



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13884.004091/2002-76
Recurso nº : 147.988
Recorrente : EMBRAER – EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A
Matéria : CSLL – Ex.: 2003
Recorrida : 1ª TURMA/DRJ-CAMPINAS/SP
Sessão de : 05 DE DEZEMBRO DE 2007
Acórdão nº : 107-09.246

CSLL. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, I, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.
INAPLICABILIDADE.


A regra de imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal de se aplica apenas e tão-somente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico que tenham como regra-matriz de incidência o faturamento ou a receita bruta.

Interpretação restritiva e literal das normas desonerativas (art. 111 do CTN).

Recurso Improvido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por, EMBRAER – EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A.

ACORDAM os Membros da Sétima Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado.


MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA
PRESIDENTE


HUGO CORREIA SOTERO
RELATOR

FORMALIZADO EM: 25 JAN 2008

Participaram, ainda, do presente julgamento os Conselheiros: LUIZ MARTINS VALERO, ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA, JAYME JUAREZ GROTTTO, LISA MARINI FERREIRA DOS SANTOS e CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13884.004091/2002-76
Acórdão nº : 107-09.246

Recurso nº : 147.988
Recorrente : EMBRAER – EMPRESA BRASILEIRA DE AERONÁUTICA S/A

RELATÓRIO

A Recorrente formulou pedido de restituição/compensação dos valores recolhidos a título da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) nos exercícios correspondentes aos 1º e 2º trimestres-calendário de 2002, pleito ancorado nos seguintes assertos: (i) a Recorrente é empresa que se dedica às atividades de projeto, construção e comercialização de aeronaves e materiais aeroespaciais; (ii) praticamente toda a produção da Recorrente é destinada ao mercado externo; e (iii) com esteio na regra do art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal (com a redação que lhe deu a Emenda Constitucional nº. 33/2001), estão imunizadas da incidência das contribuições sociais as receitas decorrentes de exportação.

Submetido o pleito à Delegacia da Receita Federal de São José dos Campos (SP), expediu a Seção de Orientação e Análise Tributária daquele Órgão parecer pelo indeferimento do pedido, tendo a manifestação a seguinte ementa:

“Declaração de compensação utilizando créditos de CSLL, relativos ao 2º e 3º trimestres de 2002, compensados em outros processos administrativos e recolhidos, em face da EC nº. 33, 11/12/2001.

A imunidade concedida pela EC nº. 33, de 11/12/2001, refere-se apenas às contribuições sociais que utilizam a receita como base de cálculo e não o lucro. Precedentes de soluções de consulta desta SRF.

Impossibilidade de compensar créditos de CSLL não recolhidos, por força de compensações em outros processos administrativos.

Proposta de não reconhecimento do direito creditório e não homologação da compensação declarada.”



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13884.004091/2002-76
Acórdão nº : 107-09.246

O pedido foi indeferido pela DRF de São José dos Campos (SP) através do Despacho Decisório de fl. 102, nestes termos:

"Tendo em vista as conclusões esposadas no PARECER SAORT/DRF/SJC nº. 008/2005, de 11/01/2005, e legislação nesse citada, com esteio na Delegação de Competência do Sr. Delegado da Receita Federal em São José dos Campos, constantes, respectivamente, do inciso IV do art. 3º da Portaria DRF/SJC nº. 5/2004, e do inciso III do art. 126 da Portaria MF nº. 259, de 24/08/2001, publicada no DOU de 16/10/2001, NÃO RECONHEÇO O DIREITO CREDITÓRIO SOLICITADO da CSLL referente ao exercício de 2002 e NÃO HOMOLOGO a compensação declarada do IRPJ, do 3º trimestre de 2002, no valor de R\$ 29.649.108,78, conforme fl. 96."

Contra a decisão apresentou a Recorrente manifestação de inconformidade à Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campinas (SP), na qual suscitou o caráter objetivo da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, que, no seu entender, atingiria todas as contribuições sociais, inclusive a CSLL, independentemente de sua base de incidência.

A manifestação foi rejeitada por decisão com o seguinte escorço:

"CSLL. ASPECTO MATERIAL DE INCIDÊNCIA. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº. 33/2001. Na cadeia do tempo, primeiro é constituído o fato jurídico "receita", depois o fato jurídico "renda". Presente o primeiro, toda exação tributária que o tenha como núcleo do aspecto material de incidência deve ser levada a cabo. Nesse estágio é que são operados eventuais ajustes sobre indigitada materialidade (não incidência, alíquota zero, isenção, imunidade) que, ao final, restará tributada. Tais marcas exonerativas não seguem além deste ponto, particularmente, quando presente o segundo fato jurídico de interesse: a "renda". Esta materialidade sofrerá, sem qualquer consideração daquelas marcas exonerativas operantes sobre o fato jurídico "receita", a incidência de todo tributo que a contemple em seu aspecto material. É o caso da CSLL, em particular. A EC nº 33, de 11/12/2001, ao acrescentar o § 2º, inciso I,



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13884.004091/2002-76
Acórdão nº : 107-09.246

ao art. 149 da Constituição, cria imunidade que alcança o fato jurídico "receita". É dizer, estabelece imunidade respeitante à possível incidência de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre o fato jurídico "receita". E, aí, se esgota a fenomenologia desta regra de imunidade. Ou, por outro vez, a incidência da CSLL, ainda que espécie do gênero contribuição social, não resta limitada por indigitada imunidade, certo que tem como núcleo de se aspecto material de incidência o fato jurídico "renda". PAGAMENTO. CRÉDITO DO CONTRIBUINTE. O CTN emprega o termo "pagamento" no seu sentido estrito, quer seja, como pagamento direto, satisfativo de obrigação pecuniária, como sói acontecer com a obrigação tributária."

A decisão foi impugnada pelo recurso voluntário de fls. 173-187, reproduzindo as razões de impugnação, especificamente a aplicação da imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTEs
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13884.004091/2002-76
Acórdão nº : 107-09.246

V O T O

Conselheiro – HUGO CORREIA SOTERO, Relator.

Recurso tempestivo. Preenchidos os requisitos de admissibilidade.

Como dito, a questão submetida à apreciação deste Conselho versa sobre a aplicação da regra de imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSSL), tendo o caso objeto deste recurso voluntário os seguintes contornos: (i) a Recorrente é empresa que se dedica às atividades de projeto, construção e comercialização de aeronaves e materiais aeroespaciais; e (ii) praticamente toda a produção da Recorrente é destinada ao mercado externo.

Defende a Recorrente que “a imunidade referida tem caráter objetivo e impede que aquelas receitas sejam computadas na base de cálculo das contribuições sociais, inclusive da CSLL, de forma a excluir a incidência que qualquer gravame daquela natureza sobre elas”.

Com o advento da promulgação da Emenda Constitucional nº. 33/2001, quedou alterado o enunciado do art. 149 da Constituição Federal, que passou a prescrever a impossibilidade de incidência das contribuições sociais sobre as receitas advindas de operações de exportação.

Confira-se a dicção normativa:

“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



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTE
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13884.004091/2002-76
Acórdão nº : 107-09.246

...

§ 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;”

A Constituição Federal, ao determinar a impossibilidade de incidência das contribuições sociais sobre as receitas de exportação erigiu **imunidade**, impedindo que o legislador infraconstitucional utilizasse o referido signo presuntivo de riqueza para compor a regra-matriz de incidência daquela espécie de exação.

A citada norma constitucional determina, taxativamente (proibindo que qualquer ato legislativo ordinário viole a proteção que visa a contemplar), que as sociedades que se realizam operações de exportação sejam adstritas a proceder ao recolhimento de contribuições sociais que incidam sobre as receitas decorrentes de exportação. Em outro falar, prescreve a regra constitucional a impossibilidade de utilização das referidas receitas como base de cálculo de contribuições.

Impede (a norma constitucional), assim, não apenas a incidência das espécies tributárias contempladas, mas, antes disto, impede a instituição legislativa destas, ou, noutras palavras, veda o poder de os entes da federação tributarem tais situações.

O ditame normativo constitucional trata, enfim, de vedação ao poder de tributar, erigindo impedimento de que o legislador ordinário sequer chegue a criar a hipótese de incidência que inclua o aspecto material descrito.

Trata-se, sem que sobre tal assertiva paire resquício de dúvida, hipótese de imunidade:

[Assinatura]



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13884.004091/2002-76
Acórdão nº : 107-09.246

"As manifestações normativas que exprimem as imunidades tributárias se incluem no subdomínio das sobrenormas, metaproposições prescritivas que colaboram, positiva ou negativamente, para traçar a área de competência das pessoas titulares do poder público, mencionando-lhes os limites materiais e formais da atividade legiferante. Chegamos até aqui com o propósito de reconhecer que espécie normativa é a figura da imunidade, e já sabemos tratar-se de regra que dispõe acerca da construção de outras regras. Além disso, salientamos que o espaço freqüentado por tais normas é o patamar hierárquico da Constituição Federal, porquanto é lá que estão depositadas as linhas definidoras da competência tributária, no direito positivo brasileiro.

Ao coordenar as ponderações que até aqui expusemos, começa a aparecer o vulto jurídico da entidade. É mister, agora, demarcá-lo, delimitá-lo, defini-lo, atentos, porém, às próprias críticas que aduzimos páginas atrás, a fim de que não venhamos, por um tropeço metodológico, nelas nos enredar. Recortamos o conceito de imunidade tributária, única e exclusivamente, com o auxílio de elementos jurídicos substanciais à sua natureza, pelo que podemos exibi-la como a *classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.*"

(Paulo de Barros Carvalho. Curso de Direito Tributário. 15ª. ed., Saraiva: São Paulo, 2003, p. 181).

Feitas estas digressões, impõe-se definir o campo de incidência da regra de imunidade posta no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, perscrutando-se se o preceito tem aplicação às contribuições destinadas ao financiamento da Seguridade Social, como é o caso da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSSL).

Estabelece o art. 149 a possibilidade de proceder a União Federal à criação de três espécies de contribuições, a saber: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13884.004091/2002-76
Acórdão nº : 107-09.246

É cediço que as contribuições para financiamento da Seguridade Social, como é o caso da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (há expressa referência da destinação da exação na Lei Federal nº. 7.689/88) não se enquadram nos conceitos de contribuições de intervenção no domínio econômico ou de interesse de categorias profissionais ou econômicas, razão pela qual impõe-se sua classificação como **contribuições sociais**.

Nessa linha:

"Com relação às contribuições sociais, embora tenham fundamento de validade no art. 149 do texto constitucional, quando destinam-se à seguridade social ficam condicionadas ao atendimento das exigências prescritas em seu art. 195 (...)

As contribuições sociais, dentre outras, são aquelas destinadas ao financiamento da seguridade social. Sua razão de ser (não mencionada no art. 149), bem como a específica destinação do produto de sua arrecadação, estão explicitadas pelo transcrito dispositivo constitucional, que também nos fornece outras diretrizes necessárias à identificação desta (sub)espécie tributária, no âmbito do sistema positivo brasileiro."

(Márcio Severo Marques. Classificação Constitucional dos Tributos. Max Limonad: São Paulo, 2000, pp. 196-197).

Não é outra a manifestação do Supremo Tribunal Federal:

"CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CONTRIBUIÇÕES INCIDENTES SOBRE O LUCRO DAS PESSOAS JURÍDICAS. Lei nº. 7.689, de 15.12.88.

I – Contribuições parafiscais: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio e contribuições corporativas. C.F., art. 149. Contribuições sociais de seguridade social. C.F., arts. 149 e 195. As diversas espécies de contribuições sociais.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13884.004091/2002-76
Acórdão nº : 107-09.246

II – A contribuição da Lei 7.689, de 15.12.88, é uma contribuição social instituída com base no art.195, I, da Constituição. As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parág. 4º do mesmo art. 195 é que exige, para sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parág. 4º, C.F., art. 154, I). Posto estarem sujeitas à lei complementar do art. 146, III, da Constituição, porque não são impostos, não há necessidade de que a lei complementar defina o seu fato gerador, base de cálculo e contribuintes (C.F., art. 146, III, "a").

III – Adicional ao imposto de renda: classificação desarrazoada.

IV – Irrelevância do fato de a receita integrar o orçamento fiscal da União. O que importa é que ela se destina ao financiamento da seguridade social (Lei 7.689/88, art. 1º).

V – Inconstitucionalidade do art. 8º, da Lei nº. 7.689/88, por ofender o princípio da irretroatividade (C.F., art. 150, III, "a") qualificado pela inexigibilidade da contribuição dentro do prazo de noventa dias da publicação da lei (C.F., art. 195, parág. 6º). Vigência e eficácia da lei: distinção.

VI – Recurso Extraordinário conhecido, mas improvido, declarada a inconstitucionalidade apenas do art. 8º da Lei 7.689, de 1988."

(RE 138.284-8/CE, Pleno, rel. Min. Carlos Velloso, unânime, DJU de 28.08.92)

Assim, consoante o entendimento manifestado pelo Excelso Pretório, dúvidas não remanescem quanto a inclusão da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSSL) na categoria das contribuições sociais previstas no art. 149 da Constituição Federal.

A esta altura é possível adotar como verazes as seguintes conclusões: (i) o art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal verbera regra de imunidade; (ii) a referida regra afasta a incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de operações de exportação; e (iii) a CSSL é, de acordo com entendimento exarado pelo Supremo Tribunal Federal, contribuição social.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13884.004091/2002-76
Acórdão nº : 107-09.246

Resta definir se o termo "receitas decorrentes de exportação" restringe a aplicação da imunidade apenas e tão-somente às contribuições sociais que incidam diretamente sobre faturamento ou receita bruta, ou se a imunidade é irrestrita, aplicando-se a todas as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico.

Adoto como critério para solução da questão a regra inscrita no art. 111 do Código Tributário Nacional, assim vertida:

"Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

- I – suspensão ou exclusão do crédito tributário;
- II – outorga de isenção;
- III – dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias."

A regras que contenham mandamentos desonerativos devem ser interpretadas literalmente. Apesar de ser possível objetar a inaplicabilidade de interpretação de norma constitucional sob o prisma de mandamento infraconstitucional, não se está, na hipótese, de preceito constitucional que encerre valores ou decisões políticas fundamentais, obrigando à utilização dos princípios específicos de hermenêutica constitucional.

Adotando-se a interpretação literal tem-se que somente as contribuições sociais que tenham como regra-matriz de incidência o faturamento ou a receita (art. 195, I, 'b', da Constituição Federal) são atingidas pela regra de imunidade inscrita no art. 149, § 2º, I, da Carta Política. À CSLL, que tem como fato impositivo o lucro, não é tocada pela referida regra imunizante.

Nesse sentido a manifestação dos tribunais:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13884.004091/2002-76
Acórdão nº : 107-09.246

“TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CSSL. PIS. COFINS. BASE DE CÁLCULO. EXCLUSÃO DE RECEITAS DECORRENTES DA EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. ART. 149, § 2º, I, DA CF/88.

1. É pacífico o entendimento dos Tribunais pátrios acerca da inviabilidade de excluir-se da base de cálculo da CSSL as receitas decorrentes de exportação, pois a alteração trazida pela Emenda Constitucional nº. 33 refere-se às contribuições que tenham por base de cálculo a receita, e não o lucro.

2. Às contribuições ao PIS e COFINS aplica-se a regra de imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da Constituição Federal, devendo ser excluídas de suas bases de cálculo as receitas decorrentes de exportações. Idêntico tratamento deve ser conferido à variação cambial positiva originada de contratos de exportação e outras verbas vinculadas à atividade exportadora (crédito sobre saque de exportação, crédito presumido de IPI instituído pela Lei nº. 9.363/96), pois, do contrário, a regra de imunidade tornar-se-ia inoperante.”

(TRF da 4ª. Região, Apelação em Mandado de Segurança nº. 200272030015380/SC, 1ª. Turma, DOU de 30/04/2007)

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÃO. IMUNIDADE. ARTIGO 149, PARÁGRAFO 2º, INCISO I DA CF/88. EC Nº. 33/01. EXTENSÃO À CSSL E À CPMF. IMPOSSIBILIDADE.

- A imunidade tributária incluída na CF/88 pela Emenda Constitucional 33, de 11/12/01, que acrescentou o parágrafo 2º ao art. 149, não alcança a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido – CSSL, visto que essa foi instituída não como forma de atuação da União para intervenção no domínio econômico ou em qualquer área específica, mas com fins de promover o financiamento da Seguridade Social.

- A base de cálculo da CSSL é o lucro líquido, cuja conceituação distingue-se da definição de receita.

- O conceito de lucro, quer no direito privado, quer na legislação de regência da CSSL, consiste no resultado do exercício, computadas as adições e exclusões permitidas pela legislação. E é sobre esse resultado que incide a CSSL e não sobre a receita, a qual abrange a totalidade dos valores que ingressam no capital da empresa, independentemente de representarem riqueza nova.”

(TRF da 5ª. Região, Apelação em Mandado de Segurança nº. 200481000228176/CE, 1ª. Turma, DOU de 28/06/2007).





MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SÉTIMA CÂMARA

Processo nº : 13884.004091/2002-76
Acórdão nº : 107-09.246

Neste sentido também se manifestou este Conselho de Contribuintes:

"IRPJ – LUCRO DECORRENTE DE EXPORTAÇÕES INCENTIVADAS – MINERAIS ABUNDANTES – Não tendo sido revogada, prevalece em vigor a norma especial (Lei 7.988/89) que determinou que a alíquota incidente sobre o lucro das exportações incentivadas seria de 18%, sem adicional. CSLL – RECEITAS DE EXPORTAÇÃO – A Emenda Constitucional nº. 33, de 2001, ao dispor que as contribuições sociais não incidiriam sobre a receita de exportação, alcança apenas as contribuições instituídas com base na alínea "b" do inciso I do art. 195, que são as que incidem sobre a receita ou faturamento, não alcançando a CSLL, que incide sobre o lucro. JUROS DE MORA – SELIC – A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula 1º CC nº 4)."
(Acórdão 101-96207, 1ª. Câmara, Relatora Conselheira Sandra Maria Faroni).

Com estas considerações, conheço do recurso para negar-lhe provimento.

É como voto

Sala das Sessões – DF, em 05 de dezembro de 2007.


HUGO CORREIA SOTERO.