

nº 9.249/1995, no artigo 74 da Medida Provisória nº 2.158-34/2001, e também no artigo 7º, parágrafo 1º, da Instrução Normativa da Receita Federal nº 213/2002, depende, necessariamente, da conversão dos referidos valores, nos termos do artigo 25, parágrafo 4º, da Lei nº 9.249/1995, em moeda nacional - procedimento que não guarda qualquer relação com a chamada "tributação de variação cambial", decorrente de aplicações financeiras no exterior (artigo 30 e parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-35/2001).

Por fim, a declaração da constitucionalidade da norma em questão pelo Supremo Tribunal Federal é medida que se impõe, como forma, não somente de preservar o ordenamento jurídico brasileiro, mas também de reafirmar o compromisso do Brasil, no cenário internacional, de combater os chamados "paraísos fiscais", a concorrência desleal e a sonegação fiscal.

O STF e a Imunidade Tributária das Receitas de Exportação (Art. 149, § 2º, I, CF) em Face das Contribuições Sociais CSL, CPMF¹, PIS, Cofins e "Funrural"

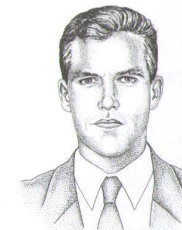
Rodrigo Caramori Petry

1. Introdução

No presente artigo, vamos estudar a abrangência da imunidade tributária do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição brasileira, que textualmente protege as receitas de exportação contra a incidência de contribuições sociais e interven-tivas. Abordaremos o tema comentando o julgamento realizado pelo Supremo Tribunal Federal sobre os Recursos Extraordinários nºs 474.132, 564.413 e 566.259 (sessão plenária de 12 de agosto de 2010), ocasião na qual o Tribunal decidiu que não estão incluídas no alcance da imunidade tributária prevista no art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição, as contribuições sociais sobre o lucro (CSL) e sobre a movimentação financeira (extinta CPMF) das empresas exportadoras. Aproveitaremos a oportunidade para indicar, ainda que brevemente, algumas outras discussões em trâmite no Judiciário sobre a interpretação do art. 149, parágrafo 2º, I, algumas delas demandando futuro pronunciamento do STF.

Primeiramente, quanto ao citado julgamento envolvendo a CSL e a CPMF, o STF reconheceu que os exportadores devem efetivamente recolher aos cofres do Governo federal as contribuições sociais em relação ao lucro e às transações financeiras que tenham se originado de vendas ou prestação de serviços destinados ao exterior, observando-se que a obrigação, no caso da CSL, persiste até atualmente; e, no caso da CPMF, a obrigação do recolhimento vai até a competência dezembro de 2007, já que a partir de janeiro de 2008 a contribuição perdeu vigência face a não prorrogação de sua autorização constitucional.

Para bem compreender essa questão e os reflexos do julgamento do STF quanto à situação tributária dos exportadores no Brasil, vamos fazer uma abordagem passando pelas seguintes etapas de análise: (i) características das normas de



Rodrigo Caramori Petry
é Mestre em Direito Econômico e Social pela PUC/PR, Professor, Advogado e Consultor Tributário em Curitiba/PR.

¹ Contribuição extinta em 31 de dezembro de 2007, mas cujos reflexos financeiros atingem os processos que foram objeto de julgamento pelo STF.

imunidade tributária; (ii) conteúdo da regra constitucional do art. 149, parágrafo 2º, I; (iii) breve exposição das teses debatidas no STF e a posição desse tribunal; e (iv) comentários sobre um outro caso muito semelhante, já decidido anos antes pelo Supremo, no qual a abrangência da imunidade tributária também recebeu uma interpretação restritiva: o caso da imunidade tributária das “operações” envolvendo energia elétrica, telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais, prevista no parágrafo 3º do art. 155 da Constituição.

É importante novamente frisar que existem diversas outras questões polêmicas envolvendo a incidência de contribuições sociais no comércio exterior, inclusive sobre a abrangência da imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, da CF, e o Supremo ainda deverá se debruçar sobre algumas dessas questões em um futuro próximo, especialmente em face das contribuições PIS, Cofins e previdenciária substitutiva folha-receita (também chamada de “nova contribuição ao Funrural”²). Ou seja, tenha-se em mente que o julgamento do STF aqui comentado não esgotou os questionamentos acerca da aplicação da imunidade contida no art. 149, parágrafo 2º, I, da CF, razão pela qual o tema se mantém de vivo interesse para os contribuintes.

2. As Imunidades Tributárias

As imunidades tributárias são normas constitucionais que determinam hipóteses de incompetência legislativa tributária, proibindo aos entes políticos (União, Estados, DF e Municípios) instituir tributos sobre determinados fatos/matérias ou para determinadas pessoas. Daí ser comum a classificação das imunidades em objetivas ou subjetivas, conforme o âmbito de proteção que ofereçam (a fatos/matérias ou a pessoas)³.

Em sua maior parte, as normas de imunidade tributária expressam em matéria fiscal o interesse da Constituição Federal em prestigiar direitos fundamentais, como no caso da imunidade que protege templos de qualquer culto (art. 150, VI, “b”)⁴ como um reflexo do direito à liberdade religiosa (art. 5º, VI)⁵; ou buscam viabilizar objetivos fundamentais do País, como no caso das regras de imunidade que protegem as exportações da incidência de diversos tributos (arts. 149, parágrafo 2º, I; 153,

parágrafo 3º, III; 155, parágrafo 2º, X, “a”)⁶ para prestigiar o objetivo de garantir o desenvolvimento nacional (art. 3º, da CF)⁷.

Mas, por outro lado, algumas imunidades tributárias apenas representam opções de política fiscal do Governo, que, embora ligadas a objetivos importantes para o País, não são consideradas fundamentais, restando sem proteção especial contra eventuais mudanças constitucionais. Quando estivermos diante de imunidades de tal expressão, podemos vê-las serem reduzidas ou suprimidas por meio de emenda constitucional, sem que isso contrarie o limite do art. 60, parágrafo 4º, IV, da Constituição, que veda qualquer emenda tendente a abolir direitos fundamentais⁸.

O Supremo Tribunal Federal já reconheceu esse caráter relativo de algumas imunidades tributárias. Quando do julgamento da ADI-MC nº 1.497-8/DF⁹, o STF validou a Emenda nº 12/1996 apesar dela afastar parcialmente uma imunidade, aquela que protegia da tributação o ouro como ativo financeiro e cambial (art. 153, parágrafo 5º, da CF). Com isso, a Emenda permitiu que o ouro sofresse a incidência da contribuição provisória sobre movimentação financeira (a hoje extinta CPMF), tributo cuja norma de competência legislativa foi ao mesmo tempo criada pela mesma Emenda nº 12/1996.

Existem imunidades que protegem determinados fatos ou matérias que seriam tributados por alguns impostos ou contribuições acaso não houvesse a proteção da imunidade. Assim, as imunidades podem, por exemplo, afastar tributos que, a princípio, poderiam incidir sobre operações com energia elétrica; ou tributos que poderiam onerar a receita obtida com certas atividades econômicas, e assim por diante.

Um desafio recorrente na análise dessas imunidades tributárias é o de concluir se estão protegendo as matérias em si (e assim vedariam todo e qualquer tributo que direta ou indiretamente, ou mesmo sucessivamente, onerasse aquela matéria) ou se abarcam apenas os tributos cuja hipótese de incidência colhe diretamente aquela matéria colocada ao abrigo da imunidade tributária.

Vamos analisar no presente artigo dois casos emblemáticos sobre o assunto, julgados pelo STF: o mais recente, envolvendo a abrangência do art. 149, parágrafo 2º, I, da CF em relação às contribuições CSL e CPMF (atualmente extinta); e também o mais antigo, relativo à abrangência do art. 155, parágrafo 3º, da CF.

3. A Imunidade Tributária da Receita Auferida com Exportações em Face das Contribuições Sociais e Interventivas (Art. 149, § 2º, I, da CF)

Vejamos como é a redação da regra de imunidade tributária constante do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição Federal, *ipsis litteris*:

² A expressão “Funrural” não nos parece apropriada, por fazer alusão à antiga contribuição Funrural, já extinta. Para aprofundamento: PETRY, Rodrigo Caramori. “Reflexões sobre o Julgamento do STF no RE 363.852/MG: Inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária do Produtor Rural Pessoa Física Empregador na Lei nº 8.540/1992 (“Funrural”)”. *Revista de Estudos Tributários* nº 74. Porto Alegre: IET e IOB, julho-agosto de 2010, pp. 10-29.

³ As imunidades ocupam espaço exclusivamente constitucional, não se confundindo com as isenções, que são normas instituídas apenas pela legislação infraconstitucional, recebendo distinto regime jurídico. Daí a importância de notar que, sempre quando o texto Constitucional afastar a competência tributária sobre determinados fatos/matérias ou pessoas, estará ele fixando uma norma de imunidade, mesmo que expresse a regra como uma isenção tributária, como ocorre no parágrafo 7º do art. 195, por exemplo, *ipsis litteris*: “Art. 195. (...) § 7º São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

⁴ “Art. 150. (...) é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) VI - instituir impostos sobre: b) templos de qualquer culto.”

⁵ “Art. 5º (...) VI - é inviolável a liberdade de consciência e de crença, sendo assegurado o livre exercício dos cultos religiosos e garantida, na forma da lei, a proteção aos locais de culto e a suas liturgias.”

⁶ Tais dispositivos beneficiam as exportações brasileiras com imunidade tributária, impedindo a incidência de contribuições sociais e interventivas, e também a incidência do imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) assim como do imposto sobre operações com produtos industrializados (IPI), respectivamente.

⁷ “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: (...) II - garantir o desenvolvimento nacional.”

⁸ “Art. 60. (...) § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (...) IV - os direitos e garantias individuais.”

⁹ STF, Pleno, ADI-MC nº 1.497-8/DF, Rel. Min. Marco Aurélio, Rel. para acórdão o Min. Carlos Velloso, julgado por maioria em 9.10.1996, *DJU* de 13.12.2002.

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse de 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.”

Diante dessa redação, os contribuintes e o Fisco federal elaboraram interpretações conflitantes, muito debatidas na doutrina e nos tribunais até hoje.

Para muitos contribuintes, a imunidade seria aplicável à receita como matéria econômica, afastando dela todos os tributos que tivessem seu fato gerador direta ou indiretamente ligado a essa mesma matéria.

Assim, a imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, abrangeria não somente as contribuições sociais cuja hipótese de incidência fosse a “receita” de vendas ao exterior (caso do PIS e da Cofins), mas também abrangeria a contribuição cuja hipótese de incidência fosse derivada dessa mesma matéria. Isso abarcaria a contribuição social sobre o lucro (CSL), vez que o lucro só existe em virtude da anterior obtenção de receita, inclusive de exportações. A empresa que exportasse então teria o direito de ver excluído da tributação o montante do lucro proporcional às receitas obtidas com vendas ao exterior.

Uma parte dos contribuintes entendeu que também a contribuição provisória sobre movimentação financeira (a hoje extinta CPMF) seria excluída nas movimentações de valores derivadas de operações de câmbio necessárias para a comercialização no exterior, já que representaria, no caso, uma contribuição social onerando indiretamente a receita de exportações, pois as operações de câmbio são necessárias para a conclusão do negócio (a venda implica no recebimento de moeda estrangeira, como contrapartida da remessa de mercadorias).

De outro lado, para o Fisco federal, a abrangência da imunidade contida no inciso I do parágrafo 2º do art. 149 da Constituição seria mais restrita, abrangendo apenas as contribuições cuja hipótese de incidência seja a “receita”, o que afastaria a aplicação da imunidade para quaisquer outras contribuições sociais, como é o caso da contribuição sobre o lucro e da extinta contribuição sobre movimentação financeira.

4. O Julgamento do STF (REs nºs 564.413, 566.259 e 474.132)

A discussão entre contribuintes e Fisco em torno do art. 149, parágrafo 2º, I, vinha se arrastando no Judiciário desde o final de 2001, tendo em vista o início da vigência dessa norma de imunidade (11 de dezembro de 2001, conforme previsto na EC nº 33). Mais recentemente, em sessão realizada no dia 12 de agosto de 2010, o Plenário do Supremo Tribunal Federal resolveu finalmente a querela, optando por uma interpretação mais restrita da norma de imunidade, o que deu ganho de causa

à União Federal, em todos os Recursos Extraordinários envolvidos (nºs 564.413¹⁰, 566.259¹¹ e 474.132¹², cujos acórdãos ainda aguardam publicação¹³).

No julgamento, a maioria dos ministros acolheu os seguintes fundamentos:

- i) a imunidade da receita de exportações atinge apenas as contribuições sociais e interventivas que tenham por hipótese de incidência “receitas”, excluindo-se, portanto, a CSL e a CPMF por terem hipóteses com conceitos técnicos diferentes (lucro e movimentação financeira) na Constituição;
- ii) a imunidade, no caso, é objetiva e direta, favorecendo apenas as receitas de exportação enquanto potencial objeto de tributação, não podendo favorecer as empresas exportadoras em relação a seus lucros e sua movimentação financeira, ainda que advindos de exportações;
- iii) os princípios da universalidade e da solidariedade social funcionam como diretrizes que favorecem uma interpretação mais estrita das imunidades quando possam potencialmente dispensar contribuições importantes para o financiamento da seguridade social¹⁴;

¹⁰ “Imunidade - Capacidade Ativa Tributária. A imunidade encerra exceção constitucional à capacidade ativa tributária, cabendo interpretar os preceitos regedores de forma estrita. Imunidade - Exportação - Receita - Lucro. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras.

Lucro - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - Empresas Exportadoras. Incide no lucro das empresas exportadoras a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.” (Ementa publicada no *DJe* de 6.12.2010)

¹¹ “Ementa: Constitucional. Imunidade Tributária. Art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal. Extensão da Imunidade à CPMF Incidente sobre Movimentações Financeiras Relativas a Receitas Decorrentes de Exportação. Impossibilidade. Interpretação Estrita da Norma. Recurso Extraordinário Desprovido.

I - O art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal é claro ao limitar a imunidade apenas às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico incidentes sobre as receitas decorrentes de exportação.

II - Em se tratando de imunidade tributária a interpretação há de ser restritiva, atentando sempre para o escopo pretendido pelo legislador.

III - A CPMF não foi contemplada pela referida imunidade, porquanto a sua hipótese de incidência - movimentações financeiras - não se confunde com as receitas.

IV - Recurso extraordinário desprovido.” (Ementa publicada no *DJe* de 24.9.2010)

¹² “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.” (Ementa publicada no *DJe* de 1º.12.2010)

¹³ Observamos que no RE nº 564.413 e no RE nº 474.132 existem ainda pendentes de julgamento embargos de declaração que requerem efeito modificativo do julgado, embora em nosso entendimento a chance de mudança no entendimento do STF seja remota.

¹⁴ Para um aprofundamento sobre os referidos princípios, veja-se: PETRY, Rodrigo Caramori. “As Contribuições para a Seguridade Social e os Princípios da Solidariedade e Universalidade: uma Análise da Jurisprudência”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas* nº 92. São Paulo: RT, maio-junho de 2010, pp. 254-277.

iv) a imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, não pode envolver a CSL, pois a desoneração do lucro dos exportadores brasileiros configuraria subsídio governamental vedado pelo Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC), firmado pelo Brasil para incorporar os resultados da rodada Uruguai de negociações comerciais multilaterais do Gatt, em 1994, e que instituiu a Organização Mundial do Comércio (OMC), acordo esse promulgado no Brasil pelo Decreto presidencial nº 1.355/1994¹⁵.

Apesar de entendermos como bem construída a lógica da interpretação apresentada pelos contribuintes acerca da amplitude da imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, tínhamos fundadas dúvidas quanto ao seu acolhimento pelo Supremo. O argumento do Fisco federal, vedando a extensão da imunidade ao lucro em face da necessária obediência dos pactos internacionais que condenam algumas espécies de subsídio às empresas atuantes no comércio exterior foi importante fundamento dos votos dos ministros Ellen Gracie e Joaquim Barbosa, proferidos no RE nº 564.413/SC.

Essa interpretação ressalta que a Constituição brasileira valoriza a obediência aos pactos internacionais regularmente introduzidos no ordenamento interno, inclusive aqueles que tratam das relações comerciais internacionais. O Brasil está envolvido no cenário globalizado, vinculado aos compromissos de promoção de livre concorrência internacional no âmbito da OMC, e, ao mesmo tempo em que deve defender os interesses das empresas nacionais dedicadas ao comércio exterior, precisa pautar suas iniciativas de promoção de exportações nos limites aceitos pelas regras internacionais, sob pena de arcar com sanções comerciais e medidas compensatórias.

A retaliação dos países que se sintam prejudicados por desequilíbrios comerciais eventualmente causados pelo Brasil pode gerar graves prejuízos à economia nacional e aos próprios exportadores, daí o cuidado que se deve tomar ao interpretar normas exonerativas que beneficiem as exportações brasileiras¹⁶. Atento a esse contexto, o STF entendeu que a desoneração pura do lucro dos exportadores, por uma eventual admissão da contribuição sobre o lucro (CSL) como atingida pela imunidade tributária da receita de exportações (art. 149, parágrafo 2º, I), poderia gerar complicadores para as relações comerciais do Brasil no âmbito da OMC.

Sob essa ótica, parece-nos que o STF, acertadamente, adotou uma postura mais restritiva ao interpretar a regra imunizante contida no art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição, para decidir que sua abrangência é limitada às contribuições que tenham como hipótese de incidência as receitas. Esses tributos sobre as receitas são aqueles relacionados diretamente com as vendas dos produtos/mercadorias/serviços, se configurando como “tributos indiretos” conforme os termos colocados pelo acordo ASMC/Gatt acima referido¹⁷.

¹⁵ O acordo foi primeiramente aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, do Congresso Nacional.

¹⁶ No mesmo sentido o alerta de Welber Barral “Incentivos aos Exportadores em Matéria de Contribuições para o Custeio da Seguridade Social e os Acordos da OMC”. *Contribuições para Seguridade Social*. Coordenador Sacha Calmon Navarro Coelho. São Paulo: Quartier Latin, 2007, pp. 740-765.

¹⁷ Com isso não queremos reconhecer que a OMC e as regras reguladoras da “concorrência fiscal internacional” (usando a denominação dada por André Elali) sejam de fato justas a ponto de promover o equilíbrio na competição entre os países desenvolvidos e aqueles ainda em desenvolvimento ou mesmo subdesenvolvidos. As regras internacionais

A desoneração (mediante isenção, imunidade ou outro mecanismo) de tributos classificados de “indiretos” nos termos do acordo ASMC/Gatt é tradicionalmente tolerada no âmbito internacional, ao contrário das desonerações de tributos classificados de “diretos” (aqueles que se relacionam com o lucro, a folha de salários etc.)¹⁸. Isso porque se entende que, como os tributos indiretos são repercutidos nos preços, para assim onerar o consumo, mesmo havendo exoneração no País origem da operação/venda (exportação) haverá tributação no país destinatário/importador, o que de certa forma pode equilibrar a relação comercial internacional. Já não ocorreria da mesma forma no caso de tributos chamados “diretos”.

De qualquer forma, sob a ótica da política fiscal, é compreensível que os contribuintes tenham se esforçado judicialmente pela desoneração da CSL em relação às exportações, pois infelizmente a imunidade das exportações ao ICMS (art. 155, parágrafo 2º, X, “a”, da CF) e ao IPI (art. 153, parágrafo 3º, III, da CF), assim como ao PIS e Cofins (ambos no art. 149, parágrafo 2º, I, da CF), não reduzem completamente a carga tributária sobre as vendas ao exterior. Isso ocorre porque muitos dos exportadores acumulam créditos desses tributos (apurados por mecanismos que deveriam ser plenamente não cumulativos) devido a entradas de insumos antes tributados e que não podem ser utilizados nas saídas/vendas ao exterior, já que são exoneradas.

O custo financeiro da permanência de créditos fiscais por longos períodos de tempo sem utilização ou conversão em dinheiro pelos exportadores precisa ser então repassado nos preços negociados no exterior, que ficam menos competitivos em relação aos preços oferecidos por outros países. Daí a insatisfação em que permanece o setor produtivo exportador no Brasil, que também sofre atualmente com a desvalorização cambial do dólar frente ao real, outro fator prejudicial para os resultados das vendas ao exterior¹⁹.

5. A Polêmica sobre a Imunidade do § 3º do Art. 155 da CF Face ao PIS e à Cofins e sua Semelhança com a Questão do Art. 149, § 2º, I, Face à CSL e à CPMF

Conforme comentamos, o STF já havia se debruçado sobre uma questão muito semelhante àquela julgada recentemente sobre a abrangência da imunidade tributá-

vigentes acabam privilegiando as nações mais desenvolvidas, econômica e politicamente mais fortes. Para uma visão crítica dessas relações desiguais de poder no âmbito do comércio internacional, vejam-se, dentre outros: ELALI, André. *Incentivos Fiscais Internacionais*. São Paulo: Quartier Latin, 2010; MAGALHÃES, Luiz Roberto Paranhos de. *Subsídios na Disciplina da Organização Mundial do Comércio - OMC*. Rio de Janeiro: Forense, 2007; DANTAS, Adriana. *Subsídios Agrícolas: Regulação Internacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

¹⁸ Note-se que no Brasil a interpretação judicial prevalecente para efeitos internos, em relação às contribuições sobre a receita das empresas (fundamentalmente PIS e Cofins e a substitutiva folha-receita) é de que se tratam de tributos diretos, que não repercutem diretamente nos preços de vendas de mercadorias e serviços tributados, mas especialmente para efeito da aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional, que traz óbices à restituição de tributos indiretos por parte dos contribuintes. A interpretação Gatt é mais ampla nesse sentido.

¹⁹ Mais recentemente, por meio da Portaria/MF nº 348/2010 (regulamentada pela IN/SRFB nº 1.060/2010), o Governo federal tomou a iniciativa de buscar acelerar a utilização de créditos acumulados pelos exportadores em relação às contribuições ao PIS e à Cofins e ao IPI, mas apesar de positiva, a medida ainda traz restrições que impedem diversas empresas exportadoras de usufruir do benefício.

ria do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição: o julgamento sobre a imunidade do art. 155, parágrafo 3º da Constituição e sua aplicação às contribuições ao PIS e Cofins. É sobre essa polêmica que trataremos brevemente aqui, apenas para demonstrar que esse julgamento já representava um precedente do STF favorável a uma interpretação mais estrita da imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I.

Especialmente antes da promulgação da Emenda nº 33/2001, e desde a redação original do parágrafo 3º do art. 155 da Constituição, questionava-se a aplicação da imunidade ali prevista, se era aplicável ou não às contribuições de seguridade social denominadas PIS e Cofins²⁰. Era a redação do citado dispositivo, *ipsis litteris*:

“Art. 155. (...) § 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso I, b, do *caput* deste artigo [ICMS] e os arts. 153, I [importação] e II [exportação], e 156, III [o hoje extinto imposto municipal sobre venda a varejo de combustíveis], nenhum outro tributo incidirá sobre operações relativas à energia elétrica, combustíveis líquidos e gasosos, lubrificantes e minerais do País.” (Explicitamos)

A Emenda Constitucional nº 3/1993 alterou essa redação do parágrafo 3º do art. 155, para efeito de: (i) colocar também as operações relativas a serviços de telecomunicações ao abrigo da imunidade tributária ali prevista; (ii) alterar a redação para prever imunizadas as operações com “derivados de petróleo” e “combustíveis” ao invés de “combustíveis líquidos e gasosos” e “lubrificantes”; e (iii) excluir a referência ao imposto municipal sobre venda a varejo de combustíveis, já que deixaria de existir, por força dessa mesma emenda constitucional.

Essa redação do art. 155, parágrafo 3º, da Constituição, alterada primeiramente pela EC nº 3/1993, ao prever a imunidade tributária das “operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País”, contra quaisquer “tributos”, excepcionando apenas os impostos sobre circulação de mercadorias (ICMS), importação (II) e exportação (IE), criou enorme polêmica. Isso porque diversos contribuintes entendiam que a imunidade abrangia não só os tributos cuja hipótese de incidência recaísse sobre as ditas “operações”, mas também atingiria os tributos cuja hipótese de incidência recaísse sobre o resultado econômico das referidas “operações”, ou seja, o “faturamento”, entendido como a receita bruta das vendas de mercadorias e/ou da prestação de serviços.

Sob a ótica desses contribuintes, o faturamento obtido com as operações (vendas ou serviços) de energia elétrica, telecomunicações, petróleo, combustíveis e minerais estaria imune à tributação pelas contribuições sociais ao PIS e Cofins.

Dentre os primeiros julgamentos sobre a questão, alguns acórdãos de tribunais regionais federais chegavam a autorizar a incidência das contribuições ao PIS e à Cofins sobre as referidas operações do parágrafo 3º do art. 155, sob a justificativa de que não seriam tributos, e, portanto, não estariam abrangidas pela imunidade ali

²⁰ Sobre o tema também vale recorrer aos seguintes trabalhos: CARRAZZA, Roque Antonio. *ICMS*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, pp. 470-478; FRANCESCHI, Fernando Ozanan de. “PIS e Cofins sobre Combustíveis”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 40. São Paulo: Dialética, janeiro de 1999, pp. 27-31; PEREIRA, João Luís de Souza. “A Não-incidência das Contribuições para o PIS/Pasep e da Cofins sobre as Operações com Minerais do País”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 12. São Paulo: Dialética, setembro de 1996, pp. 37-41; ROCHA, Valdir de Oliveira (coordenador). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1997.

prevista, já que era exclusiva a tributos²¹. Tais julgados foram exceções, pois nessa época já despontava com ampla maioria a ideia de que as contribuições possuíam natureza tributária, não havendo como retirá-las do alcance do parágrafo 3º do art. 155 apenas sob o fundamento de uma pretensa e equivocada natureza jurídica não tributária.

Restava saber se a imunidade do parágrafo 3º do art. 155 se aplicava de forma restrita, abrangendo apenas os tributos que tivessem como hipótese de incidência “operações”, ou se deveria ser entendida em sentido amplo, para também abranger os tributos cuja hipótese de incidência fosse derivada ou consequência imediata das operações, como era o caso das contribuições ao PIS e à Cofins. Tratava-se, portanto, de questão muito semelhante à atual discussão acerca da abrangência da imunidade do inciso I do parágrafo 2º do art. 149 em relação à receita de exportações.

Enfim, o STF foi chamado a se pronunciar sobre a abrangência da imunidade do parágrafo 3º do art. 155 quanto às contribuições ao PIS e à Cofins, e decidiu no julgamento plenário do RE nº 230.337-7/RN (sessão de 1º.7.1999), por maioria de votos (sete votos contra três), pela inaplicabilidade da imunidade²², decisão repetida em outros julgados posteriores. Basicamente, foram dois os fundamentos vencedores na ocasião:

i) a imunidade do parágrafo 3º do art. 155 abrange apenas os tributos que possuam “operações” como hipótese de incidência indicada pela Constituição, o que não é o caso das contribuições ao PIS e à Cofins, que possuem o “faturamento” como hipótese de incidência;

ii) permitir que as entidades citadas no parágrafo 3º do art. 155 da Constituição fossem “agraciadas” com imunidade para PIS e Cofins seria contrariar o “princípio da universalidade do financiamento da seguridade social” inscrito no art. 195, *caput*, da Constituição²³, que vincularia, no caso, a interpretação das normas relativas ao financiamento da seguridade social no sentido de se entender que todas as pessoas físicas ou jurídicas devem pagar as contribuições sociais para a seguridade, sob pena de também ser ferido o princípio da isonomia tributária (art. 150, II, da CF)²⁴.

²¹ Dentre outros julgamentos dos TRFs no mesmo sentido, veja-se: TRF da 1ª Região, 4ª Turma, AMS nº 1997.01.00.08764-1-1/RO, publicado no *DJU* de 18.9.1997. No mesmo sentido foi o voto do Ministro do STF Néri da Silveira, no julgamento plenário do RE nº 230.337-7/RN, em sessão de 1º.9.1999 (adiante comentado). Na ocasião, a nosso ver, de forma equivocada, o Ministro afirmou que a Cofins não era um tributo, e, portanto, a imunidade do parágrafo 3º do art. 155 da Constituição não impediria sua cobrança. Esse argumento não foi adiante, tendo os demais ministros adotado, por maioria, outro fundamento jurídico para negar a abrangência da imunidade à Cofins. Isso porque mesmo a essa época a maioria dos ministros do Supremo já entendia como pacificada a ideia de que as contribuições tinham natureza tributária.

²² Ministros com votos na maioria (pela não aplicação da imunidade no caso): Carlos Velloso (relator); Nelson Jobim; Maurício Corrêa; Ilmar Galvão; Sepúlveda Pertence; Octavio Gallotti e Néri da Silveira. Votaram vencidos: Moreira Alves, Marco Aurélio e Sydney Sanches. O Ministro Celso de Mello não votou, por ausência justificada. Também foram julgados na mesma ocasião: RE nº 205.355-7/DF; RE nº 233.807-4/RN e RE nº 227.832.

²³ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei (...).”

²⁴ Observe-se que o art. 150, II, não é expressamente aplicável às contribuições sociais, conforme previsto no art. 149 da Constituição, que manda aplicar a esses tributos apenas os incisos I e III do art. 150 (legalidade, anterioridade e irretroatividade). Ignorando esse fato e buscando uma interpretação ampla, os ministros do STF, por diversas vezes, entenderam que art. 150, II, é aplicável às contribuições, inserindo-o na fundamentação de seus votos. Vejam-se, como exemplos, o decidido na ADI nº 3.105/DF (julgada em 18.8.2004) e no RE nº 230.337-7/RN (julgado em 1º.7.1999).

Esse último argumento, apesar de acessório, ganhou um espaço considerável nos votos dos ministros. Para a maior parte dos ministros do STF votantes na ocasião do julgamento do RE nº 230.337-7/RN, a única exceção (vigente à época) ao princípio da universalidade do financiamento da seguridade social seria a imunidade do parágrafo 7º do art. 195 da Constituição, e uma interpretação ampla do parágrafo 3º do art. 155 não prestigiaria esse vetor interpretativo da universalidade.

De qualquer forma, o argumento decisivo do STF na questão foi aquele que apontou ser adequado interpretar a imunidade do parágrafo 3º do art. 155 como restrita aos tributos cuja hipótese de incidência se encaixasse no fato/matéria protegidos. A questão da universalidade ganhou um papel secundário, inclusive em razão de sua pobre densidade normativa.

Ao mesmo tempo, a Emenda Constitucional nº 33 (publicada em 11.12.2001) alterou mais uma vez a redação do parágrafo 3º do art. 155 da Carta Magna, que passou a restringir expressamente a aplicação da imunidade ali prevista apenas para os “impostos”, não mais abrangendo quaisquer “tributos” como constava da redação anterior. Tal emenda constitucional teve ao menos duas utilidades:

i) resolveu definitivamente os questionamentos acerca da abrangência das contribuições ao PIS e à Cofins no campo da imunidade do parágrafo 3º do art. 155 da Constituição, autorizando sua incidência sobre o faturamento derivado das operações ali descritas, no mesmo sentido do já decidido pelo STF, pois a imunidade prevista não poderia mais alcançar contribuições, e sim apenas impostos;

ii) em relação às contribuições de intervenção no domínio econômico (Cides), evitou futuras tentativas dos contribuintes de aplicar a imunidade do parágrafo 3º do art. 155 da CF contra a incidência da chamada “Cide-combustíveis”, tributo que a própria EC nº 33/2001 cuidou de autorizar expressamente mediante indicação no parágrafo 4º do art. 177, e cuja instituição legal de fato ocorreu logo depois, por meio da Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001.

Portanto, com o julgamento do STF no RE nº 230.337-7/RN, e especialmente após a EC nº 33/2001, restaram sepultados os questionamentos quanto à aplicação da imunidade do parágrafo 3º do art. 155 às contribuições, especialmente às contribuições de seguridade social PIS e Cofins. A questão restou inclusive sumulada no Supremo²⁵.

Por um lance do destino, ao mesmo tempo em que findavam as discussões sobre a imunidade do parágrafo 3º do art. 155 da Constituição, a EC nº 33/2001 trazia à tona uma nova regra de imunidade, agora no art. 149, parágrafo 2º, I, que despertaria novas discussões sobre sua abrangência, mas já novamente resolvidas pelo STF, como aqui comentamos. O episódio realça a importância de se analisar as questões

²⁵ Em sessão plenária datada de 24.9.2003, o STF editou a Súmula nº 659: “É legítima a cobrança da Cofins, do PIS e do Finsocial, sobre as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.” Eis os precedentes de origem da súmula: RE nº 238.110, DJ de 31.3.2000; RE nº 259.541, DJ de 28.4.2000; RE nº 225.140, DJ de 5.5.2000; RE nº 224.957 AgR, DJ de 16.3.2001; RE nº 227.832, DJ de 28.6.2002; RE nº 230.337, DJ de 28.6.2002; RE nº 233.807, DJ de 28.6.2002; RE nº 205.355 AgR, DJ de 8.11.2002 (STF, Sessão Plenária de 24.9.2003, DJ de 9.10.2003, p. 3; DJ de 10.10.2003, p. 3; DJ de 13.10.2003, p. 3).

que o Direito Tributário nos apresenta atualmente levando também em consideração a retrospectiva de julgamentos do STF em casos análogos.

6. Outros Questionamentos em Torno do Art. 149, § 2º, I: PIS, Cofins e “Funrural”

6.1. O questionamento da incidência das contribuições ao PIS e à Cofins sobre a variação cambial positiva de créditos em vendas ao exterior

Como se viu, claramente, o art. 149, parágrafo 2º, I, imuniza as receitas de exportação contra a incidência das contribuições ao PIS e à Cofins. Entretanto, polêmica surgiu com o Fisco em relação à inclusão ou não, na incidência dessas contribuições, da receita auferida pela pessoa jurídica com variações cambiais positivas sobre créditos derivados de vendas feitas ao exterior.

Como já tivemos oportunidade de demonstrar em estudo anterior, a imunidade opera francamente aqui, independentemente das contribuições ao PIS e à Cofins terem como hipótese de incidência a “receita total” da pessoa jurídica. Em sendo a pessoa jurídica ainda submetida à incidência restrita sobre o “faturamento”, mais clara será a vedação de incidência, pois as variações cambiais positivas são caracterizadas pela própria Lei nº 9.871/1998 como “receitas financeiras”, ou seja, não se classificam como “faturamento”²⁶.

A questão já ocupa bastante espaço no Judiciário, e a jurisprudência dos tribunais regionais federais²⁷, assim como do Superior Tribunal de Justiça²⁸, é majoritariamente favorável à aplicação da imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, no caso. O que se aguarda agora é uma posição definitiva do Supremo Tribunal Federal, que já reconheceu repercussão geral da matéria (vide RE nº 627.815 a ser julgado). Aguardamos que o STF adote o mesmo entendimento aqui versado.

²⁶ PETRY, Rodrigo Caramori. *Contribuições PIS/Pasep e Cofins*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 552.

²⁷ “Tributário. PIS e Cofins. Imunidade/isenção sobre Receitas Decorrentes de Exportação e Variação Cambial Positiva. Artigo 149, § 2º, I, da Constituição Federal. Isenção. (...) 1. As receitas decorrentes das vendas de mercadorias e serviços para o exterior podem ser abstraídas da base de cálculo das contribuições ao PIS e à Cofins, conforme Leis 10.637/2002 e 10.833/03. 2. A variação cambial positiva decorrente da valorização da moeda nacional, nos contratos celebrados em moeda estrangeira, também está abrangida pelas normas imunizantes do art. 149, § 2º, I da CF/88, porquanto tem origem, justamente, nas receitas de exportação e a *mens legis* buscada pelo legislador ordinário foi justamente a de desonerar e estimular as exportações, de maneira que não se pode afastar imunização das variações cambiais positivas decorrentes das receitas de exportações. A complexidade de atividades negociais praticadas em operações de comércio exterior, necessariamente é integrada por operações cambiais que não podem ser dissociadas ou afastadas do mecanismo como um todo e a receita de variação cambial, eventualmente obtida, é consequência da operação de exportação, insofismavelmente. Não resulta da atividade especulativa e, sim, do comércio concretizado com nações alienígenas que exigem a contratação de câmbio entre exportadora e instituição financeira reconhecida pelo Banco Central do Brasil e eventualmente podem sofrer variações positivas e negativas com as respectivas consequências. (...)” (TRF da 4ª Região, AC nº 2003.71.08.012225-0, Primeira Turma, Rel. Álvaro Eduardo Junqueira, DJ de 4.10.2006). Os julgados dos demais TRFs seguem a mesma linha em sua maioria esmagadora.

²⁸ “Tributário. PIS. Cofins. Agravo Regimental no Recurso Especial. Ação Declaratória. Receitas Decorrentes de Exportação. Variação Cambial Positiva. Não Incidência de Tributação. (...) 1. Hipótese que se restringe ao recolhimento de contribuições sociais incidentes sobre receitas financeiras oriundas de variações cambiais positivas ocasionadas pela desvalorização da moeda nacional diante de moedas estrangeiras. 2. As Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ já manifestaram entendimento de que não incide tributação de PIS e Cofins sobre variações cambiais positivas, decorrentes das receitas de exportação de mercadorias, em face de a hipótese estar também atingida pela imunidade do artigo 149, § 2º, I, da CF/88, consistindo, da mesma forma, em incentivo às exportações. (...)” (STJ, AgRg no REsp nº 1.104.269/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 9.3.2010, DJe de 17.3.2010)

6.2. O questionamento da incidência de contribuição social previdenciária substitutiva da folha de salários pela receita ("Funrural") sobre a receita de exportações indiretas (via trading company) e seus reflexos para a contribuição ao Senar

Como já tivemos oportunidade de apontar em estudos anteriores²⁹, a legislação federal prevê, questionavelmente, para a atividade rural, uma fórmula de incidência diferenciada da contribuição previdenciária patronal, que, conforme é sabido, incide comumente sobre a folha de salários dos empregadores em geral.

Nessa fórmula diferenciada de incidência, a contribuição previdenciária passa a incidir sobre a receita bruta da comercialização da produção rural, que é escolhida em substituição à tradicional incidência sobre a folha de salários. A essa fórmula de incidência diferenciada costuma-se denominar "contribuição ao Funrural", fazendo-se alusão à fórmula semelhante adotada em outro tributo sobre a atividade rural em vigor ainda antes da Constituição de 1988.

A contribuição em comento encontra previsão no art. 25 da Lei nº 8.870/1994 (alíquota de 2,6% para o empregador produtor rural pessoa jurídica), no art. 22-A da Lei nº 8.212/1991 com redação dada pela Lei nº 10.256/2001 (alíquota de 2,6% para agroindústria) e no art. 25 da Lei nº 8.212/1991 com a redação dada pela Leis nºs 8.540/1992 e 10.256/2001 (alíquota de 2,1% para o produtor rural pessoa física)³⁰. Dentre elas, o STF já declarou inconstitucional a adotada para o produtor rural pessoa física, no julgamento do RE nº 363.852/MG³¹, com efeitos limitados aos envolvidos nessa ação, cabendo aos demais produtores interessados ajuizar ação própria se quiserem afastar essa incidência sobre a receita da comercialização de sua produção.

Atentando para o conteúdo da norma de imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição, vemos que ela protege as receitas das exportações dos produtores rurais contra a incidência da contribuição previdenciária substitutiva folha-receita, em suas formas acima indicadas.

Mas o Fisco iniciou polêmica ao interpretar que a imunidade não seria aplicável no caso dos produtores rurais/agroindústrias realizarem suas exportações por intermédio de empresa comercial exportadora/trading company, ainda que essa venda seja formalizada pelo produtor rural/agroindústria com a finalidade específica de exportação, conforme procedimento previsto pelo Decreto-lei nº 1.248/1972, regulador do tema.

A interpretação restritiva do Fisco federal veio vazada no art. 245, parágrafos 1º e 2º da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Previdenciária³² nº 3, de julho de 2005, e que entrou em vigor em 1º de julho de 2005, nos seguintes termos:

"Art. 245. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º, do art. 149, da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001.

§ 1º Aplica-se o disposto neste artigo exclusivamente quando a produção é comercializada diretamente com adquirente domiciliado no exterior.

§ 2º A receita decorrente de comercialização com empresa constituída e em funcionamento no País é considerada receita proveniente do comércio interno e não de exportação, independentemente da destinação que esta dará ao produto."

Note-se que as instruções normativas previdenciárias anteriores, quais sejam, a IN INSS/DC nº 68/2002 (alterada pela IN INSS/DC nº 80/2002)³³ e a IN INSS/DC nº 100/2003³⁴, simplesmente reconheciam a imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição sem distinguir ou restringir a imunidade em relação às importações indiretas. A IN nº 3/2005 inovou ao querer restringir a imunidade tributária prevista no art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição, tornando-se inconstitucional por tal fato.

Deve-se compreender que a norma de imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, foi introduzida pela Emenda Constitucional nº 33/2001, e, ao se reportar à exportação como operação comercial protegida por imunidade tributária, albergou o conceito legal de exportação em vigor à época, e que inclui a exportação indireta como categoria jurídica válida, conforme disposto no Decreto-lei nº 1.248/1972, especialmente na parte em que este diploma equipara à exportação a operação de comercialização no mercado interno realizada entre empresa vendedora e uma empresa comercial exportadora/trading company, na modalidade "com fim específico de exportação"³⁵.

³² Atualmente substituída em suas funções pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB).

³³ "Art. 9º O fato gerador das contribuições previdenciárias ocorre na comercialização da produção: (...) IV - rural própria e da adquirida de terceiros, industrializada ou não, pela agroindústria, exceto a de piscicultura, carcinicultura, suinocultura e a de avicultura, a partir de 1º de novembro de 2001; § 1º Não configura hipótese de incidência de contribuições previdenciárias as receitas decorrentes de exportação de produtos rurais, para os fatos geradores ocorridos a partir de 12 de dezembro de 2001. (...)"

³⁴ "Art. 252. Não incidem as contribuições sociais de que trata este Capítulo sobre as receitas decorrentes de exportação de produtos rurais, cuja comercialização ocorra a partir de 12 de dezembro de 2001, por força do disposto no inciso I do § 2º, do art. 149, da Constituição Federal, alterado pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001."

³⁵ Eis o que dispõe tal diploma: "Art. 1º As operações decorrentes de compra de mercadorias no mercado interno, quando realizadas por empresa comercial exportadora, para o fim específico de exportação, terão o tratamento tributário previsto neste Decreto-Lei.

Parágrafo único. Consideram-se destinadas ao fim específico de exportação as mercadorias que forem diretamente remetidas do estabelecimento do produtor-vendedor para:

a) embarque de exportação por conta e ordem da empresa comercial exportadora;

b) depósito em entreposto, por conta e ordem da empresa comercial exportadora, sob regime aduaneiro extraordinário de exportação, nas condições estabelecidas em regulamento.

(...)

Art. 3º São assegurados ao produtor-vendedor, nas operações de que trata o artigo 1º deste Decreto-lei, os benefícios fiscais concedidos por lei para incentivo à exportação, à exceção do previsto no artigo 1º do Decreto-lei nº 491, de 05 de março de 1969, ao qual fará jus apenas a empresa comercial exportadora." (Redação dada pelo Decreto-lei nº 1.894, de 1981) (Vide: Decreto-lei nº 2.134, de 1984 e Decreto-lei nº 2.413, de 1988)

²⁹ PETRY, Rodrigo Caramori. *Op. cit.*, pp. 361-388; PETRY, Rodrigo Caramori. "A Contribuição Previdenciária sobre a 'Folha de Salários' e sua Substituição por Incidências Adicionais sobre as Receitas das Atividades Rurais". *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 142. São Paulo: Dialética, julho de 2007, pp. 62-73.

³⁰ Em virtude da incidência concomitante de outra contribuição social de caráter geral, a contribuição ao Senar (Lei nº 8.315/1991) com alíquota de 0,25% ou 0,20% também em caráter substitutivo folha-receita (caráter esse dado pelas Leis nºs 8.540/1992, 9.528/1997, 8.870/1994 e 10.256/2001), a carga tributária do produtor rural ou agroindústria sobe para 2,85% (produtor pessoa jurídica e agroindústria) ou para 2,3% (no caso de produtor pessoa física).

³¹ Comentamos esse precedente em artigo sobre o tema: PETRY, Rodrigo Caramori. "Reflexões sobre o Julgamento do STF no RE 363.852/MG: Inconstitucionalidade da Contribuição Previdenciária do Produtor Rural Pessoa Física Empregador na Lei nº 8.540/1992 ("Funrural")". *Revista de Estudos Tributários* nº 74. Porto Alegre: IET e IOB, julho-agosto de 2010, pp. 10-29.

O Decreto-lei nº 1.248/1972 foi recepcionado pela Constituição de 1988, continuando em vigor até os dias de hoje e, à época da Emenda nº 33/2001, também pautou o conteúdo da norma de imunidade introduzida no art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição. É preciso reconhecer que os institutos de direito privado utilizados pela Constituição para afirmar ou limitar competências tributárias devem ser observados pelo intérprete constitucional, como esclarece o art. 110 do Código Tributário Nacional³⁶. Da mesma forma ocorre com conceitos eventualmente utilizados dentro da própria legislação tributária (aqui entendida como direito público), e que venham a ser albergados pela Constituição, como é o caso da “exportação”.

É nesse sentido que se pode afirmar que a legislação pré-constitucional (pré-emenda, no caso), alimenta o conteúdo dos conceitos utilizados pela nova norma constitucional (representada pela EC nº 33/2001), servindo como um limite ao poder de tributar. Caso não se entendesse assim, os conceitos usados pela Constituição seriam mutáveis ao sabor da simples interpretação dos governantes de plantão, levados ao sabor das contingências do momento, em grave prejuízo à segurança jurídica dos cidadãos-contribuintes.

Portanto, é de ser reconhecida a inconstitucionalidade dos parágrafos 1º e 2º do art. 245 da IN/SRP nº 3/2005, quando intentam limitar a norma de imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição, ao impedir sejam albergadas pelo preceito imunizante as receitas auferidas com exportações indiretas, feitas no modelo do Decreto-lei nº 1.248/1972. Existe, inclusive, ação direta de inconstitucionalidade proposta contra referido ato normativo (ADI nº 3.572), ainda sem julgamento, mas é possível que possa restar prejudicada sua análise, tendo em vista a revogação da IN/SRP nº 3/2005 pela mais recente IN/SRFB nº 971/2009³⁷.

A atual IN/SRFB nº 971/2009, que entrou em vigor em 17 de novembro de 2009, repetiu as disposições restritivas antes introduzidas pela IN/SRP nº 3/2005, razão pela qual também deve ser entendida inconstitucional, pelos mesmos fundamentos.

Não se ignora que a jurisprudência dos tribunais regionais federais, sobretudo do Tribunal da 4ª Região, atualmente tem decidido em sua ampla maioria por não reconhecer a abrangência da imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição à receita de exportações indiretas³⁸. Entretanto, entendemos que a matéria os-

tenta claramente *status* constitucional, devendo ser objeto de uma decisão final pelo Supremo Tribunal Federal. Aguardamos a decisão, esperançosos de que o Pretório Excelso reconhecerá o verdadeiro sentido da norma do art. 149, parágrafo 2º, I, aqui preconizado.

Por último, cabe esclarecer que tudo o que se afirmou em relação à amplitude da norma de imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, em relação à chamada “contribuição ao Funrural” para produtores rurais e agroindústrias, serve também para a contribuição ao Senar (Serviço Nacional de Aprendizagem Rural), fato para o qual muitos dos processos ajuizados até o momento não se atentaram.

Na atividade rural, há incidência concomitante dessa outra contribuição social, a contribuição ao Senar (Lei nº 8.315/1991), com alíquota de 0,25% ou 0,20% também em caráter substitutivo folha-receita (caráter esse dado pelas Leis nºs 8.540/1992, 9.528/1997, 8.870/1994 e 10.256/2001). Por isso, na prática, a carga tributária do produtor rural ou agroindústria acaba sendo de 2,85% (produtor pessoa jurídica e agroindústria) ou de 2,3% (no caso de produtor pessoa física)³⁹.

De qualquer forma, também para a contribuição ao Senar (contribuição social geral), deve ser aplicada a norma da imunidade contida no art. 149, parágrafo 2º, I, no caso de receita de comercialização da produção rural que se origine de exportação.

Contrariamente, o parágrafo 3º do art. 170 da IN/SRFB nº 971/2009 inovou, não reconhecendo aplicação da imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, em relação à contribuição ao Senar, sob a equivocada justificativa de se tratar de contribuição de interesse de categorias profissionais ou econômicas. Vero equívoco, pois a contribuição aludida é contribuição social geral, assim como o são suas “irmãs”, as demais contribuições ao chamado “Sistema S” (Senai, Sesi, Senac etc.), recepcionadas pelo art. 240 da CF⁴⁰.

6.3. A abrangência da imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, também para dispensar a incidência de PIS e Cofins sobre a receita das vendas internas para empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus

Também é objeto de muita discussão no Judiciário a interpretação da norma de imunidade do art. 149, parágrafo 2º, I, em relação às contribuições ao PIS e à Cofins sobre a receita de vendas internas com destino a empresas estabelecidas na

por meio da venda da produção rural à empresas, com fim precípuo de comercialização internacional. 3. Inviável reconhecer a inexigibilidade da contribuição prevista no artigo 25 da Lei nº 8.212/91, nas operações realizadas por intermédio das ‘trading companies’, em virtude da falta de norma legal expressa a beneficiar os produtores rurais nessa hipótese.” (TRF da 4ª Região, Apelação Cível nº 2007.71.02.008784-5, Segunda Turma, Des. Fed. Luciane Amaral Corrêa Münch, por Unanimidade, DE 14.5.2009)
No mesmo sentido: TRF da 4ª Região, AC nº 2006.70.11.000309-7, Primeira Turma, Rel. Álvaro Eduardo Junqueira, DE 31.7.2007.

³⁹ Para maior aprofundamento, veja-se: PENTRY, Rodrigo Caramori. *Contribuições PIS/Pasep e Cofins: Limites Constitucionais da Tributação sobre o “Faturamento”, a “Receita” e a “Receita Operacional” das Empresas e Outras Entidades no Brasil*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, pp. 374-377.

⁴⁰ A caracterização das contribuições do art. 240 da CF como “sociais gerais” foi inclusive adotada pelo Ministro do STF Carlos Velloso no julgamento do RE nº 138.284/CE, que realizou uma classificação das espécies de contribuição, e que é seguidamente utilizada pelos demais ministros do tribunal.

³⁶ “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

³⁷ Em sede de controle concentrado de constitucionalidade, a jurisprudência do STF entende julgar prejudicadas as ações diretas que tenham por objeto atos normativos revogados. Nesse sentido: “(...) 2. A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que a revogação do ato normativo impugnado por outro ato superveniente prejudica a análise da ação direta. Precedentes. 3. Ação direta de inconstitucionalidade julgada prejudicada.” (ADI nº 2006, Rel. Min. Eros Grau, Tribunal Pleno, julgado em 22.11.2007, DJe 192, Divulg. 9.10.2008, Public. 10.10.2008)

³⁸ Nesse sentido: “Tributário. Produtor Rural Pessoa Física. Contribuição sobre a Produção Rural. Art. 25 da Lei nº 8.212/91. Imunidade do Artigo 149, § 2º, Inc. I, da CF. Aplicação às Exportações Indiretas por Meio de ‘Trading Companies’. Inviabilidade. IN SRP 03/2005. 1. A imunidade prevista no art. 149, § 2º, da CF/88, relativa às receitas oriundas de operações de exportação, direciona-se apenas às chamadas exportações diretas, eis que ausente normatização infra-constitucional mais complacente a respeito. Precedente desta Corte. 2. Não se constata qualquer inconstitucionalidade da Instrução Normativa SRP nº 03/2005, da Secretaria da Receita Previdenciária, até que o legislador ordinário opte por positivar a extensão da referida imunidade às receitas oriundas de exportações indiretas, ou seja, realizadas

Zona Franca de Manaus. Para compreender melhor essa polêmica, observe-se que o art. 4º do Decreto-lei nº 288/1967 equiparou às exportações as vendas internas feitas a empresas estabelecidas na Zona Franca de Manaus, zona de incentivo fiscal recepcionada nesta condição pelo art. 40 do ADCT da Constituição de 1988. Sendo a equiparação reconhecida pela Constituição Federal, não há como entender de forma diferente: as contribuições ao PIS e à Cofins não podem incidir sobre a receita de vendas internas para empresas da Zona Franca de Manaus, pois equivale à receita de exportação, atraindo a regra imunizante do art. 149, parágrafo 2º, I, da Constituição⁴¹.

A tese foi muito bem recebida pela jurisprudência dos tribunais regionais federais e encontra-se atualmente muito favorável aos contribuintes⁴². O STJ encarou a questão sob a ótica da isenção, tratando do regime anterior à instituição da imunidade constitucional (art. 149, parágrafo 2º, I), e também possui farta jurisprudência favorável à equiparação entre operações destinadas à Zona Franca de Manaus e as exportações, reforçando a tese aqui exposta.

E, finalmente, no STF, ainda que em diversos casos os ministros não tenham se debruçado sobre o mérito da discussão em virtude dos acórdãos recorridos terem julgado a questão sob a ótica infraconstitucional/isenção, mais recentemente o Ministro Ricardo Lewandowski proferiu importante decisão de mérito sobre o caso, avaliando especificamente a alegação de imunidade, reconhecendo a aplicação da regra imunizante do art. 149, parágrafo 2º, I, no caso de operações com a Zona Franca⁴³.

⁴¹ Tal raciocínio também implica em reconhecer aplicação dessa imunidade à contribuição substitutiva folha-receita dos produtores rurais (vide item anterior) quando da remessa de produtos rurais à Zona Franca. *Ubi eadem est ratio, ibi ide jus*.

⁴² Nesse sentido: "II - A Zona Franca de Manaus foi mantida pela Constituição Federal de 1988. O Decreto-lei 288/67 objetivou que todos os benefícios fiscais instituídos para incentivar a exportação fossem aplicados, também, à Zona Franca de Manaus, equiparando as vendas a ela à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, para todos os efeitos fiscais, durante o período de vinte e cinco anos e enquanto não alterado ou revogado o art. 4º do Decreto-lei 288/67, conforme previsto no artigo 40 da ADCT. (...) V - A não incidência de contribuições sociais sobre as receitas de exportações passou a ser objeto de imunidade inserida no artigo 149, § 2º, I, pela Emenda Constitucional nº 33, de 11.12.2001, estendendo-se tal benefício às vendas destinadas àquela Zona Franca de Manaus pelo disposto no artigo 40 do ADCT da CF/88 combinado com o Decreto-Lei nº 288/67, artigo 4º, equiparadas que estão às exportações para todos os fins de direito, no mínimo, pelo prazo previsto no dispositivo constitucional transitório mencionado. (...)” (TRF da 3ª Região, 3ª Turma, APELREE nº 1.382.072, Processo nº 2002.61.00.013306-0, Rel. Juiz Convocado Souza Ribeiro, julgado em 30.9.2010, *DEJF* 3 de 18.10.2010) O STJ encarou a questão sob a ótica da isenção, ainda no regime anterior à instituição da imunidade constitucional (art. 149, parágrafo 2º, I), e possui farta jurisprudência favorável à equiparação entre operações destinadas à Zona Franca de Manaus e as exportações, reforçando a tese aqui exposta.

⁴³ STF, RE nº 583.115, decisão monocrática proferida em 10.6.2010.

Imposto de Renda sobre Juros Moratórios

Sacha Calmon Navarro Coêlho

Igor Mauler Santiago

1. Apuração do IRPF sobre os Rendimentos Recebidos acumuladamente

O art. 12 da Lei nº 7.713/1988 dispõe que o imposto de renda incide, no mês do recebimento, sobre o total dos rendimentos acumulados, do que pode decorrer tributação de valores que seriam isentos, se recebidos no momento oportuno, ou mudança de faixa de alíquota. A 1ª Seção do STJ, nos autos do REsp nº 1.118.429/SP (Rel. Min. Herman Benjamin, *DJe* de 14.5.2010), sujeito ao regime dos recursos repetitivos, decidiu que a regra fixa tão somente o aspecto temporal da hipótese de incidência, não alterando os seus aspectos material ou quantitativo. Bem por isso, afirmou que:

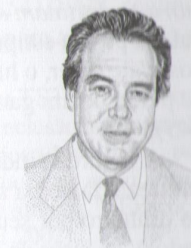
“O Imposto de Renda incidente sobre os benefícios pagos acumuladamente deve ser calculado de acordo com as tabelas e alíquotas vigentes à época em que os valores deveriam ter sido adimplidos, observando a renda auferida mês a mês pelo segurado. Não é legítima a cobrança de IR com parâmetro no montante global pago extemporaneamente.”

Prova de que a situação não é de inconstitucionalidade (o que importaria a reserva de Plenário), e sim de mera interpretação, é que a própria União - sem que o comando legal tivesse sido modificado ou revogado - editou a IN/RFB nº 1.127/2011, que adota solução virtualmente idêntica para, entre outros, os pagamentos de verbas trabalhistas acumuladas efetuados a partir de 28 de julho de 2010.

2. Não Incidência de IRPF sobre os Juros de Mora Oriundos de Condenação Trabalhista

Os juros compensatórios constituem remuneração do capital (frutos), sujeitando-se ao IR. Os juros moratórios, ao contrário, constituem indenização do dano sofrido por aquele que não recebeu no tempo azado o que lhe era devido.

Trata-se de indenização por *dano emergente* (endividamento junto a bancos ou baixa no padrão de vida), e não por *lucros cessantes*, que só ocorre quando o bem cujo uso foi temporariamente impossibilitado é utilizado no âmbito de uma atividade econômica (não é o caso das verbas salariais pagas com atraso pelo ex-empregador aos seus ex-empregados).



Sacha Calmon Navarro Coêlho é Professor Titular da Faculdade Nacional de Direito da UFRJ.



Igor Mauler Santiago é Mestre e Doutor em Direito Tributário pela UFMG, Advogado e Membro da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO (RDDT)

Repositório autorizado de jurisprudência dos seguintes tribunais:

- do Supremo Tribunal Federal (Despacho do Exmo. Sr. Presidente no Processo nº 304743, publicado no DJU 1 de 18 de maio de 1998, página 1; inscrição sob nº 23/98, em 24 de junho de 1998, conforme Ofício 2434/98-SD);

- do Superior Tribunal de Justiça (sob nº 36 - Portaria nº 1, de 16 de junho de 1997, do Exmo. Sr. Ministro Diretor da Revista do STJ, publicada no DJU I de 23 de junho de 1997, página 29422);

- do Tribunal Regional Federal da 1ª Região (Portaria nº 12, de 13 de agosto de 1997, do Exmo. Sr. Juiz Diretor do Gabinete da Revista do TRF da 1ª Região, publicada no DJU II de 21 de agosto de 1997, página 65574);

- do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (Processo nº 97.02.16454-0, autuado em 30 de maio de 1997 e julgado em 5 de junho de 1997);

- do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (sob nº de inscrição 8 - Portaria nº 2, de 30 de maio de 1997, da Exma. Sra. Juíza Diretora da Revista do TRF da 4ª Região, publicada no DJU II de 5 de junho de 1997, página 41344); e

- do Tribunal Regional Federal da 5ª Região (sob nº 7 - Despacho do Exmo. Sr. Juiz Diretor da Revista do TRF da 5ª Região, publicado no DJU II de 9 de setembro de 1997, página 72372).

ISSN 1413-7097

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



191



ISSN 1413-7097



9 771413 709910