

FLAKS, Milton. *Medida Cautelar Fiscal*. RDA 192/61.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2001.

MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2002.

Notas:

¹ BOBBIO, Norberto and CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 14ª ed. 2002, p. 240.

² DE LACERDA, Galeno. *Comentário do Código de Processo Civil*. v. III, Tomo I, São Paulo: Forense, 1999 p. 15.

³ Kiyoshi Harada apresenta posicionamento peculiar, com o entendimento que a medida cautelar fiscal pode ser requerida, excepcionalmente, sem a prévia constituição do crédito tributário quando o contribuinte notificado a recolher tributo pôs sua tentativa pôr seus bens em nome de terceiros e quando aliena, onera ou transfere os bens arrolados, sem prévia comunicação ao Fisco.

⁴ FLAKS, Milton. *Medida Cautelar Fiscal*. RDA 192/61.

⁵ MARINS, James. *Direito Processual Tributário Brasileiro (Administrativo e Judicial)*. 2ª. ed. São Paulo: Dialética, 2002, p. 480.

⁶ Op. cit. p. 482.

⁷ O termo correto seria "Ação Cautelar Fiscal" uma vez que a medida cautelar fiscal não é ação não podendo, assim, ser ajuizada. A medida é o resultado pretendido com o ajuizamento da ação respectiva. (Vide item 1.1)

⁸ Processo 2002.5101507956-4/RJ

⁹ O Protocolo de Ouro Preto (Protocolo Adicional ao Tratado de Assunção sobre a Estrutura Institucional do Mercosul) foi assinado por todos os países componentes do Mercado Comum do Cone Sul - Mercosul na data de 17/12/94 e permitia, entre outras assuntos, a extensão dos efeitos da medida cautelar fiscal aos bens de pessoa residente em qualquer dos países do Mercosul. Entretanto, só teve seu ingresso no Ordenamento Jurídico Brasileiro efetivado com a edição do Decreto 2.626, de 15 de Junho de 1998.

¹⁰ Inteiro teor da decisão in <<http://www.aldemario.adv.br/medcauouro.htm>>. Acesso em: 10/08/03.

¹¹ REsp 279.209/RS – A ementa encontra-se transcrita no item 1.3.

¹² No mesmo entendimento: AgIn 32.024/AL – TRF 5ª Região; AgIn 111378/SC – TRF 4ª Região

Operações de Exportação e a Contribuição Social sobre o Lucro. Incidência Tributária

Júlio César Esposito*

Consoante seu art. 60, a Constituição Federal pode ser emendada mediante proposta (1) de um terço dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, (2) do presidente da República e (3) de mais da metade das Assembléias Legislativas das unidades da Federação. É o processo legislativo que, expresso no art. constitucional 59, autoriza a modificação da ordem jurídica criada pelo poder

*Advogado.

constituente originário (Assembléia Nacional Constituinte).

Em assim sendo, creio ser legítima a forma do processo legislativo, Emenda Constitucional 33, de 11 de dezembro de 2001, que acresceu a redação original do art. 149 da Constituição Federal, porque oriundo de proposta do então Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso, conforme Mensagem 1.093, de 09 de agosto de 2000. E quanto ao aspecto material, também creio ser legítimo o resultado da obra do poder constituinte derivado (art. 60, inciso II), uma vez que, em meu sentir, não atenta contra qualquer cláusula pétrea (art. 60, § 4º). Confira-se as matérias, postas pelo mencionado poder de reforma no art. 149:

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.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, de sistemas de previdência e assistência social.

§ 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;

II- poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;

III – poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

O *caput* deste artigo constitucional já foi objeto de exame pelo Supremo Tribunal Federal (STF) quando da declaração de inconstitucionalidade do art. 8º da lei instituidora da contribuição social sobre o lucro. Do voto do Ministro Moreira Alves, relator do Recurso Extraordinário 146.733-9, colhe-se a seguinte passagem:

.... Os art. 148 e 149 aludem a duas outras modalidades tributárias, para cuja instituição só a União é competente: o empréstimo compulsório e as contribuições sociais, inclusive as de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. *No tocante às*

contribuições sociais, não só as referidas no art. 149 – que se subordina ao capítulo concernente ao sistema tributário nacional – têm natureza tributária, como resulta, igualmente, da observância que devem ao disposto nos art. 146, III, e 150, I e III, mas também as relativas à seguridade social previstas no art. 195, que pertence ao título “Da Ordem Social”. Por terem esta natureza tributária é que o art. 149, que determina que as contribuições sociais observem o inciso III do art. 150 (cuja letra b consagra o princípio da anterioridade, exclui dessa observância as contribuições para a seguridade social previstas no art. 195, em conformidade com o disposto no § 6º deste dispositivo ..., o que reforça o entendimento favorável à natureza tributária dessas contribuições sociais.

Do reconhecimento dessa natureza tributária resulta uma terceira questão: para que se institua a contribuição social prevista no inciso I do art. 195, é mister que a lei complementar, a que alude o art. 146, estabeleça as normas gerais a ela relativas, consoante o disposto em seu inciso III? E, na falta dessas normas gerais, só poderá ser tal contribuição instituída por lei complementar?

Impõe-se resposta negativa a essas duas indagações sucessivas.

.... com relação aos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, o próprio art. 146, III, só exige estejam previstos na lei complementar de normas gerais quando relativos aos impostos discriminados na Constituição, o que não abrange as contribuições sociais, inclusive as destinadas ao financiamento da seguridade social, por não configurarem impostos.

Assim sendo, por não haver necessidade, para a instituição da contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social com base no inciso I do art. 195 – já devidamente definida em suas linhas estruturais na própria Constituição – da lei complementar tributária de normas gerais, não será necessária, por via de consequência, que essa instituição se faça por lei complementar que supriria aquela, se indispensável. Exceto na hipótese prevista no § 4º (a instituição de outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social), hipótese que não ocorre no caso, o art. 195 não exige lei complementar para as instituições dessas contribuições sociais....

É possível, no entanto, que, em um futuro próximo, o STF aprecie os acréscimos feitos à versão original do art. 149 da Constituição Federal, mormente o alcance daquele que firma a não-incidência das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre as receitas decorrentes de exportação.

Diante desta possibilidade, creio ser assaz oportuno alertar que em um processo de interpretação não é apenas a expressão literal ou o conteúdo aparente do artigo constitucional que se interpreta. E tanto isto é verdade que, no caso em comento, atentando-se apenas para a literalidade ou o conteúdo aparente do inciso I do § 2º do art. 149, o faturamento previsto no art. 195, inciso I, alínea b, para fins de exportação, não estaria abrangido. Por certo, ninguém admite este absurdo!

Portanto, é preciso levar em conta todo o substrato de valores históricos, políticos e ideológicos que estão na origem da formação de tal artigo. Daí o porquê do Jurista e Ministro do Supremo Tribunal Federal Carlos Maximiliano, em sua obra clássica¹, ensinar que “os materiais legislativos têm utilidade para a hermenêutica”. Daí também o STF, na oportunidade da decisão de concessão de medida liminar na Ação Direta de Inconstitucionalidade 1.089-1/DF, deles fazer uso, como extrai-se da seguinte ementa:

Ação direta de inconstitucionalidade. Medida liminar. Convênios ICMS. Transporte aéreo civil comercial. Exigência do ICMS nos serviços de navegação aérea. *Significado da expressão “serviço de transporte interestadual e intermunicipal”*. Aspecto de bom direito na tese restritiva do significado constitucional da expressão “serviços de transporte interestadual e intermunicipal”, constante do art. 155-I-b da Carta da República, *a vista de sua gênese na Assembléia Nacional Constituinte*. Reconhecimento dos riscos indicados pelo autor. Hipótese de deferimento da liminar².

Nesta ordem de idéias, cumpre realçar, uma vez mais, que, no caso do art. 149, a origem do processo legislativo de emenda à Constituição está na Mensagem 1.093, do então Presidente da República, Fernando Henrique Cardoso, aos membros do Congresso Nacional, devidamente acompanhada da exposição de motivos do Ministro da Fazenda da época, Pedro Malan, cujos termos de ambas são os seguintes:

senhores membros do Congresso Nacional, nos termos do art. 60, inciso II, da Constituição Federal, submeto à elevada deliberação de Vossas Excelências, acompanhado de exposição de motivos do Senhor Ministro de Estado da Fazenda, o texto da proposta de emenda constitucional que “Altera os arts. 149 e 177 da Constituição Federal”.

Brasília, 9 de agosto de 2000 – Fernando Henrique Cardoso.

EM 509/MF

Brasília, 27 de julho de 2000.

Excelentíssimo Senhor Presidente da República, tenho a honra de submeter à apreciação de Vossa Excelência a anexa Proposta de Emenda Constitucional, que “altera os arts. 149 e 177 da Constituição Federal”.

2. Com a proximidade da total liberalização do mercado nacional relativo ao petróleo e seus derivados e ao gás natural, tornam-se necessárias as alterações propostas, como única forma de se evitar distorções de natureza tributária entre o produto interno e o importado, em detrimento daquele, que fatalmente ocorrerão se mantido o ordenamento jurídico atual.

3. Assim, adotada a presente proposta, poder-se-á implementar, sem nenhum obstáculo de natureza constitucional, uma forma de tributação dos referidos produtos que garantam a plena neutralidade tributária.³

A proposta de emenda à Constituição encaminhada pelo Presidente da Repú-

blica tomou na Casa Legislativa o número 277, passando a ser representada pela sigla PEC 277, e, na parte que ora interessa, o texto adotado foi o seguinte:

Art. 149 - (...)

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

I – não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - (...)

Note-se, então, que, tendo sido feito no Congresso Nacional uma sutil inclusão da conjunção aditiva *e*, alterou-se o sentido gramatical da expressão “*as contribuições sociais de intervenção no domínio econômico*” para “*as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico*”. E por que se fez isto? Creio que os membros do Poder Legislativo aproveitaram a PEC 277 para colocar em patamar constitucional aquilo que já estava disciplinado em nível legislativo (infraconstitucional), qual seja, a exclusão das receitas decorrentes de exportação da base de cálculo do PIS e da Cofins, para que dúvidas não parem mais acerca da opção político-tributário de não se “exportar” tributos.

Certamente a técnica legislativa ideal seria acrescer a alínea *b* do inciso I do art. 195 da Constituição Federal com a expressão “*excluídas as receitas ou o faturamento decorrentes de exportação*”, modificando-o para:

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, incidentes sobre:

a) (...)

b) a receita ou o faturamento, *excluídas as receitas ou o faturamento decorrentes de exportação*;

c) o lucro.

(...)

Mas, mais certo ainda é dizer que, deixando os membros do Congresso Nacional de aproveitar o momento legislativo da PEC 277, haveria necessidade de nova proposta de emenda à Constituição, desta vez por iniciativa de um terço dos membros da Câmara dos Deputados ou do Senado Federal, para o alcance do fim visado pelos congressistas (exclusão das receitas ou do faturamento decorrentes de exportação do PIS e Cofins), o que, à toda evidência, demandaria mais tempo para que dito fim se tornasse realidade constitucional.

A alteração do sentido gramatical da expressão “*as contribuições sociais de*

intervenção no domínio econômico” para “as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico”, todavia, não alterou o fundamento racional objetivo (*ratio legis*) da proposta de emenda à Constituição apresentada pelo Presidente da República e encampada pelo Congresso Nacional: *neutralidade tributária* para garantir ao produto interno condições de competitividade com o produto importado (o que, convenhamos, não afeta a apuração do resultado do exercício ou lucro). A única correção de rumo feita pelo Congresso Nacional foi no sentido de não limitar a não-incidência sobre as receitas decorrentes de exportação às operações que envolvam os produtos postos no inciso II (petróleo e seus derivados; gás natural e seus derivados e álcool combustível), como deu a entender o Ministro Pedro Malan em sua exposição de motivos.

Estou convencido de que do confronto de uma interpretação lógico-sistemática que se faça do art. constitucional 149 com uma interpretação literal ou gramatical de seu texto operar-se-á o efeito retificador do sentido verbal na conformidade e na medida do sentido lógico; em outras palavras: corrigir-se-á a expressão imprecisa, entendendo-a no significado real que o sistema jurídico quis atribuir-lhe, posto que a modificação refere-se às palavras, e não ao pensamento da lei (Francesco Ferrara, *in Interpretação e Aplicação das Leis*).

Também por isto, acredito que, tanto pela forma gramatical quanto pelo sentido técnico, o lucro, fato gerador e base de cálculo de certa contribuição social, não foi abrangido pela expressão posta, pela EC 33, no inciso I do § 2º do art. 149, apesar de nele conter receitas decorrentes de exportação.

Notas

¹ *Interpretação e Aplicação do Direito*, Editora Forense, pp. 140 e 143.

PARTE DE
Tópicos Jurídicos

**Momento de Verificação da Presença
da Imputação Objetiva**

Damásio de Jesus*

* Professor, advogado, parecerista e ex-membro do Ministério Público.