incidência ao lucro auferido pelo empregador, empresa, ou entidade a ela equiparada, na forma da lei.

4. Não há como confundir o lucro com receita. Muito embora, sob o aspecto contábil da atividade empresarial, lucro e receita possuam conceitos muito próximos e referentes, é certo que são grandezas distintas que recebem tratamento jurídico diverso, tanto que o próprio texto constitucional, em seu art. 195, I, b, identificou a receita como hipótese de incidência de outras contribuições sociais, que não a Contribuição Social sobre o Lucro.

5. A imunidade se refere à hipótese de incidência da contribuição, alcançando o seu fato gerador, não se estendendo à Contribuição Social sobre o Lucro, cuja base de cálculo, em sintonia com o texto constitucional, nada mais é que o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda, nos termos do art. 2º da Lei n. 7.689/88.

6. Precedentes do E. TRF da 4ª Região.

7. Matéria preliminar rejeitada. Apelação e remessa oficial tida por interposta providas."

7. A tese vencedora no referido acórdão, sob a relatoria da Juíza Consuelo Yoshida, foi no sentido de que a imunidade delineada no Art. 149, § 2º, I, CF, diz respeito às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico que tenham a receita como hipótese de incidência, escapando à tributação somente aquelas receitas advindas com as exportações realizadas pelo sujeito passivo.

8. Em seu aludido voto, a Juíza Relatora aduziu:

"Por sua vez, a Contribuição Social sobre o Lucro tem sua regra matriz descrita no art. 195, I, c, da Magna Carta, circunscrevendo-se sua incidência ao lucro auferido pelo empregador, empresa, ou entidade a ela equiparada, na forma da lei.

Não há como confundir o lucro com receita. Muito embora, sob o aspecto contábil da atividade empresarial, lucro e receita possuam conceitos muito próximos e referentes, é certo que são grandezas distintas que recebem tratamento jurídico diverso.

Tal distinção exsurge do próprio texto constitucional, quando, em seu art. 195, I, b, identifica a receita como hipótese de incidência de outras contribuições sociais, que não a Contribuição Social sobre o Lucro.

O fato de haver previsão quanto à não tributação das receitas advindas com a exportação não induz à conclusão de que a imunidade atinge o lucro obtido com as operações de exportação, e, conseqüentemente, afastaria a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro.

A imunidade se refere à hipótese de incidência da contribuição, alcançando o seu fato gerador, que no caso, se traduz nas receitas derivadas da exportação.

Destarte, a referida imunidade não se estende à Contribuição Social sobre o Lucro, cuja base de cálculo, em sintonia com o texto constitucional, nada mais é que o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda, nos termos do art. 2º da Lei n. 7.689/88."

9. Em voto-vista, a Juíza Regina Helena Costa, com estribo no magistério de Roque Antônio Carraza, divergiu da Relatora ao entendimento de que o lucro nada mais é que receita depurada e que as normas imunizantes comportam uma interpretação extensiva. E concluiu:

"Tal imunidade objetiva afastar a possibilidade de exigência das aludidas contribuições sobre as "receitas" decorrentes de exportação. Logo, a meu ver, o conceito há de ser entendido em seu sentido amplo, a abranger, inclusive, as bases de cálculo consistentes no faturamento e no lucro (art. 195, I, b e c), sob pena de frustrar-se o desígnio constitucional."

10. Com as vênias de estilo, dentre as duas interpretações aos comandos constitucionais, a melhor foi a encetada pela Juíza Relatora Consuelo Yoshida que resultou na reforma da sentença de primeiro grau. Nessa mencionada sentença, da lavra do Juiz Federal José Eduardo de Almeida Leonel Ferreira, há uma passagem merecedora de muita atenção:

"Considerando, desta forma, como enunciador genérico das contribuições sociais o artigo 149 da CF/88, a redação da Emenda Constitucional n. 33/2001 afastou a incidência de todas as contribuições sociais sobre "receitas decorrentes de exportação", entre as quais se inclui, pois, a contribuição do artigo 195, I, c, da Carta Magna; a saber, a contribuição social sobre o lucro."

11. Ou seja, segundo o meritíssimo magistrado escoteiro, todas as contribuições sociais não incidem sobre as receitas decorrentes de exportação. Portanto, para o ilustre julgador, todas as grandezas econômicas tributáveis que resultem, ainda que parcialmente, de receitas decorrentes de exportação não sofreriam a incidência de qualquer contribuição social.

12. Com a devida consideração, essa interpretação escancarada da não-incidência das contribuições não respeita o "espírito" da Constituição em sede tributária e, em particular, da seguridade social, que tem na "solidariedade universal" a pedra angular do sistema contributivo, como tem acentuado a jurisprudência do STF.

13. Nada obstante, nos autos da Ação Cautelar n. 1.738, sob a relatoria do Ministro Cezar Peluso, o STF concedeu efeito suspensivo ao referido recurso extraordinário. O eminente Relator aduziu:

"É que o lucro, como entidade e vantagem provinda das receitas de exportação, não pode ser atingido, de maneira transversa, por nenhuma contribuição social, vedada, que está, a incidência desta sobre aquelas. Se se não pode tributar o mais (a receita), a fortiori não se poderia gravar o menos (o lucro).

....

Não precisa, pois, grande esforço por ver, logo, que o preceito da imunidade tende a excluir toda receita decorrente de exportação à incidência de quaisquer contribuições sociais e da CIDE...

....

Entendimento que se prefigura acertado é, pois, o de que a norma não se predestina a imunizar as receitas de exportação apenas das contribuições incidentes sobre a receita, mas, sim, de contribuições sociais em geral e da CIDE, como, com todas as letras, consta do § 2º, inc. I...

....

Do exposto, defiro a liminar, para suspender, até a decisão definitiva do recurso extraordinário a que se refere esta ação, a eficácia do acórdão impugnado, determinando que se abstenha a autoridade fazendária de exigir CSLL sobre todas as grandezas específicas que decorram de receitas de exportação. – sublinhamos.

14. A aludida compreensão foi explicitada em um juízo cautelar e precário. Em que pese a força dos argumentos e a respeitabilidade de seus emissores, demonstraremos o equívoco, venia concessa, das premissas e das conclusões dos que enxergam as "receitas decorrentes de exportação" exoneradas do recolhimento da CSLL.

II. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

15. A jurisprudência do STF sobre o tema das contribuições sociais é farta, assim como abundante é o cardápio de contribuições no sistema tributário nacional.

16. Leciona Misabel de Abreu Machado Derzi que "a Constituição de 1988 afastou, irrefutavelmente, a discussão sobre o caráter tributário das contribuições parafiscais. A tese que sempre foi defendida por Aliomar Baleeiro, mais uma vez, encontrou consagração

indiscutível no atual sistema jurídico brasileiro" (Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, Ed. Forense, p. 592).

17. Com efeito, o Ministro Carlos Velloso, no RE 138.284 (J. 01.07.1992; DJ 28.08.1992) descortinou o quadro das espécies tributárias de modo bastante didático:

"As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são as seguintes: a) os impostos (CF, arts. 145, I, 153, 154, 155 e 156); b) as taxas (CF, art. 145, II); c) as contribuições, que podem ser assim classificadas: c.1. de melhoria (CF, art. 154, III); c.2. parafiscais (CF, art. 149), que são: c.2.1. sociais, c.2.1.1. de seguridade social (CF, art. 195, I, II, III), c. 2.1.2. outras de seguridade social (CF, art. 195, § 4º), c.2.1.3. sociais gerais (FGTS, o salário-educação, CF, art. 212, § 5º, contribuições para o SESI, SENAI, SENAC, CF, art. 240); c.3. especiais: c.3.1. de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2. corporativas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária: d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148).

....

Posta assim a questão, vejamos as contribuições parafiscais na Constituição de 1988.

A norma-matriz das contribuições parafiscais está contida no art. 149 e seu parág. único da Constituição:

....

O citado artigo 149 institui três tipos de contribuições: a) contribuições sociais, b) de intervenção, c) corporativas. As primeiras, as contribuições sociais, desdobram-se, por sua vez, em a.1) contribuições de seguridade social, a.2.) outras de seguridade social e a.3.) contribuições sociais gerais."

18. Assim, a partir desse magistério jurisprudencial, ficou assentado que as Contribuições Sociais eram de duas espécies: as gerais, com esteio no artigo 149, CF, e as da seguridade social, com esteio no art. 195, CF.

19. Nessa perspectiva, é de ver que há dois regimes constitucionais das contribuições sociais: o geral (art. 149) e o específico da seguridade social (art. 195). As contribuições sociais da seguridade social são espécies do gênero contribuições sociais. E, à luz do texto constitucional, têm as contribuições da seguridade social um regime específico.

20. O magistério de Misabel Derzi, em atualização ao clássico Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, de Aliomar Baleeiro, é nesse sentido (obra citada, p. 594-595):

"O conceito de contribuições sociais é assim mais amplo do que aquele de contribuições sociais destinadas a custear a Seguridade Social. O art. 149 regula o regime tributário das contribuições sociais em sentido amplo, regime que é comum aos demais tributos. Elas custeiam a atuação do Estado em todos os campos sociais, como o salário-educação (art. 212, § 5º), o Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS, no custeio da casa própria) et alii. A grande diferença está em que as contribuições sociais em sentido lato não são objeto de qualquer exceção, sujeitando-se de forma integral ao regime constitucional tributário, mormente ao princípio da anterioridade da lei tributária ao exercício financeiro de sua eficácia, enquanto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social submetem-se a regime constitucional próprio."

21. O reconhecimento jurisprudencial dessa diferença entre as contribuições sociais gerais (art. 149, CF) e as contribuições sociais da seguridade social (art. 195, CF) ficou explicitado no julgamento da Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.556, sob a relatoria do Ministro Moreira Alves (J. 09.10.2002; DJ 08.08.2003), que cuidava da constitucionalidade da Lei Complementar n. 110/2001 e das exações criadas por esse diploma legislativo.

22. De efeito, da ementa do referido julgado extrai-se passagem que interessa na solução da presente controvérsia constitucional:

"A natureza jurídica das duas exações criadas pela lei em causa, neste exame sumário, é a de que são elas tributárias, caracterizando-se como contribuições sociais que se enquadram na sub-espécie 'contribuições sociais gerais' que se submetem à regência do artigo 149 da Constituição, e não à do artigo 195 da Carta Magna."

23. Em voto-vencedor, o Ministro Moreira Alves reconheceu que as contribuições sociais têm assentos constitucionais distintos:

"Sucede, porém, que, havendo no sistema constitucional vigente contribuições sociais que se submetem ao artigo 149 da Constituição (as denominadas 'contribuições sociais gerais' que não são apenas as tipificadas no texto constitucional, porque, se o fossem, não teria sentido que esse artigo 149 dispusesse que 'compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais') e contribuições sociais a que se aplica o artigo 195 da Carta Magna (as contribuições para a seguridade social), resta determinar em qual dessas sub-espécies se enquadram as duas contribuições sociais instituídas pela Lei Complementar n. 110/2001".

24. Assim, a jurisprudência do STF, no ponto que interessa, reconheceu a existência de duas espécies constitucionais de contribuições sociais: as gerais (art. 149) e as da seguridade social (art. 195).

25. É certo que o caput do artigo 149 do texto constitucional faz expressa remissão às contribuições da seguridade social, de sorte que flagrante, à luz da Constituição, a existência de tratamentos distintos entre as contribuições sociais gerais e as contribuições sociais da seguridade social:

"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".

26. Portanto, o art. 149 cuida das contribuições sociais gerais, enquanto que as contribuições sociais da seguridade social têm no art. 195, itens, o seu tratamento constitucional específico.

III. A RECEITA, O FATURAMENTO E O LUCRO NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

27. Explicitar os significados dos termos constitucionais na solução de processos judiciais (casos concretos ou ações abstratas) é uma das excelsas missões do Supremo Tribunal Federal.

28. A Constituição da República elenca no art. 195 as hipóteses de incidência das contribuições sociais da seguridade social:

"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 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."

29. Nos recentes julgamentos acerca da ampliação da base de cálculo da COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e do PIS/PASEP – Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público, o STF confirmou o entendimento de que o faturamento é a receita bruta das vendas de mercadorias, de serviços ou de mercadoria e serviços (RREE ns. 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950, todos sob a relatoria do Ministro Marco Aurélio, J. 09.11.2005, DJ 15.08.2006).

30. Cuidava-se, na espécie, da apreciação da constitucionalidade do § 1º do art. 3º da Lei n. 9.718/98 que "entendeu por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas".

31. Segundo o STF, a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente do tipo de atividade por ela exercida e da classificação contábil adotada não configura faturamento (receita bruta), mas a receita, em sentido amplo.

32. O STF julgou inconstitucional o aludido § 1º, art. 3º, Lei 9.718/98, porque à época de sua edição o art. 195, I, "b", CF, não elencava a "receita" como base de cálculo de financiamento da seguridade social, mas tão-somente o "faturamento".

33. E faturamento – recorde-se o julgamento do RE 150.755 (Redatoria Ministro Sepúlveda Pertence, J. 18.11.1992, DJ 20.08.1993) – é a receita bruta da venda de mercadorias, serviços ou mercadorias e serviços.

34. O mesmo significado ao termo constitucional "faturamento" foi atribuído pelo STF no julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade n. 1 (Relator Ministro Moreira Alves, J. 01.12.1993, DJ 16.06.1995).

35. Em seu voto, o Relator reafirma o conceito de faturamento, para efeitos fiscais, estabelecido pela jurisprudência do STF:

"Note-se que a Lei Complementar n. 70/91, ao considerar o 'faturamento como a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza' nada mais fez que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais, como bem assinalou o eminente Ministro Ilmar Galvão, no voto que proferiu no RE 150.764, ao acentuar que a receita bruta das vendas de mercadorias e de mercadorias e serviços 'coincide com o de faturamento, que, para efeitos fiscais, foi sempre entendido como o produto de todas as vendas, e não apenas das vendas acompanhadas de fatura, formalidade exigida tão-somente nas vendas mercantis a prazo (art. 1º da Lei 187/32)."

36. No julgamento dos aludidos RREE ns. 390.840, 346.084, 358.273 e 357.950, o Ministro Cezar Peluso, em voto-vencedor, entendeu que o faturamento "se traduz na soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais". Com a costumeira clareza, disse Sua Excelência:

"Faturamento nesse sentido, isto é, entendido como resultado econômico das operações empresariais típicas, constitui a base de cálculo da contribuição, enquanto

representação quantitativa do fato econômico tributado. Noutras palavras, o fato gerador constitucional da COFINS são as operações econômicas que se exteriorizam no faturamento (sua base de cálculo), porque não poderia nunca corresponder ao ato de emitir faturas, coisa que, como alternativa semântica possível, seria de todo absurda, pois bastaria à empresa não emitir faturas para se furta à tributação."

37. Em seu percuciente voto, o Ministro Cezar Peluso demonstra que "receita" e "faturamento" são grandezas econômicas distintas:

"Ainda no universo semântico normativo, faturamento não pode soar o mesmo que receita, nem confundidas ou identificadas as operações (fatos) 'por cujas realizações se manifestam essas grandezas numéricas'.

A Lei das Sociedades por Ações (Lei n. 6.404/1976) prescreve que a escrituração da companhia "será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos" (art. 177), e, na disposição anterior, toma de empréstimo à ciência contábil os termos com que regula a elaboração das demonstrações financeiras, verbis:

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:

I – balanço patrimonial;

II – demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;

III – demonstração do resultado do exercício; e

IV – demonstração das origens e aplicações de recursos.

Nesse quadro normativo, releva apreender os conteúdos semânticos ou usos lingüísticos que, subjacentes ao vocábulo receita, aparecem na seção relativa às "demonstrações do resultado do exercício". Diz, a respeito, o art. 187 daquela Lei:

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

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

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

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

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

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

VI – as participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, e as contribuições para instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados;

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

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

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

Como se vê sem grande esforço, o substantivo receita designa aí o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero). Mas nem toda receita será operacional, porque pode havê-la não operacional. Segundo o disposto no art. 187 da Lei nº 6.404/76, distinguem-se, pelo menos, as seguintes modalidades de receita:

i) receita bruta das vendas e serviços;

ii) receita líquida das vendas e serviços;

iii) receitas gerais e administrativas (operacionais);

iv) receitas não-operacionais.

Não precisa recorrer às noções elementares da Lógica Formal sobre as distinções entre gênero e espécie, para reavivar que, nesta, sempre há um excesso de conotação e um deficit de denotação em relação àquele. Nem para atinar logo em que, como já visto, faturamento também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe receita, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da "atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços" (venda de mercadorias e de serviços). De modo que o conceito legal de faturamento coincide com a modalidade de receita discriminada no inc. I do art. 187 da Lei das Sociedades por Ações, ou seja, é "receita bruta de vendas e de serviços".

Donde, a conclusão imediata de que, no juízo da lei contemporânea ao início de vigência da atual Constituição da República, embora todo faturamento seja receita, nem toda receita é faturamento.

Esta distinção não é nova na Corte. – sublinhamos."

38. O Ministro Carlos Britto, nesse mesmo julgamento da COFINS, trilha o mesmo caminho ao identificar o faturamento como sinônimo de receita operacional. Disse Sua Excelência:

"Por isso, estou insistindo na sinonímia "faturamento" e "receita operacional", exclusivamente, correspondente àqueles ingressos que decorrem da razão social da empresa, da sua finalidade institucional, do seu ramo de negócio, enfim.

Logo, receita operacional é receita bruta de tais vendas ou negócios, mas não incorpora outras modalidades de ingresso financeiro: royalties, aluguéis, rendimentos de aplicações financeiras, indenizações etc."

39. Assim, à luz da jurisprudência tradicional, mansa, pacífica, dominante e assentada do Excelso Supremo Tribunal Federal, receita e faturamento correspondem a grandezas econômicas distintas e que ensejam tratamentos fiscais diferenciados.

40. Receita, segundo o STF, designa o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero).

41. Faturamento, segundo o STF, também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe receita, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da "atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços" (venda de mercadorias e de serviços).

42. Por força do reconhecimento de que "receita" e "faturamento" são grandezas econômicas distintas, o STF julgou inconstitucional a ampliação da base de cálculo da COFINS, estabelecida pelo art. 3º, § 1º, Lei n. 9.718/98.

43. A terceira grandeza econômica merecedora de significação constitucional para efeitos tributários é o "lucro".

44. No julgamento do indefectível RE 138.284, o Relator Ministro Carlos Velloso confirmou o que estava estabelecido no texto constitucional ao dizer que a hipótese de incidência da CSLL é o lucro. Aduziu Sua Excelência:

"A consistência da hipótese de incidência, ou a consistência do lucro, a sua base de cálculo, está definida no art. 2º, como sendo 'o valor do resultado do exercício'. Os parágrafos 1º e 2º do mencionado artigo estabelecem regras para o cálculo desse resultado".

"É que o lucro, apurado no dia 31 de dezembro, é o resultado de diversos negócios jurídicos realizados durante o exercício, 1º de janeiro a 31 de dezembro. A incidência é sobre esse lucro, que é o saldo positivo de entradas e de saídas, de fatos ocorridos durante o exercício."

45. O "leading case" da CSLL foi o RE 146.733 (Relator Ministro Moreira Alves, J. 29.06.1992, DJ 06.11.1992), julgamento no qual o STF reconheceu constitucionalmente válidos, no que nos interessa imediatamente, os arts. 1º, 2º e o 9º, da Lei n. 7.689/1988, que têm os respectivos enunciados:

"Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social".

"A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o Imposto de Renda".

"Ficam mantidas as contribuições previstas na legislação em vigor, incidentes sobre a folha de salários e a de que trata o Decreto-Lei n. 1.940, de 25 de maio de 1982, e alterações posteriores, incidente sobre o faturamento das empresas, com fundamento no art. 195, I, da Constituição Federal".

46. O STF reconheceu que "faturamento" e "lucro" são grandezas econômicas distintas, e que ambos podem ser objetos específicos de contribuições sociais da seguridade social, a COFINS e a CSLL, respectivamente.

47. Nada obstante o julgamento do RE 150.764 (Redator Ministro Marco Aurélio, J. 16.12.1992, DJ 02.04.1993) que decretou a inconstitucionalidade do referido art. 9º da Lei n. 7.689/88, mas contextualizado ao FINSOCIAL, sem, contudo, negar a dualidade entre "faturamento" e "lucro" como hipóteses de incidência distintas e sujeitas a contribuições sociais diversas, como restou assentado pelo STF ao reconhecer válida a COFINS (faturamento) e a CSLL (lucro).

48. Relembre-se que a Emenda Constitucional n. 20/98 deu nova redação ao art. 195, I, "b", CF, e a Lei n. 10.833/2003 tornou possível a "receita" como hipótese de incidência da COFINS.

49. Nessa linha, segundo a jurisprudência do STF, receita, faturamento e lucro são grandezas econômicas diversas que podem ensejar específicas contribuições sociais da seguridade social.

50. A base de cálculo da CSLL é o lucro da pessoa jurídica, como prescrito na Constituição e na Lei n. 7.689/88. Esse lucro é apurado antes da provisão do imposto de renda da pessoa jurídica, como reconhecido nos aludidos RREE 138.284 e 146.733.

51. Sobre essa "identidade" de base de cálculo e de técnica de apuração entre a CSLL e o IRPJ, o entendimento manifestado pelo Ministro Ilmar Galvão, no RE 146.733:

"Irrelevante, igualmente, para tanto, a circunstância de a sua cobrança e fiscalização serem realizadas pelos agentes encarregados do Imposto de Renda. Está mais do que claro que a lei não quis transferir para a 'caixa única' do Tesouro Nacional o produto da arrecadação da contribuição social, ao incumbir a Receita Federal de administrar e fiscalizar o tributo. O que, razoavelmente, se deve entender é que cabe aos agentes da Receita Federal disciplinar e realizar os lançamentos pertinentes, fiscalizando as empresas, a fim de evitar sonegações e retardamentos nos recolhimentos. Enfim, obviou-se a duplicidade de meios com vistas à arrecadação dos dois tributos, já que têm eles, praticamente, fonte de referência comum, seja, o balanço anual das empresas. A Constituição não veda essa providência posta em prática no prol do interesse público."

52. Nesse rumo, o lucro base de cálculo da CSLL é a renda da pessoa jurídica base de cálculo do IRPJ, com as nuances específicas de cada um desses tributos.

53. No julgamento do RE 201.456 (Redator Ministro Nelson Jobim, J. 02.05.2002, DJ 17.10.2003), o STF entendeu que o conceito de renda, para efeitos tributários, é eminentemente legal. Segundo o Ministro Nelson Jobim, "o conceito de lucro real tributável é puramente legal e decorrente exclusivamente da lei, que adota a técnica da enumeração taxativa".

54. Nada obstante, em termos de essência, a Corte entendeu que "renda pressupõe acréscimo patrimonial ou a disponibilidade jurídica ou econômica".

55. No RE 200.844 (Relator Ministro Celso de Mello, J. 25.06.2002, DJ 16.08.2002), a Suprema Corte reafirmou o decidido no aludido RE 201.465, quanto ao conceito de renda (lucro). Eis elucidativa passagem do voto do Ministro Celso de Mello:

"O Supremo Tribunal Federal, ao examinar a ratio subjacente ao art. 3º, n. I, da Lei n. 8.200/91, cuja eficácia veio a ser revigorada pela Lei n. 8.682/93 (art. 11), e ao manifestar-se a respeito do benefício em referência, cuja outorga foi motivada, unicamente,

por razões de política legislativa, deixou assentado, no tema (a) que o diferimento previsto na regra legal mencionada – que traduz mero "favor legis" – não consubstancia hipótese configuradora de empréstimo compulsório, rejeitando, por incabível, a incidência do disposto no art. 148, caput, da Constituição e (b) que o conceito normativo de renda (e de lucro real) representa noção revestida de caráter simplesmente legal, cabendo, ao legislador comum, definir-lhe o conteúdo e delinear-lhe o sentido, desde que observados – como no caso o foram - critérios de razoabilidade, em estrita consonância com os padrões fundados no princípio da proporcionalidade."

56. Nessa perspectiva, é na legislação do IRPJ e da CSLL que se encontra o significado de renda (lucro) acolhido pelo STF.

57. Assim, nos termos do art. 247 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3.000/99) "o lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal, com a observância da legislação comercial".

58. Quanto a CSLL é dizer que são contribuintes todas as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto sobre a renda. A sua base de cálculo é o lucro líquido do período de apuração antes da provisão do IRPJ.

59. A despeito da conclusão equivocada a que chegou, permissa venia, correto o conceito de lucro, base de cálculo da CSLL, formulado pelo Ministro Cezar Peluso na referida AC 1.738:

"Não deixa dúvida a respeito de sua natureza, a conceituação do lucro, qualquer que seja o fim que se considere, fiscal, contábil, ou econômico. A CSLL incide sobre o resultado do exercício, ajustado por adições e exclusões previstas no art. 2º, § 1º, 'c', da Lei federal n. 7.689/88. Mas esse lucro nada mais é do que o resultado positivo do exercício, ou seja, o valor das receitas da empresa, descontados os custos e despesas operacionais e não-operacionais:..."

60. É de ver, pois, de modo insistente, que receita, faturamento e lucro recebem do STF significações específicas, conquanto estejam "umbilicalmente" relacionadas visto que a receita é a fonte da qual decorre o faturamento que é fonte da qual decorre o lucro.

61. Recordem-se esses específicos significados:

61.1. Receita: todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero).

61.2. Faturamento: compreende apenas os valores oriundos do exercício da "atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços" (venda de mercadorias e de serviços).

61.3. Lucro: o resultado positivo do exercício, ou seja, o valor das receitas da empresa, descontados os custos e despesas operacionais e não-operacionais.

62. É fora de toda a dúvida que o legislador constituinte atribuiu a essas três grandezas econômicas distintas conseqüências tributárias diversas. A jurisprudência do STF tem sido fiel testemunha da "vontade" da Constituição, como se tem demonstrado.

IV. AS EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS DA SEGURIDADE SOCIAL NA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

63. A exoneração tributária significa a ausência da obrigação de pagar o tributo, ensina Sacha Calmon Navarro Coelho (Teoria Geral do Tributo e da Exoneração Tributária, RT, p. 118).

64. Há vários tipos exonerativos - continua o aludido autor - e os mais costumeiros são: a imunidade, a isenção, a não-incidência e a alíquota-zero. Para cada um desses tipos

de exoneração tributária, o sistema jurídico-normativo atribui características próprias, e a jurisprudência do STF, no particular, empresta soluções peculiares.

65. De grande força simbólica foi o julgamento do RE 227.832 (Relator Ministro Carlos Velloso, J. 01.07.1999, DJ 28.06.2002) no qual o STF entendeu legítima a incidência da COFINS sobre o faturamento da empresa, em uma interpretação harmônica entre o § 3º do art. 155, CF, e o caput do art. 195, CF, com redações anteriores às Emendas Constitucionais 20/1998 e 33/2001.

66. Tratava-se, na espécie, de ação na qual se postulava a imunidade à COFINS em face das operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais, por força do disposto no § 3º, art. 155, CF, na redação dada pela EC n. 3/1993:

"À exceção de impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro tributo poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País".

67. A questão constitucional controvertida estava em saber se a expressão "nenhum outro tributo" alcançava a COFINS incidente sobre o faturamento das pessoas jurídicas que tinham as aludidas atividades empresariais.

68. Nada obstante a expressão "nenhum outro tributo" e o reconhecimento de que a COFINS fosse um tributo, o STF entendeu, mediante uma redução teleológica, interpretar o termo "tributo" como "imposto", em consonância com os princípios constitucionais que irradiam do sistema da seguridade social.

69. Em seu voto, o Ministro Relator (Carlos Velloso) recordou, de modo contundente, que quando a Constituição desejou conceder imunidade no tocante às contribuições sociais foi expressa: § 7º do art. 195: "são isentas de contribuição para a

seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei".

70. O eminente Relator se fiou em sentença lavrada por Sacha Calmon Navarro Coelho, outrora Juiz Federal, que em análise ao § 3º, art. 155, CF, enunciou:

"Dizer que o art. 155, § 3º, da CF, barra as contribuições parafiscais, mormente as sociais, seria o mesmo que dizer dispensados da manutenção da seguridade social e das contribuições do art. 149 da Carta, as empresas de mineração, as concessionárias de energia elétrica, a indústria e o comércio de combustíveis e lubrificantes líquidos e gasosos, o que seria um absurdo lógico, altamente atentatório aos princípios da capacidade contributiva (art. 145, § 1º) e da igualdade tributária (art. 150, II), sem falar no art. 195, caput, da CF que defere a todos o dever de contribuir para a seguridade social".

71. Em passagem extremamente didática o Ministro Carlos Velloso indicou as linhas de seu raciocínio jurídico:

"Ora, a interpretação puramente literal e isolada do § 3º do art. 155 da Constituição levaria ao absurdo, conforme linhas atrás registramos, de ficarem excepcionadas do princípio inscrito no art. 195, caput, da mesma Carta – ‘a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei...’ – empresas de grande porte, as empresas de mineração, as distribuidoras de derivados de petróleo, as distribuidoras de eletricidade e as que executam serviços de telecomunicações – o que não se coaduna com o sistema da Constituição, e ofensiva, tal modo de interpretar isoladamente o § 3º do art. 155, a princípios constitucionais outros, como o da igualdade (CF, art. 5º e art. 150, II) e da capacidade contributiva. Não custa reiterar a afirmativa de que a Constituição, quando quis excepcionar o princípio inscrito no art. 195, fê-lo de forma expressa, no § 7º do mesmo art. 195."

72. Daí que, segundo o Ministro Velloso, em termos de seguridade social, as exonerações tributárias são específicas e excepcionais.

73. O voto proferido pelo Ministro Nelson Jobim adentrou a seara jurídico-contábil no qual analisa a incidência do ICMS (sobre o valor da venda), bem como o alcance das expressões "operações relativas" e "tributos" contidas no referido § 3º, art. 155, CF.

74. No tocante à imunidade tributária da seguridade social, o Ministro Jobim asseverou:

"A Constituição tem imunidade específica. Ela atendeu a sua preocupação quando disse, no § 7º, que são isentos de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes. Lá ela tratou do que tinha de tratar, e no lugar próprio".

75. Para chegar à conclusão de que a COFINS não está fora da incidência das aludidas "operações", o Ministro Jobim, cartesianamente, reconstrói os significados e as repercussões jurídicas dos termos "receita bruta", "lucro bruto", "receitas financeiras", "receitas operacionais", "faturamento" e "lucro líquido".

76. A despeito de cuidar da COFINS, o Ministro Jobim analisa a CSLL das empresas de mineração e a base de cálculo desse aludido tributo: o lucro líquido. Conquanto seja longa, a lição do Ministro Jobim vem a cavaleiro e explicita exaustivamente a operacionalização da incidência da CSLL sobre o lucro das pessoas jurídicas (fls. 1006-1009 do acórdão do RE 227.832):

"Na receita bruta de uma empresa mineral que, exclusivamente, opera com mineral, para tirarmos fora aquilo que, efetivamente, não é pedido, ou seja, receitas fora da área mineral, pergunto: teríamos a receita bruta, que seria de quê? A venda do produto, os resultados operacionais dele. No final, descontaríamos deste resultado operacional do produto para apurarmos as receitas líquidas, que é conceito técnico. Abateríamos o quê? Vendas canceladas, descontos incondicionais, impostos incidentes sobre vendas, que são

descontados: ICMS, imposto de exportação, ISS, PIS. Faturamento da COFINS também é descontado, aí teríamos o conceito de receita líquida, que é o conceito legal.

Depois da receita líquida temos que abater, ainda, o custo dos produtos da aplicação própria. Os custos das mercadorias revendidas, o custo de serviços vendidos e chegamos a um outro conceito, que é o de lucro bruto. Vejam, esse conceito, que é o terceiro, partiu de quê? Da venda do mineral. Aí, no conceito de lucro bruto, ganhos apurados em razão de variações monetárias, decorrentes da atualização do direito de crédito, calculados com base em índices ou coeficientes aplicáveis por disposição legal. Incluo, ainda, outras receitas financeiras, que seriam ganhos líquidos, para chegar ao imposto de renda, auferidos ao mercado de venda, variável, receita de juros sobre capitais e outras; incluo, ainda, no conceito de lucro bruto, outras receitas operacionais, resultados positivos em participações societárias, dividendos, etc. Abato, desses números, despesas operacionais, gastos estruturais e gerais necessários à atividade da empresa, variações monetárias passivas e outras operações financeiras.

Estou chegando ao cálculo para a incidência de diversos tributos e contribuições, como é que se calcula isso. Eu parti de receita bruta, cheguei ao conceito de receita líquida. Logo após, cheguei ao conceito de lucro bruto. Depois, cheguei ao conceito de lucro operacional, que são tributos técnicos. Ao lucro operacional, a que estou chegando, somo as receitas não operacionais e deduzo as despesas não operacionais. Aí, chegou a um outro conceito, para efeito de imposto de renda, que é o resultado do período básico. Deste resultado do período básico, tenho que abater participação em debêntures, participação de empregados, participação de administradores e partes beneficiárias, contribuições para assistência e previdência de empregados, chegando ao lucro líquido sobre o qual incide a contribuição sobre o lucro líquido. Sobre este valor, incide oito por cento para as empresas reais e dezoito por cento para as pessoas jurídicas, ou seja, temos, aqui, o lucro deste cálculo que é a base de cálculo da contribuição sobre o lucro líquido.

Para chegar ao lucro líquido base da contribuição social sobre o lucro líquido, parti de onde? Dos resultados das operações e vendas da empresa. Ele vendeu, negociou com o

minério de mercado, e teve um resultado de lucro líquido. Não incidiria, portanto, a valer o raciocínio, a contribuição sobre o lucro líquido. Se o raciocínio fosse verdadeiro, não teríamos a possibilidade de cobrar contribuição social sobre o lucro líquido de empresas, na parte correspondente aos valores originários da atividade de mineração ou de telecomunicações.

Depois de apurado esse lucro líquido, deduzo a alíquota, o valor devido da contribuição social para chegar a um outro conceito de lucro líquido, o lucro 'b', que é o lucro líquido básico menos o pago para a contribuição social. Ainda abato a provisão do imposto de renda, nos balanços da empresa, e chego ao lucro líquido do período-base, que é o lucro contábil, que ainda, não é o lucro tributário. Somo a estes valores, ainda, custos, soma de parcelas não dedutíveis, despesas operacionais, enfim, uma série de valores. Excluo, também, uma série de valores: lucro sobre a exploração correspondente a exportações incentivadas – inclusive discutimos este assunto, aqui, do BEFIEX -, resultado não tributável das sociedades cooperativas e chego, portanto, a um terceiro tipo de lucro, que é o lucro real, antes da compensação de prejuízos.

Vou trabalhar a compensação de prejuízo. O que abato? Compenso prejuízos fiscais do próprio período-base: atividades geral ou rural. Chego a um outro conceito, que é o lucro real após a compensação dos prejuízos do próprio período-base. Ainda tem que bater outras compensações. Quais são? Compensação dos prejuízos fiscais de períodos bases anteriores, atividades gerais, rurais etc., para se chegar ao lucro real.

Se esta empresa só tem operação de minério, só tem negócios em telecomunicações e combustíveis, ela não paga imposto de renda? Ao final, o resultado final do lucro real nada mais é do que operação básica, que está isenta.

Sr. Presidente, concluindo, procurei demonstrar – espero ter feito – que tudo o que diz respeito a tributos, impostos ou contribuições de qualquer natureza que incidam sobre empresas que operam com energia elétrica, serviço de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais, no País, têm como base um resultado financeiro

decorrente dessa atividade: a venda de energia elétrica, os serviços de telecomunicações e derivados de petróleo.

Será que precisamos dar às ‘operações relativas a energia elétrica’ o conceito pretendido nesse recurso, ou seja, o conceito de que esteja imune não só a operação como também o resultado dessa operação, que é exatamente o valor financeiro decorrente dessa atividade? É isso que estamos discutindo? Será que esse conceito de operação financeira inclui também o resultado dessa operação? Se incluirmos dentro do conceito de operação financeira o resultado, teremos que assumir a responsabilidade de que só incidirão o ICM, o imposto de exportação e de importação. Não incidiria o Imposto de Renda, a COFINS, o PIS, a contribuição sobre o lucro líquido, nada disso incidiria porque estaríamos na base de todo o cálculo, ou seja, no início estaríamos com a base das operações.

Corre o risco o Ministro Sepúlveda Pertence de pensar que a expressão ‘derivados de petróleo’ vai acabar estourando eventualmente nesses tecidos modernos, que são todos derivados de petróleo, ou seja, em relação aos pólos industriais de polietileno e outros que são derivados de petróleo. Pretendo propor, no exame do meu voto, a análise das conseqüências que isso está nos levando. Há necessidade de se entender, então – aqui vem o ponto – o que contém a expressão ‘operações’. Operações no sentido de incluir seus resultados, ou não? Esse é o ponto fundamental. Se incluirmos, dentro do conceito de operação, os seus resultados, teríamos que incluir os outros tributos, porque ao fim e ao cabo, conforme foi demonstrado claramente, na composição da renda do lucro tributável de uma pessoa jurídica que só opera com mineração, estaria contido sempre na base a venda de energia elétrica, ou estaria sempre originário disso, logo, seria decorrente de operação. Mas como isso não é admissível, porque a demonstração absurda mostra a falsidade da interpretação extensiva, a interpretação teria que ser restritiva, no sentido de que operações relativas a energia elétrica ou a essas atividades não incluam os seus resultados, já que seus resultados são base de outros tributos."

77. A longa exposição do Ministro Jobim se amolda à questão objeto do presente artigo, e são extremamente atuais as graves advertências quanto às conseqüências de

enxergar uma imunidade total em relação a todas as contribuições sociais (gerais e da seguridade social) que incidam sobre as pessoas jurídicas que tenham a exportação como objeto de sua atividade empresarial típica.

78. Ainda em sede de RE 227.832, em debates envolvendo os Ministros Moreira Alves, Sepúlveda Pertence, Carlos Velloso, Marco Aurélio e Nelson Jobim, acerca de inclusão ou não do "faturamento" dentro do termo "operação", o Ministro Moreira Alves entendeu que o "faturamento" era uma etapa da "operação" e se é uma etapa da "operação", "operação" o faturamento é.

79. O Ministro Carlos Velloso redarguiu a essa aludida conclusão (ou premissa naquele caso) do Ministro Moreira Alves recordando que:

"A lei escolheu como fato gerador, o faturamento, certo que a operação pode ser uma etapa do faturamento, mas não é faturamento. Em termos econômicos, há relevância, mas temos de considerar a hipótese de incidência sob o ponto de vista jurídico, e uma coisa é distinta da outra, eminente Ministro."

80. Em seu voto no aludido RE 227.832, o Ministro Ilmar Galvão trouxe à baila a nova redação do art. 195, CF, nos termos da Emenda Constitucional n. 20/1998 que incluiu a "receita" como nova hipótese de incidência, além das existentes "faturamento" e "lucro", de modo que a partir de então cada uma dessas hipóteses de incidência teriam concepções próprias. E, conseqüentemente, repercussões tributárias distintas.

81. Ao final do julgamento, o STF entendeu que a expressão "tributo" contida na redação daquele dispositivo constitucional controvertido não alcançava as contribuições sociais da seguridade social, em particular a COFINS e que, em se tratando de exoneração tributária da seguridade social, havia – como há - expressa cláusula constitucional (art. 195, § 7º, CF), visto que nessa seara as exonerações deveriam ser excepcionais e interpretadas restritivamente, em homenagem ao mandamento constitucional da universalidade dos contribuintes (art. 195, caput).

82. A compreensão externada pelo Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento da ADI 1.441 (Relator Ministro Octávio Gallotti, J 28.06.1996, DJ 18.10.1996) revela o destaque especial que as contribuições sociais da seguridade social sempre mereceram do STF: "Contribuição social é um tributo fundado na solidariedade social de todos para financiar uma atividade estatal complexa e universal, como é a da Seguridade".

V. AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS DA SEGURIDADE SOCIAL E A IMUNIDADE DAS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO

83. O ponto de partida de uma adequada interpretação normativa é enunciado textual. E o limite da interpretação é o respeito ao comando expreso nos textos normativos. É cediço que interpretar é atribuir significação normativa às palavras da lei, em uma perspectiva sistemática e teleológica.

84. Conquanto em outra oportunidade tenhamos admitido a possibilidade de o comando constitucional do art. 149, § 2º, I, CF, alcançar as contribuições sociais da seguridade social, refletindo-se melhor sobre o tema evoluímos para negar essa possibilidade, motivada essa evolução pela diferença de regimes constitucionais entre as contribuições sociais gerais (art. 149) e as contribuições sociais da seguridade social (art. 195), a que se aludiu no item II – As contribuições sociais na jurisprudência do STF, §§ 16 a 26 deste artigo.

85. Pede-se licença para novamente transcrever o contido no art. 149, § 2º, I, CF:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

.....

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

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

86. Com efeito, o § 2º é expresso ao se referir às contribuições sociais do caput do art. 149. E, segundo a melhor doutrina refletida normativamente na própria jurisprudência do STF, as contribuições sociais do art. 149 se distinguem das contribuições sociais da seguridade social do art. 195.

87. As contribuições sociais da seguridade social não são espécies das contribuições sociais gerais, mas espécie de contribuição social, isso é inegável. Sucede que, por ser espécie, sempre recebeu um tratamento normativo (e jurisprudencial) distinto.

88. Se assim não fosse, não havia razão para o mencionado dispositivo se referir expressamente ao caput do art. 149. Se a intenção constitucional fosse ampliar a imunidade das "receitas decorrentes de exportação" às contribuições sociais da seguridade social, deveria dizê-lo expressamente. Como tem afirmado a jurisprudência do STF, sempre que o legislador constituinte quis exonerar as contribuições da seguridade social o fez explicitamente. Não é esse o caso.

89. Cirúrgico o entendimento esposado por Evandro Costa Gama (As contribuições sociais de seguridade social e a imunidade do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. Disponível na página virtual do SINPROFAZ: www.sinprofaz.org.br/trabalhosjuridicos) no sentido da exclusão das contribuições sociais da seguridade social do alcance normativo do aludido art. 149, § 2º, I, CF, tendo como norte os regimes constitucionais específicos de cada uma dessas categorias de contribuições sociais (as gerais e as da seguridade social) e os princípios e regras da Seguridade Social, em particular a sua excelsa finalidade:

"Esse princípio exerce – como característica peculiar de todo princípio – um papel fundamental na interpretação e aplicação das regras constitucionais e infraconstitucionais relacionadas com a cobrança das contribuições da seguridade social, estabelecendo o dever de solidariedade de todos os integrantes da sociedade no financiamento da Seguridade Social no Brasil.

Coerente com o princípio da solidariedade no custeio da Seguridade Social (art. 195, caput) e ciente da necessidade de equilíbrio orçamentário no referido setor (art. 195, § 5º), o Poder Constituinte de 1988 fixou a imunidade do § 7º do art. 195 em favor das entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

Vejam que a única imunidade prevista para as contribuições sociais de seguridade social foi fixada em favor de instituições que desenvolvam suas atividades na área da assistência social, isto é, dentro dos limites da Seguridade Social.

A correta interpretação e aplicação da imunidade do § 2º, I, do art. 149 da Constituição deverá levar em consideração a real distinção entre os regimes jurídicos das contribuições sociais gerais (art. 149, 1ª parte) e das contribuições sociais de seguridade social (art. 195), sob pena de desrespeito à vontade popular representada pelo Poder Constituinte de 1988."

90. Essa interpretação atende ao sistema constitucional, pois de um lado há a política fiscal de desoneração das exportações e de outro há a política social de ampla repartição dos encargos da seguridade social. Na ponderação dos valores constitucionalizados aparentemente colidentes, deve prevalecer o verdadeiro objetivo da Constituição: exoneram-se as contribuições sociais gerais, mas preservam-se as contribuições sociais da seguridade social.

91. Em reforço a esse entendimento, tenha-se que a Lei n. 10.833/2003, art. 6º, inciso I, excluiu as receitas decorrentes de exportação da incidência a COFINS. A não-

incidência, assim como a isenção e outros tipos de exoneração tributária, é um favor legal concedido pelo Estado dentro de suas conveniências políticas. A imunidade – que também é um tipo exonerativo de tributos - é a explícita exclusão da possibilidade de o Estado tributar determinadas pessoas ou atividades.

92. Assim, portanto, o disposto no referido art. 6º, I, Lei 10.833/2003, reforça a tese de que a imunidade objeto de nossa análise não alcança as contribuições da seguridade social, visto que houve a necessidade de lei específica para exonerar as receitas de exportação da COFINS. Se realmente fossem imunes, essa lei não seria necessária.

93. Por essas razões, entendemos que as contribuições sociais da seguridade social estão fora da imunidade concedida pelo art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal.

VI. A CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO E A IMUNIDADE DAS RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO

94. A decorrência lógica da exclusão das contribuições sociais da seguridade social do alcance da aludida imunidade tributária é a prejudicialidade da discussão acerca da incidência ou não-incidência da CSLL nos lucros auferidos das receitas decorrentes de exportação.

95. Nada obstante, se por eventualidade houver o acolhimento da possibilidade de as contribuições da seguridade social estiverem ao alcance da cogitada imunidade tributária, essa imunidade é restrita às contribuições sociais da seguridade social incidentes sobre a receita (art. 195, I, "b", CF).

96. O art. 195, caput e incisos, estabelece as hipóteses de incidência das contribuições sociais da seguridade social - mais uma vez - nos seguintes termos:

"Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidente 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."

97. De imediato exclui-se a análise dos aludidos incisos III e IV, art. 195, CF, pois não há que se cogitar de "receitas decorrentes de exportação" oriundas das "receitas de concursos de prognósticos" ou - ainda mais absurdo – "do importador de bens ou serviços do exterior". É a clássica situação da não-incidência natural, uma dedução lógica, como ensina Sacha Calmon (obra citada, pp. 139 e ss.).

98. Quanto às demais hipóteses de incidência, os préstimos doutrinários de Evandro Costa Gama (artigo citado) nos socorrem providencialmente:

"Por outro lado, mesmo que se admitisse ser aplicável a citada imunidade às contribuições sociais de seguridade social – que entendemos ser inaplicável pelas razões já expostas, tal imunidade só alcançaria a contribuição do art. 195, I, "b" (a COFINS), que tem como fato gerador a receita ou o faturamento, uma vez que as demais contribuições não possuem na materialidade de seus fatos geradores o ser "receita".

Quanto às contribuições sociais sobre a folha de salário e demais rendimentos do trabalho, sobre a remuneração do trabalhador e sobre a receita de concursos de prognósticos, não encontramos posição defendendo a extensão da imunidade do art. 149, § 2º, I, às referidas contribuições. No entanto, encontramos manifestações favoráveis à extensão da referida imunidade à Contribuição sobre o Lucro Líquido – CSLL.

Tal pretensão, com todo o respeito aos seus defensores, deve ser afastada, por ser a figura do "lucro" – fato gerador da CSLL – fenômeno totalmente distinto de "receita". O lucro caracteriza-se pela mais-valia resultante da subtração de todas as despesas permitidas em lei do montante de receitas auferidas pela pessoa jurídica. Nem todas as despesas realizadas são passíveis de dedução da base de cálculo da CSLL (art. 13, incisos I a VII, Lei nº 9.249/95), assim como outras, sem relação com a atividade fim da pessoa jurídica, têm suas respectivas deduções autorizadas, como, por exemplo, doações a entidades civis sem fins lucrativos (art. 13, § 2º, Lei nº 9.249/95).

Além disso, para efeito de apuração da base de cálculo da CSLL, os prejuízos fiscais existentes são passíveis de compensação, nos períodos posteriores, no limite de 30% do lucro líquido ajustado (art. 58, Lei nº 8.981/95), o que só comprova a distinção entre os fenômenos "receita" e "lucro", uma vez que este não é fruto exclusivo da equação "receitas menos despesas".

Ao término do presente artigo, podemos afirmar, com convicção, que a interpretação e aplicação da imunidade do art. 149, § 2º, I, não alcança as contribuições

sociais previstas no art. 195 da Constituição, por força do regime jurídico específico das Contribuições Sociais de Seguridade Social."

99. Conquanto o ilustre articulista tenha aduzido a inexistência de posição defendendo a extensão da cogitada imunidade em relação à "folha de salários" e à "contribuição do trabalhador", alínea "a" do inciso I, e inciso II, art. 195, CF, se se aceitar a premissa/conclusão de que tudo que advenha das receitas de exportação é imune a todas as contribuições sociais, inclusive as da seguridade social, mister se faz surpreender essa situação inusitada, pois se está diante de um verdadeiro *Midas* imunizante.

100. Induvidosamente "a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício" com empresas exportadoras é custeada pelas receitas decorrentes das exportações. Uma vez aceito o paroxismo de que todas as contribuições sociais incidentes sobre grandezas direta ou indiretamente decorram das receitas de exportação, chegar-se-á ao absurdo de as pessoas jurídicas exportadoras não contribuírem sobre a hipótese de incidência do art. 195, I, "a", CF.

101. Nessa linha de raciocínio extremada, a hipótese de incidência do art. 195, II, CF, também estaria imunizada se "as receitas" (salários e rendimentos) dos trabalhadores advierem de receitas decorrentes de exportações. O despautério da tese leva a sua inviabilidade.

102. Um dos limites da interpretação jurídica é a razoabilidade das conclusões e das conseqüências das decisões. Uma interpretação que chegasse a conclusão de que todas as contribuições sociais não devem incidir sobre nenhuma grandeza direta ou indiretamente relacionada com as receitas decorrentes das exportações é desarrazoada, *data venia*.

103. A conseqüência de uma decisão judicial nesse sentido (da total imunidade às contribuições sociais) acarretaria graves danos ao sistema da seguridade social e causaria uma irracional desigualdade entre os setores econômicos brasileiros, com reflexos nas

políticas interna e internacional. Se fosse a vontade da Constituição fosse exonerar as grandezas econômicas direta ou indiretamente relacionadas com as receitas decorrentes das exportações de todas as contribuições sociais, inclusive as da seguridade social, isso deveria estar enunciado explicitamente.

104. Todavia, na presente hipótese, cuida-se da incidência da contribuição social da seguridade social incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas auferido das receitas decorrentes de exportações.

105. A CSLL é contribuição social incidente sobre o lucro das pessoas jurídicas instituída pela Lei n. 7.689, de 15.12.1988, cuja base de cálculo é o lucro, nos termos em que autorizado pelo art. 195, I, "c", CF.

106. À luz do texto constitucional, percebe-se que o próprio constituinte estabeleceu 5 (cinco) bases de cálculo para as contribuições sociais nas hipóteses do referido inciso I do art. 195:

1ª: a folha de salário;

2ª: demais rendimentos do trabalho, pagos ou creditados a qualquer título, à pessoa física prestadora de serviços;

3ª: a receita;

4ª: o faturamento; e

5ª: o lucro.

107. Quanto à imunidade relacionada à "folha de salário" e "demais rendimentos pagos", assim como em relação às hipóteses de incidência dos incisos II, III e IV do art. 195, CF, demonstrou-se o desacerto da tese e a impraticabilidade de pretensão

eventualmente existente. Igual destino se reserva à pretensão relacionada à CSLL, a despeito de ilustrada opinião divergente.

108. Ao longo deste artigo, apresentou-se que para efeitos tributários, "receita" e "lucro" são grandezas econômicas distintas e merecedoras de tratamentos normativos diversos, conquanto estejam umbilicalmente relacionados. O lucro decorre da receita, isso é inquestionável, mas tanto o lucro quanto a receita têm verdadeira autonomia fiscal.

109. Essa "autonomia fiscal" é reconhecida pela doutrina especializada sobre o tema (Marco Aurélio Greco: Contribuições – uma figura 'sui generis'; José Eduardo Soares de Melo: Contribuições sociais no sistema brasileiro; Werther Botelho Spagnol: As contribuições sociais no direito brasileiro; e Nicolau Konkel Junior: Contribuições sociais – doutrina e jurisprudência) e pela jurisprudência do STF, como assinalado.

110. Essa mencionada "autonomia fiscal" chancelada pela jurisprudência do STF, além dos precedentes já recordados, pode ser vislumbrada de modo incontestável no julgamento do RE 336.134 (Relator Ilmar Galvão, J. 20.11.2002, DJ 16.05.2003), no qual o STF reconheceu válido o aumento da alíquota da COFINS e, no ponto em que interessa imediatamente, o direito de abater até um 1/3 do valor pago a título de COFINS com a CSLL efetivamente paga (art. 8º, § 1º, Lei 9.718/98).

111. Nesse referido julgamento, a Corte entendeu válida, sem ofensa ao magno princípio da isonomia, a possibilidade de compensação de 1/3 (um terço) do valor pago a título de COFINS com a CSLL efetivamente paga por cuidar-se de dois tributos distintos com bases de cálculo diversas. A COFINS, à época, o faturamento. A CSLL o lucro. Se acaso a base de cálculo da COFINS fosse a receita, como atualmente, a sorte do julgado não seria diferente. Isso porque, como acentuado, "receita", "faturamento" e "lucro" são grandezas econômicas distintas e que recebem tratamento jurídico diverso, a despeito de suas relações "umbilicais".

112. O ponto central da exclusão da CSLL da imunidade concedida às receitas decorrentes de exportação reside na diferença conceitual entre "lucro" e "receita" e na diversidade de tributos (contribuições) incidentes.

113. Reitere-se, entendemos que as contribuições sociais da seguridade social não estão alcançadas pela aludida imunidade às receitas decorrentes de exportação. Todavia, se se entender que as contribuições da seguridade social são alcançadas, somente aquela incidente sobre as "receitas". Nenhuma outra contribuição social da seguridade social foi exonerada à incidência sobre as pessoas jurídicas que auferiram grandezas decorrentes de receitas de exportação. No presente caso, a CSLL.

114. Nos termos da Lei n. 10.833/2003 a base de cálculo da COFINS é o total das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente de sua denominação ou classificação contábil. Segundo a recordada jurisprudência do STF, está-se diante de "receita". O "faturamento", segundo essa mencionada jurisprudência, é a receita decorrente da vendas de mercadorias e serviços ou da prestação de serviços.

115. O "lucro", já foi demonstrado, é decorrente de todas as "receitas", após as "depurações" legalmente permitidas. Nos termos da Lei n. 7.689/1988, a base de cálculo da CSLL é "o valor do resultado do exercício", antes da provisão do imposto de renda.

116. Essa distinção entre "receita" e "lucro" foi reforçada pela Emenda Constitucional n. 20/1998. Com efeito, a redação primitiva do inciso I do art. 195, CF, dispunha "apenas" acerca da "folha de salários, do faturamento e de lucro", como bases de cálculo das contribuições sociais da seguridade social incidentes sobre as empresas. A referida EC 20/1998 inseriu a "receita" como nova hipótese de incidência, além das já existentes. Isso ficou patente nos precedentes jurisprudenciais do STF.

117. A Emenda Constitucional n. 33/2001 (que instituiu a imunidade das receitas de exportação em relação às contribuições sociais gerais - art. 149, CF - como defendemos ou, por eventualidade, uma vez aceita a possibilidade de alcance às contribuições da seguridade

social, apenas a contribuição sobre as receitas estariam alcançadas - art. 195, I, b, CF) deve ser compreendida em face da aludida EC 20/1998.

118. Isso porque se a EC 20/1998 não tivesse criado uma nova hipótese de incidência (a receita), provavelmente a vontade constitucional emanada da EC 33/2001 fosse no sentido de alcançar tanto o "faturamento" quanto o "lucro" decorrentes das receitas de exportação. Isso, repita-se, se se entender que a EC 33/2001 alcançaria as contribuições do 195, em vez de restringir-se às contribuições sociais gerais (art. 149, caput).

119. Mas, a EC 20/1998 estabeleceu a "receita" como hipótese de incidência autônoma de contribuição social da seguridade social, daí que a EC 33/2001 – se alcançar a seguridade social – imuniza apenas a contribuição social da seguridade social incidente sobre a receita.

120. Do contrário, se se der à expressão "receita decorrente de exportação" o poder de exonerar tributariamente de todas as contribuições sociais, inclusive as da seguridade social, também, a fortiori, autoriza a dizer que todas as demais hipóteses de incidência perderam sentido, pois uma vez tributada a "receita", desnecessário tributar o "faturamento", o "lucro" e todas as demais grandezas direta ou indiretamente relacionadas com a "receita". Essa interpretação, reconheça-se, é equivocada e não encontra eco nem na jurisprudência do STF nem na melhor e mais séria doutrina fiscal brasileira.

121. Isso levaria ao extremo de se entender que a EC 20/1998 ao instituir a "receita" como nova hipótese de incidência das contribuições sociais da seguridade social revogou as demais hipóteses de incidência existentes, visto que tanto o "faturamento" quanto o "lucro" e a "folha de salários etc." decorrem das receitas auferidas pelas pessoas jurídicas. A conclusão é inaceitável. A premissa é falsa e sofismática.

122. Nem a EC 20/1998 inviabilizou as contribuições sociais da seguridade social incidentes sobre "faturamento", "lucro", "folha de salários etc." com a inserção da "receita" como nova fonte de custeio, nem a EC 33/2001 autorizou a extensão da imunidade

tributária às contribuições sociais que não incidissem diretamente sobre as receitas decorrentes de exportação.

VII. CONCLUSÕES

1ª. À luz do texto constitucional, há o regime constitucional das contribuições sociais gerais (art. 149) e o regime constitucional das contribuições sociais da seguridade social (art. 195).

2ª. A EC 33/2001 instituiu, em relação às receitas decorrentes de exportação, imunidade às contribuições sociais gerais, por expressa disposição normativa ao se referir às contribuições sociais do caput, nos termos constantes no § 2º, inciso I, do art. 149, CF.

3ª. Receita, Faturamento e Lucro são grandezas econômicas distintas e receptoras de tratamentos jurídicos específicos, com conseqüências tributárias diversas.

4ª. Receita, segundo o STF, designa o gênero, compreensivo das características ou propriedades de certa classe, abrangente de todos os valores que, recebidos da pessoa jurídica, se lhe incorporam à esfera patrimonial. Todo valor percebido pela pessoa jurídica, a qualquer título, será, nos termos da norma, receita (gênero).

5ª. Faturamento, segundo o STF, também significa percepção de valores e, como tal, pertence ao gênero ou classe receita, mas com a diferença específica de que compreende apenas os valores oriundos do exercício da "atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou serviços" (venda de mercadorias e de serviços).

6ª. Lucro é o resultado positivo do exercício, ou seja, o valor das receitas da empresa, descontados os custos e despesas operacionais e não-operacionais.

7ª. As exonerações tributárias relacionadas às contribuições da seguridade social são explícitas e relacionadas com as finalidades da própria seguridade social (saúde, previdência e assistência), descabendo interpretação extensiva nessa situação.

8ª. Se, por eventualidade, entender-se que a imunidade concedida pela EC 33/2001 alcança as contribuições sociais da seguridade social, ela restringe-se àquela que tem a "receita" como hipótese de incidência.

9ª. A EC 20/1998, ao instituir a "receita" como nova fonte de custeio (hipótese de incidência) da seguridade social, não revogou nem excluiu as demais hipóteses de incidência, mormente o "faturamento" e o "lucro".

10ª. É divorciada da realidade, com a devida vênia, a interpretação de que todas as contribuições sociais que tenham grandezas econômicas direta ou indiretamente relacionadas com as receitas decorrentes de exportação estão inviabilizadas e que não podem ser cobradas das pessoas jurídicas que tenham como objeto social de sua atividade empresarial típica a exportação.

* Natural de Campo Maior – PI; Bacharel em Direito, Universidade Federal do Piauí – UFPI; Doutor em Direito Constitucional, Universidade Federal de Minas Gerais – UFMG; Professor de Direito Constitucional, Escola da Advocacia-Geral da União – EAGU; Procurador da Fazenda Nacional perante o Supremo Tribunal Federal; Advogado inscrito na OAB/PI n. 5060.

Disponível em:< <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=10673>>

Acesso em.: 27 nov 2007.