

PARECER

**INCENTIVOS FISCAIS PARA A ZONA FRANCA
DE MANAUS – INTELIGÊNCIA DO ARTIGO
40 DO ADCT – CONSTITUCIONALIDADE DOS
ARTIGOS 14 E 14-A DA LEI N. 10.865/2004 E
INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N. 11.051/2004
– A INTRODUÇÃO DA ALÍQUOTA ZERO PARA
IMPORTAÇÕES PELA ZONA FRANCA DE MANAUS
– PARECER**

Ives Gandra da Silva Martins

Consulta

Formula-me, a consulente, pelos seus eminentes advogados Sílvio Alves Corrêa e Marcos Antonio Colângelo, a seguinte consulta:

“1) Antes da edição do art. 8º da Lei n. 11.051/2004, a suspensão do PIS e da Cofins estabelecida nos artigos 14 e 14-A da Lei n. 10.865/2004, convertia-se em isenção com o implemento da condição suspensiva?”

Ao estabelecer a conversão da suspensão para alíquota zero, o citado artigo 8º da Lei n. 11.051/2004, deveria obedecer ao princípio da anterioridade nonagesimal, previsto no § 6º do artigo 195 da Constituição Federal?

1) Considerando que o § 9º do artigo 195 da Constituição Federal só prevê possibilidade do estabelecimento de bases de cálculos e alíquotas diferenciadas para as contribuições do inciso I, do ‘caput’, do mesmo artigo, poderia o legislador ordinário estabelecer alíquota zero para a contribuição incidente nas importações do exterior, já que esta figura no inciso IV?

2) Sendo inconstitucional o artigo 8º da Lei 11.051/2004, que estabeleceu a conversão da suspensão/isenção para alíquota zero, retorna a plena vigência dos artigos 14 e 14-A da Lei n. 10.865/04, gerando crédito das contribuições, a teor do artigo 16, parágrafo único, da mesma lei?

3) Considerando que o citado dispositivo constitucional (§ 9º do art. 195), também não prevê possibilidade de distinção tributária de natureza regional, como seria o caso da ZFM, nas operações de vendas de outros pontos do território nacional para as empresas localizadas naquela região incentivada, deveria o incentivo ser apenas de ISENÇÃO e não de alíquota zero, tendo-se em conta, ainda, a equiparação à exportação e o art. 40 do ADCT?”

Resposta

Já sobre a matéria manifestei-me em parecer publicado na *Revista Magister de Direito Empresarial*¹. São questões semelhantes, com respostas positivas, no sentido da preservação do direito a incentivos, constitucionalizado pelo artigo 40 do ADCT, na Lei Suprema de 1988.

Todo o fulcro da questão reside em saber se aquele sistema de incentivos, que o constituinte houve por bem ofertar ao polo maior de desenvolvimento da Amazônia, em 1966, poderia ou não ser alterado, de vez que, em se admitindo que o pudesse ser, haveria a

1. “INTELIGÊNCIA DO ARTIGO 40 DO ADCT E DOS INCISOS I E IV DO § 9º DO ARTIGO 195 DA LEI SUPREMA – INCONSTITUCIONALIDADE DO ARTIGO 80 DA LEI N. 11.051/04 – CONSTITUCIONALIDADE DE VIGÊNCIA DOS ARTIGOS 14 E 14-A DA LEI N. 10.865/04 – PARECER.” (*Revista Magister de Direito Empresarial* n. 20, Abril/Maio 2008, p. 20-40).

possibilidade de o sistema vir a ser praticamente extinto, se os benefícios fossem reduzidos à sua expressão quase nenhuma².

O espectro do artigo 40 do ADCT, que reproduz com seu parágrafo, é o seguinte:

“Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.

Parágrafo único. Somente por lei federal podem ser modificados os critérios que disciplinaram ou venham a disciplinar a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus”;

objetiva, de um lado, manter o sistema de incentivos e, de outro lado, apenas permitir, por lei federal, que “critérios de aprovação” e não “os próprios incentivos” possam ser alterados. Compreende-se tal possibilidade porque os órgãos, departamentos ou as técnicas de administração, em tese, em período tão longo, podem sofrer modificações ditadas pela busca de eficiência no atendimento dos objetivos legais ou mesmo pelo aperfeiçoamento da estrutura da Administração Pública, como foi o caso da emenda constitucional aprovada para essa finalidade.³

Os incentivos, não. Se um tributo for substituído por outro ou se for introduzido um novo, o plexo de vantagens concedidas pelo sistema terá que ser mantido e assegurado, pelo menos na mesma extensão existente no momento da outorga, pelo prazo de duração da ZFM – hoje alargado para 2023, por força da E.C. n. 42/03.

Foi este o teor da decisão proferida pelo Supremo Tribunal na ADIN 310 e em outros casos, como na ADI 1799, que tive oportunidade de sustentar, em defesa do governo do Amazonas, em que

2. *Referi-me, no passado, a outros artigos que não os discutidos neste parecer, da Lei n. 10.865/04, como inconstitucionais.*

3. *E.C. n. 19/98.*

por 10 a zero, decidiu o Pretório Excelso não aplicável a M.P. n. 1614-16, redutora de tais incentivos da Zona Franca de Manaus, por ser, neste ponto, inconstitucional. Passo a reproduzir ambas as ementas:

D) “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 310-1 - DISTRITO FEDERAL (MEDIDA CAUTELAR).

REQUERENTE: GOVERNADOR DO ESTADO DO AMAZONAS

REQUERIDOS: SECRETÁRIOS DE FAZENDA OU FINANÇAS DOS ESTADOS E DO DISTRITO FEDERAL, MINISTRA DA ECONOMIA FAZENDA E PLANEJAMENTO.

E M E N T A — Ação direta de inconstitucionalidade. Convênios ICMS 1, 2 e 6, de 1990. Alegação plausível de ofensa ao artigo 40 ADCT/88, que, em face da ponderação dos riscos contra postos, oriundos da pendência do processo, aconselha a suspensão liminar dos atos normativos impugnados. Liminar deferida.

2. Ação direta de inconstitucionalidade de convênios interestaduais sobre o ICMS, celebrados em reunião do CONFAZ - Conselho Nacional de Política Fazendária: litisconsórcio passivo dos Estados pactuantes.

ACÓRDÃO: Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por maioria de votos, em deferir a medida cautelar e suspender, até o julgamento final da ação, a vigência dos Convênios ICMS ns. 1, 2 e 6, todos de 30/5/90, firmados em reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária da mesma data.

Brasília, 25 de outubro de 1990.

NÉRI DA SILVEIRA — PRESIDENTE

SEPÚLVEDA PERTENCE - RELATOR” (grifos meus)⁴;

II) “ADI 1799 MC/DF - DISTRITO FEDERAL

4. *D.J. 16.04.93, EMENTÁRIO N. 1699-1, 25.10.90, Tribunal Pleno.*

MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE

Relator(a): MIN. MARCO AURÉLIO

Julgamento: 18/03/1999

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

*Ementa: ZONA FRANCA DE MANAUS - MANUTENÇÃO - INCENTIVOS FISCAIS. Ao primeiro exame, concorrem o sinal do bom direito e o risco de manter-se com plena eficácia medida provisória que, alterando a redação de dispositivo de lei aprovada pelo Congresso Nacional - do artigo 77 da Lei n. 9.532, de 10 de dezembro de 1997 - **projeta no tempo a mitigação do quadro de incentivos fiscais assegurado relativamente à Zona Franca de Manaus, por vinte e cinco anos, mediante preceito constitucional.***

Observação: Votação: unânime.

Resultado: deferido o pedido cautelar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do § 1º do art. 77 da Lei 9532, de 10/12/1997, na redação dada pelo art. 11 da medida provisória n. 1614-16, de 05/03/1998; indeferida a cautelar relativamente ao seu § 2º e julgado prejudicado o pedido cautelar quanto ao § 3º. Acórdãos citados: ADI-310, ADI-1717, ADI-1725. N.PP.: (27). Análise:(COF). Revisão: (AAF). Inclusão: 13/09/02, (MLR). Alteração: 25/11/03, (SVF).

Partes:

REQTE. : GOVERNADOR DO ESTADO DO AMAZONAS

ADVDS : OLDENEY SÁ VALENTE E OUTRA

ADVDO. : IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

REQDO. : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

REQDO. : CONGRESSO NACIONAL” (grifos meus)⁵.

Como se percebe, claramente, o eminente relator refere-se à impossibilidade de

5. Publicação: DJ, Data 12/04/2002, P. 00051, Ement. Vol. 02064-01, pp-00046 RTJ, vol. 00182-03, pp-00885.

“mitigação do quadro de incentivos financeiros que foi assegurado relativamente à Zona Franca de Manaus por vinte e cinco anos – a ADIN é de 1999 – mediante preceito constitucional”.

Critérios podem ser alterados, por lei federal; incentivos jamais. E todos os que forem criados não podem ser retirados até 2023, como assegura o preceito constitucional. Na hipótese de desaparecimento do próprio tributo com a mudança da legislação existente – como, por exemplo, o ICM, que, em 1988, passou a ser ICMS – e a introdução de outras operações, não existentes à época da E.C. n. 1/69 ou do D.L. n. 288/86⁶, os incentivos originalmente outorgados têm que ser substituídos por outros, na mesma extensão.

A nova jurisprudência da Suprema Corte sobre a matéria não permite veleidades exegéticas. Incentivos fiscais outorgados no âmbito da ZFM, antes e depois de 1988, não poderão ser retirados até 2023, visto que a dicção do artigo 40 é de

“manutenção”

de

“incentivos fiscais”

6. *Escrevi: “O dispositivo objetivou, portanto, não em decorrência de meras pressões ou conveniências, assegurar a soberania nacional sobre a região, como, de resto, os autores do DL. n. 288/86 pretenderam.*

*Esta é a razão, também, pela qual o Pretório Excelso, sempre que examinou a questão em ações diretas de inconstitucionalidade, em que a legislação ordinária se opôs ao art. 40 do ADCT, considerou que, não o rótulo formal dos tributos então existentes ou das técnicas vigentes na data em que entrou em vigor o texto supremo, mas o **princípio** de que não poderia HAVER REDUÇÕES DE INCENTIVOS, constitui o cerne, a razão de ser do dispositivo, para a preservação de sua teleologia, que é assegurar a soberania nacional, contra os interesses e ambições de governos dos países desenvolvidos sobre a Amazônia.*

Transcrevo, apenas para encerrar este aspecto, ementa da primeira decisão daquela Corte, segundo a qual o princípio dos INCENTIVOS IRREDUTÍVEIS é que fora consagrado pelo constituinte, e não apenas um retrato fotográfico da situação concreta existente em 5 de outubro de 1988, pelo que a mera mudança do rótulo de tributo ou da técnica de arrecadação reduziria o desiderato constitucional à sua expressão nenhuma” (Parecer citado, p. 24 da Revista mencionada).

para aquela

“área livre de comércio, exportação e importação”⁷.

Desta forma, a Lei n. 10.865/2004, desde que foi aprovada, ao converter as suspensões de pagamento do PIS e da COFINS em isenções, quando de sua implementação (art. 14 e 14-A), só poderá ser modificada, após o termo final previsto na EC n. 42/2003, ou seja, em 2023, por imposição constitucional. Vale dizer, a eficácia temporal dessa isenção foi constitucionalizada pelo art. 40 do ADCT da lei suprema.

É o que determina a Carta Magna; é o que o intérprete deve avaliar, doutrinariamente.

7. Alexandre de Moraes elenca o seguinte: “Incentivos fiscais na Zona Franca de Manaus — II: STF — “O Tribunal deferiu pedido de medida cautelar para suspender até decisão final da ação direta de inconstitucionalidade, a eficácia do art. 32 da MP 2.037-24, de 23-11-2000, que prorrogou, até 31-12-2000, o prazo de que trata o art. 4º da Lei 8.248/91 — dispositivo que estendeu pelo prazo de 7 anos a isenção do IPI, prevista na Lei 8.191/91, para os bens de informática e automação fabricados no país. O Tribunal considerou que a MP 2.037-24 não é reedição da MP 2.037-23 (que prorrogou, até 30-11-2000, o prazo de que trata o art. 4º da Lei 8.248/91), mas sim uma nova medida provisória, e que a prorrogação de prazo por meio de medida provisória não pode se exaurir nos 30 dias da própria MP porque inviabilizaria o controle concentrado, dado que a norma sempre caducaria antes de se analisar a sua constitucionalidade. No que concerne ao art. 51 da referida Medida Provisória, que convalidou os atos praticados com base na MP 2.037-23, o Tribunal deferiu a liminar para emprestar interpretação conforme à CF no sentido de que não se considera convalidado o disposto no art. 32 da MP 2.037-23. Prosseguindo no julgamento, o Tribunal, por aparente afronta ao art. 40 do ADCT (‘É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição’), deferiu medida cautelar para suspender, no inciso 1 do § 2º do art. 14 da MP 2.037-24, a expressão que exclui da isenção da Cofins e do PIS/Pasep as receitas de vendas efetuadas por empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus (§ 2º — As isenções previstas no ‘caput’ e no parágrafo anterior não alcançam as receitas de vendas efetuadas: I — a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus, na Amazônia Ocidental ou em área de livre comércio’). O Tribunal também deferiu a liminar para, sem redução de texto, suspender a eficácia do já mencionado art. 51 da MP 2.037-24 — que convalidou os atos praticados com base na MP 2.037-23 — relativamente ao inciso 1 do § 2º do art. 14 da MP 2.037-23” (STF — Pleno — Adin n.º 2.348/DF — Medida cautelar — Rel. Min. Marco Aurélio, decisão: 6-12-2000. Informativo STF, n. 213)” (Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional, Atlas Jurídico, São Paulo, 2007, p. 2332).

Um segundo aspecto preliminar relevante diz respeito à lei considerada inconstitucional. Se o Tribunal não modular os efeitos de decisão de inconstitucionalidade, como permite o art. 27 da Lei 9.868/99 – note-se que em relação a decisões que atingem direitos dos contribuintes, essa modulação nunca pode ocorrer em seu desfavor – a norma sai do cenário jurídico com eficácia “ex tunc”, o que vale dizer, sua eficácia é inexistente desde a promulgação⁸.

O caso da Súmula n. 8 do Supremo Tribunal Federal é paradigmático. Determina que o prazo de prescrição, tanto para o fisco executar o crédito tributário, como para o contribuinte de ajuizar repetições de indébito, é de 5 anos, a teor do artigo 174 do CTN. Como a jurisprudência dominante, à época, era de que, nas repetições de indébito, o prazo para a propositura seria de 5 anos + 5 (artigos 168, 150 § 4º e 174 do CTN), decidiu o Supremo Tribunal Federal modular os efeitos a favor do contribuinte, garantindo que os que tivessem proposto ação até o momento da edição da Súmula,

8. *Leia-se: “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE N. 21/600.*

Origem: Distrito Federal – Relator: Min. Paulo Brossard – Requerente: Fed. Nac. dos Estabelecimentos de Ensino – FENEN – Requerido: Presidente da República.

EMENTA:

CONSTITUIÇÃO. LEI ANTERIOR QUE A CONTRARIE. REVOGAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE.

***A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si.** A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional, na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. **O vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração.** Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes: revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária.*

Reafirmação da antiga jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, mais que cinqüentenária.

Ação direta de que se não conhece por impossibilidade jurídica do pedido” (grifos meus) (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Tribunal Pleno, DJ 21/11/97, Ementário 1892-01).

teriam direito ao prazo de 10 anos, em respeito à exegese conformada pelo Superior Tribunal de Justiça⁹.

9. *A Súmula Vinculante n. 8* (Sessão Plenária de 12/06/2008 - DJe n. 112/2008, p. 1, em 20/6/2008 - DO de 20/6/2008, p. 1) tem a seguinte redação:

“Constitucionalidade - Prescrição e Decadência de Crédito Tributário

São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei n. 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.

Tal Súmula decorreu da reiteração de inúmeras decisões do Pretório Excelso na mesma linha. Destaco o RE 560.626-1-RS:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO 560.626-1-RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MIN. GILMAR MENDES

RECORRENTE(S): UNIÃO

ADVOGADO(A/S): PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECORRIDO(A/S): REDG - CONSULTORIA TRIBUTÁRIA SOCIEDADE CIVIL LTDA.

EMENTA: PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIAS RESERVADAS À LEI COMPLEMENTAR. DISCIPLINA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES PARA A SEGURIDADE SOCIAL. INCONSTITUCIONALIDADE DOS ARTS. 45 E 46 DA LEI 8.212/91 E DO PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 52 DO DECRETO-LEI 1.569/77. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE.

I. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR. As normas relativas à prescrição e à decadência tributárias têm natureza de normas gerais de direito tributário, cuja disciplina é reservada à lei complementar, tanto sob a Constituição pretérita (art. 18, § 1, da CF de 1967/69) quanto sob a Constituição atual (art. 146, III, b, da CF de 1988) Interpretação que preserva a força normativa da Constituição, que prevê disciplina homogênea, em âmbito nacional, da prescrição, decadência, obrigação e crédito tributários. Permitir regulação distinta sobre esses temas, pelos diversos entes da federação, implicaria prejuízo à vedação de tratamento desigual entre contribuintes em situação equivalente e à segurança jurídica.

II. DISCIPLINA PREVISTA NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. O Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/69 e 1988, disciplina a prescrição e a decadência tributárias.

III. NATUREZA TRIBUTÁRIA DAS CONTRIBUIÇÕES. As contribuições, inclusive as previdenciárias, têm natureza tributária e se submetem ao regime jurídico-tributário previsto na Constituição. Interpretação do art. 149 da CF de 1988. Precedentes.

IV. RECURSO EXTRAORDINÁRIO NÃO PROVIDO. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição de 1988, e do parágrafo único do art. 52 do Decreto-lei 1.569/77, em face do § 1º do art. 18 da Constituição de 1967/69.

V. MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO. SEGURANÇA JURÍDICA. São legítimos os recolhimentos efetuados nos prazos previstos nos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e não impugnados antes da data de conclusão deste julgamento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade,

Em outras palavras, a lei inconstitucional que viola o direito do contribuinte, uma vez declarada como tal, tem seus efeitos fulminados “ex tunc”, devendo a norma que fora por ela revogada regular os efeitos produzidos no período de vigência da lei considerada inválida.

Desta forma, a lei redutora de incentivos financeiros (11.051/2004), que fere o artigo 40 do ADCT, quando vier a ser afastada do ordenamento jurídico pelo Poder Judiciário, o será com eficácia “ex tunc”, isto é, desde sua vigência e eficácia, com o que, desde então, voltará a vigorar a Lei 10.865/2004.

Um terceiro aspecto preliminar. O artigo 195, § 9º da lei suprema está assim redigido:

“§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do “caput” deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 47, de 2005)”.

claramente permitindo alíquotas e/ou bases de cálculo diferenciadas para uma das hipóteses de imposição do artigo 195, ou seja, a do inciso I.

Não o permite para as demais hipóteses, à falta de expressa menção.

*conhecer do recurso extraordinário e a ele negar provimento, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, e do parágrafo único do artigo 52 do Decreto-Lei n. 1.569/1977. **E na sessão plenária prosseguindo o julgamento, no dia 12.06.2008, o Tribunal, por maioria, deliberou aplicar efeitos ‘ex tunc’ à decisão, esclarecendo que a modulação aplica-se tão-somente em relação a eventuais repetições de indébitos ajuizados após a decisão asentada na sessão do dia 11.06.2008, não abrangendo, portanto, os questionamentos e os processos já em curso, nos termos do voto do relator.***

Brasília, 12 de junho de 2008 – Ministro GILMAR MENDES – Presidente e Relator” (grifos meus) (STF, Coordenadoria de Análise de Jurisprudência, DJe n. 232, Divulgação 04/12/2008, publicação 05/12/2008, Ementário n. 2344-5, 12/06/2008, Tribunal Pleno.

A interpretação é elementar e acaciana. A regra é a impossibilidade de diferenciação de alíquotas e bases de cálculo para as contribuições sociais perfiladas no art. 195, aberta uma única exceção para aquela contemplada no inciso I daquele artigo, assim expresso:

“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: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 20, de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 20, de 1998)”¹⁰.

Seria ridículo que o artigo atribuísse a possibilidade a uma única hipótese e os intérpretes a estendessem para as demais, o que

10. *Até mesmo em relação ao inciso I do art. 195 visualizei dificuldades: “Com efeito, declarar que, em razão da atividade econômica, pode ser a alíquota diferenciada, não é adotar o princípio da seletividade, pois o constituinte não diz que as atividades mais essenciais deverão ter alíquota menor e as menos essenciais alíquota maior. Por outro lado, é de se lembrar que a menção à utilização intensiva de mão-de-obra não esclarece convenientemente de que forma podem ser adotadas as alíquotas diferenciadas, se em virtude, por exemplo, de sua utilização, em horas extras, ou em face de o setor atingido utilizar-se de mais mão-de-obra do que os setores automatizados.*

Setores essenciais, como a construção civil, utilizam-se de muita mão-de-obra e não devem ser desestimulados, por utilizar aquela mão-de-obra mais desqualificada. O setor de informática emprega pouca mão-de-obra, mas ela é de alta qualificação. Não há utilização intensiva de mão-de-obra, mas poderia ser mais tributada. O que seria, pois, utilização intensiva? Se apenas de ‘horas extras’, pobre seria o discurso constitucional” (Comentários à Constituição do Brasil, 8º volume, 2ª ed., Ed. Saraiva, 2000, p. 125/126).

representaria tornar o dispositivo constitucional inútil, pois regido para atribuir característica peculiar exclusivamente a um tributo e, por mera interpretação, além daquela hipótese (195/I), todas as demais contribuições também poderiam ter alíquotas e bases de cálculo diferenciadas.

Tal raciocínio feriria, ostensivamente, o princípio hermenêutico de que a lei suprema não pode conter palavras inúteis. Todos os vocábulos que integram a norma têm seu significado e sua densidade ôntica¹¹.

Desta forma, apenas e exclusivamente as contribuições a que se refere o inciso I do art. 195 podem comportar diferenciação de alíquotas e bases de cálculos. As demais, elencadas em outros incisos do próprio artigo, não.

Um quarto ponto diz respeito ao instituto da alíquota zero, ou seja, a alíquota reduzida à sua expressão nenhuma.

Quando foi discutido no STF se haveria ou não direito a crédito na alíquota zero, no que concerne ao IPI, a Suprema Corte reconheceu que não poderia gerar direito a crédito uma incidência sem expressão impositiva. Restou hospedada tese que eu defendera há muito tempo – desde a década de 80 e que foi, inclusive, utilizada pela Procuradoria da Fazenda Nacional entre os seus argumentos – ou seja, que se a isenção afeta apenas o crédito tributário, mas não a

11. Carlos Maximiliano ensina: “O grau menos adiantado de elaboração científica do Direito Público, a amplitude do seu conteúdo, que menos se presta a ser enfiado num texto, a grande instabilidade dos elementos de que se cerca, determinam uma técnica especial na feitura das leis que compreende. Por isso, necessita o hermenauta de maior habilidade, competência e cuidado do que no Direito Privado, de mais antiga gênese, uso mais freqüente, modificações e retoques mais fáceis, aplicabilidade menos variável de país a país, do que resulta evolução mais completa, opulência maior de materiais científicos, de elemento de certeza, caracteres fundamentais melhor definidos, relativamente precisos. Basta lembrar como variam no Direito Público até mesmo as concepções básicas relativas à idéia de Estado, Soberania, Divisão de Poderes etc.

A técnica da interpretação muda, desde que se passa das disposições ordinárias para as constitucionais, de alcance mais amplo, por sua própria natureza e em virtude do objeto colimado redigidas de modo sintético, em termos gerais” (grifos nossos) (Hermenêutica e aplicação do Direito, Ed. Forense, 9ª ed., 1979, p. 304).

obrigação tributária, a alíquota zero não afasta nem um, nem outra, por ser uma incidência, em que as duas faces da imposição fiscal (obrigação e crédito) existem, mas sem qualquer expressão¹².

Entre as formas desonerativas (imunidade, isenção, não incidência, remissão, anistia e alíquota zero) apenas na alíquota zero a desoneração decorre de a legislação ter previsto uma incidência expressa pelo número zero. A diferença maior em relação à mais comum das formas desonerativas – que é a isenção –, é que esta pode gerar direito a crédito, nos tributos não cumulativos, por força da dicção do artigo 175 do CTN; já a alíquota zero não, por tratar-se de uma efetiva alíquota impositiva, e não uma forma de afastamento da incidência ou do crédito.

Já escrevi sobre as quatro principais formas (imunidade, não incidência, isenção e alíquota zero) o seguinte:

12. “**RE 353657/PR - PARANÁ – RECURSO EXTRAORDINÁRIO**

Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO **Julgamento: 25/06/2007**

Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Publicação

DJe-041 DIVULG 06-03-2008 PUBLIC 07-03-2008

EMENT VOL-02310-03 PP-00502

RTJ VOL-00205-02 PP-00807

Parte(s)

RECTE.(S): UNIÃO

ADV.(A/S): PFN - EULER BARROS FERREIRA LOPES

RECDO.(A/S): MADEIRA SANTO ANTÔNIO LTDA

ADV.(A/S): WALTER TOFFOLI E OUTRO(A/S)

ADV.(A/S): FERNANDA GUIMARÃES HERNANDEZ E OUTRO(A/S)

Ementa

IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - AUSÊNCIA DE DIREITO AO CREDITAMENTO. *Conforme disposto no inciso II do § 3º do artigo 153 da Constituição Federal, observa-se o princípio da não-cumulatividade compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, ante o que não se pode cogitar de direito a crédito quando o insumo entra na indústria considerada a alíquota zero. IPI - INSUMO - ALÍQUOTA ZERO - CREDITAMENTO - INEXISTÊNCIA DO DIREITO - EFICÁCIA. *Descabe, em face do texto constitucional regeedor do Imposto sobre Produtos Industrializados e do sistema jurisdicional brasileiro, a modulação de efeitos do pronunciamento do Supremo, com isso sendo emprestada à Carta da República a maior eficácia possível, consagrando-se o princípio da segurança jurídica” (grifos meus).**

“Resumindo o que foi dito sobre as quatro formas até o presente, tem-se que na imunidade não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito correspondente, por força de vedação absoluta da Carta Magna ao poder de tributar. Na não incidência não nasce nem obrigação tributária, nem o crédito respectivo, por força do não exercício da capacidade – ou na linguagem constitucional – da competência a que tem direito o Poder Tributante.

Na isenção nasce a obrigação tributária, mas não nasce o crédito tributário, em face de estímulo legal expresso. Na alíquota zero nascem a obrigação tributária e o crédito tributário, que ficam, todavia, reduzidos à expressão nenhuma.

Como se percebe, todas as 4 formas desonerativas implicam idêntica exclusão de ônus fiscal para o sujeito passivo da relação tributária, mas têm conformação jurídica distinta”¹³.

Ora, a Lei n. 10.865/2004 admite o crédito dos tributos correspondentes às operações anteriores na isenção, ao contrário da Lei 11.051/2004, que não o admite, por se tratar de uma alíquota impositiva reduzida à sua expressão nenhuma.

Vejamos o próprio texto da Lei n. 10.865/2004, estando o artigo 16 assim redigido:

“Art. 16. É vedada a utilização do crédito de que trata o art. 15 desta Lei nas hipóteses referidas nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º e no art. 8º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e nos incisos III e IV do § 3º do art. 1º e no art. 10 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

§ 1º Gera direito aos créditos de que tratam os arts. 15 e 17 desta Lei a importação efetuada com isenção, exceto na hipótese de os produtos serem revendidos ou utilizados como insumo em produtos sujeitos à alíquota zero, isentos ou não alcançados pela contribuição. (Incluído pela Lei n. 11.945, de 2009). (Produção de efeitos).

13. *Direito Empresarial - Pareceres, 2ª ed., Ed. Forense, 1986, p. 305.*

...”¹⁴.

É de se lembrar que, entre as hipóteses de suspensão do IPI (normas gerais), estão as previstas nos artigos 40 a 42 do RIPI, assim redigidos:

“Art. 40. Somente será permitida a saída ou o desembaraço de produtos com suspensão do imposto quando observadas as normas deste Regulamento e as medidas de controle expedidas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Art. 41. O implemento da condição a que está subordinada a suspensão resolve a obrigação tributária suspensa.

Art. 42. Quando não forem satisfeitos os requisitos que condicionaram a suspensão, o imposto tornar-se-á imediatamente exigível, como se a suspensão não existisse (Lei n. 4.502, de 1964, art. 9º, § 1º, e Lei n. 9.532, de 1997, art. 37, inciso II).

§ 1º Se a suspensão estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, estará o responsável

14. *A jurisprudência do STF, que permitia o crédito na alíquota zero, foi reformatada. Era a seguinte:*

“RE 350446/PR – PARANÁ

RECURSO EXTRAORDINÁRIO - Relator(a): Min. NELSON JOBIM

Julgamento: 18/12/2002 Órgão Julgador: Tribunal Pleno

Publicação

DJ 06-06-2003 PP-00032 EMENT VOL-02113-04 PP-00680

Parte(s)

RECTE. : UNIÃO

ADVDO. : PFN - ARTUR ALVES DA MOTTA

RECDA. : NUTRIARA ALIMENTOS LTDA

ADVDO.S. : EDUARDO A. L. FERRÃO E OUTRO

ADVDO.(A/S) : FERNANDA GUIMARÃES HERNANDEZ

Ementa

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido” (grifos meus).

pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e da penalidade cabível, como se a suspensão não existisse.

§ 2º Cumprirá a exigência:

I - o recebedor do produto, no caso de emprego ou destinação diferentes dos que condicionaram a suspensão; ou

II - o remetente do produto, nos demais casos”;

sendo que a própria lei regulamentadora considera que a suspensão é uma isenção¹⁵, ao dizer que se

“a suspensão estiver condicionada
à destinação do pedido”

e

“for dada destinação diversa”

exigir-se-á tributo e penalidades

“como se a isenção não existisse”¹⁶.

15. O artigo 175 do CTN tem a seguinte dicção:

“Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela consequente”.

16. *Walter Barbosa Corrêa assim o comenta: “Importante questão doutrinária dividia a doutrina, antes da publicação do CTN, no sentido de saber se a isenção extinguiu a obrigação (e consequentemente o respectivo crédito) ou excluía apenas o crédito. Rubens Gomes de Sousa nos dá pormenorizada notícia daquela divergência, colocando-se entre os defensores da extinção do crédito, orientação que, em nossa opinião, foi acolhida pelo CTN. E sem embargo disso, aquele autor, expressamente, afirma que o Código Tributário Nacional não tomou partido da controvérsia, o que não nos parece correto, visto como esse Código — sem aludir a qualquer efeito ou consequência da isenção sobre a obrigação tributária — versa figura tributária como exclusão do crédito tributário.*

*Assim, não obstante a isenção acarrete, na prática e em nosso entender, a anulação ou esvaziamento, total ou parcial, da obrigação tributária, a doutrina acolhida pelo CTN apenas cuidou da isenção como excludente de crédito, **resultando dessa técnica que a obrigação tributária, cujo crédito ficou excluído — é vedada a constituição de crédito —, mantém-se íntegra**” (grifos meus) (Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. 2, ed. 2006, Ed. Saraiva, p. 482/483).*

Na mesma linha, segue o Parecer Normativo CST n. 10/78:

“MINISTÉRIO DA FAZENDA
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL
COORDENAÇÃO DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO
PARECER NORMATIVO N. 10 — DE 21 DE FEVEREIRO
DE 1978

...

3.3 — Já os incisos VII, X, XIV e XV, se referem a isenções condicionadas à destinação do produto. Há, portanto, ocorrência do fato gerador e o que fica pendente de condição suspensiva não é a obrigação tributária, mas, a exclusão do respectivo crédito tributário. Frustrada a condição o crédito pendente se torna imediatamente exigível. Outrossim, implementada a condição, desaparece a pendência em análise e os efeitos tributários passam a se vincular às normas previstas no artigo 18 do RIPI. (Grifos meus)

...

(DO de 27 de fevereiro de 1978, pgs. 2868 e 2.869).”

Note-se que o artigo 18 do RIPI/72 está assim redigido:

“Art. 18. Salvo disposição expressa de lei, as isenções do Imposto se referem ao produto e não ao contribuinte ou adquirente.

§1º Se a isenção estiver condicionada à destinação do produto e a este for dado destino diverso do previsto, estará o responsável pelo fato sujeito ao pagamento do imposto e multa, como se a isenção não existisse” (grifos meus).

Em outras palavras, para o direito tributário brasileiro, a implementação da condição que gerara a suspensão do tributo, com ocorrência de fato que a tornará definitiva, corresponde a uma isen-

ção, com todas as consequências jurídicas do perfil desse instituto no sistema tributário brasileiro¹⁷.

Colocadas tais premissas, passo a responder as diversas questões formuladas, lembrando que, quanto às respostas, algumas para questões rigorosamente iguais, já me manifestara em outro estudo a que me referi no início deste parecer.

Passo, agora, a enfrentar as questões formuladas:

1) Antes da edição do art. 8º da Lei n. 11.051/2004, a suspensão do PIS e da Cofins estabelecida nos artigos 14 e 14-A da Lei n. 10.865/2004, converte-se em isenção com o implemento da condição suspensiva?

A resposta é positiva.

Ambas as normas estão assim redigidas:

“Art. 14. As normas relativas à suspensão do pagamento do imposto de importação ou do IPI vinculado à importação, relativas aos regimes aduaneiros especiais, aplicam-se também às contribuições de que trata o art. 1º desta Lei.

§ 1º O disposto no “caput” deste artigo aplica-se também às importações, efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus, de bens a serem empregados na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a emprego em processo de industrialização por estabelecimentos ali instalados, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – SUFRAMA, de que trata o art. 5º da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

§ 2º A Secretaria da Receita Federal estabelecerá os requisitos necessários para a suspensão de que trata o § 1º deste artigo.

17. *Escrevi: “Embora com conseqüências semelhantes, no concernente aos efeitos sobre o sujeito passivo da relação tributária, a isenção difere das duas outras figuras legislativas. É que na isenção nasce a obrigação tributária, sendo apenas excluído o crédito correspondente” (Direito Empresarial – Pareceres, Ed. Forense, 2ª ed., 1986, Rio de Janeiro, p. 301).*

Art. 14-A. Fica suspensa a exigência das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei nas importações efetuadas por empresas localizadas na Zona Franca de Manaus de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem para emprego em processo de industrialização por estabelecimentos industriais instalados na Zona Franca de Manaus e consoante projetos aprovados pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus — SUFRAMA. (Incluído pela Lei n. 10.925, 2004) (Vigência)” (grifos meus)¹⁸.

Idênticos os regimes jurídicos na hipótese, para o IPI e para as contribuições.

Por outro lado, como mostrei na introdução deste parecer, segundo os artigos do RIPI transcritos, sempre que ocorram as condições implementadoras da hipótese de suspensão, é esta convertida em isenção. A suspensão é uma “isenção provisória” e a isenção é uma “suspensão definitiva”. Aquela dependente da implantação de fatores que justificam sua criação; esta, é a consequência dessa implementação.

Os diversos dispositivos que cuidam da matéria no tocante ao PIS, COFINS e IPI dão idêntica roupagem jurídica. A suspensão gera direito a crédito na sua implementação como isenção, por força de sua natureza jurídica consagrada em textos legislativos e

18. *A isenção também não se confunde com o diferimento, conforme já decidiu o STF: “Não pode, assim, o diferimento originar o pretense direito ao crédito do ICM, porque isso equivaleria a identificá-lo como isenção, que não é.*

Em suma, pela própria natureza do instituto em análise, o fornecedor da matéria-prima não recolhe o ICM, à saída desta; o adquirente, que pelo mesmo se faz responsável, também não o recolhe à entrada da mercadoria; somente o fará à saída do produto final: não me parece que se lhe deva reconhecer a possibilidade de um crédito por quantia que o Estado não recebeu. Nessa conclusão, inexistente ofensa ao princípio da não-cumulatividade, pois, não havendo recolhimento anterior não há acúmulo” (Ministro Oscar Correa, RE n. 98.568-9-SP de 13.9.83, DJ de 7.10.83, Em. 1311-1314).

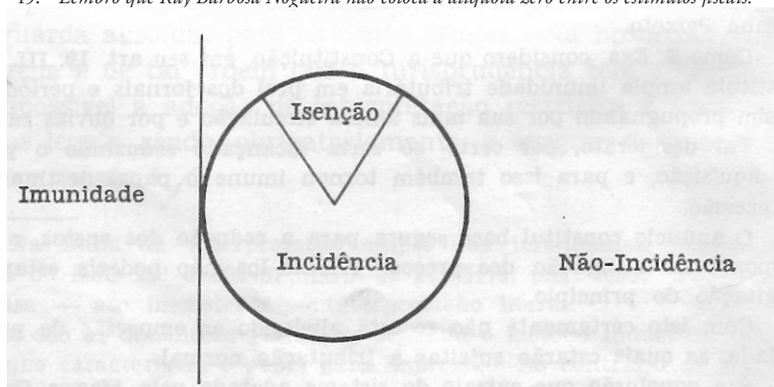
regulamentares, nas decisões administrativas e na doutrina já retrotranscrita¹⁹.

A resposta, portanto, ao primeiro quesito é que a implementação da condição suspensiva converte a suspensão em isenção, quanto ao direito ao crédito escritural, não só por força do artigo 175 do CTN, que apenas afasta o crédito tributário – que não se confunde com crédito escritural – mas não a obrigação tributária, que remanesce, gerando, em consequência, direito ao crédito escritural, mas também por força dos dispositivos e decisões mencionadas na parte preambular deste parecer.

Não só a suspensão transforma-se em isenção, como esta passa a gerar direito a crédito, inclusive, atualmente, na inteligência que dou quanto à permanência da vigência e eficácia da Lei 10.865/04, dependendo, todavia, de proteção pretoriana²⁰.

2) Ao estabelecer a conversão da suspensão para alíquota zero, o citado artigo 8º da Lei n. 11.051/2004 deveria obedecer ao princípio

19. *Lembro que Ruy Barbosa Nogueira não coloca a alíquota zero entre os estímulos fiscais:*



(*Direito Empresarial – Pareceres, Forense, 1986, p. 300*).

20. "EMENTA — ICM — Legitimidade o crédito de ICM correspondente às entradas da matéria-prima integradas nos produtos cujas saídas estão isentas do imposto, por força da L.C. 4/69 (art. 1º, inc. XIV). Não cumulativo o imposto, vedado o estorno pretendido. Recurso extraordinário conhecido e provido" (DJU 22.2.85 — Ementário n. 1.367-3).

da anterioridade nonagesimal, previsto no § 6º do artigo 195 da Constituição Federal?

Admitindo-se apenas para efeito de argumentação que a Lei 11.051/2004 fosse constitucional – que demonstrarei não ser, ao responder o quesito n. 4 –, deveria respeitar o princípio da anterioridade nonagesimal, que consta do § 6º do artigo 195 da Constituição Federal, assim redigido:

“§ 6º - As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, “b”.”

Pela E.C. n. 42, o princípio foi estendido para os impostos, como prazo adicional ao princípio da anterioridade, por força da inclusão da letra “c” ao inciso III, do artigo 150, assim redigido:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

...

III - cobrar tributos:

- a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
- b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
- c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)”²¹.

21. *Antes da E.C. n. 42/01 comentei o dispositivo com crítica que o constituinte de 2003 encampou, por pressão da sociedade: “Para a Previdência Social, todavia, criou um princípio da anterioridade de noventa dias, que aparentemente seria menos benéfico ao contribuinte do que aquele estabelecido para outros tributos, que, em tese, poderia abranger 365 dias.*

Ocorre, todavia, que as leis tributárias não são aprovadas senão no fim do exercício, com o que a anterioridade para as contribuições sociais, sempre de noventa dias, acaba, no mais das vezes, por

A diferença entre a anterioridade nonagesimal dos impostos e a das contribuições sociais reside em ser, a primeira, um acréscimo à garantia da anterioridade anual e a segunda uma anterioridade apenas de 90 dias. Esta foi conformada em 1988, quando dos trabalhos constituintes; aquela, 15 anos depois, ou seja, em 2003²².

Ora, o próprio título dos tributos, COFINS (Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social) e PIS (Programa de Integração Social), dão a conformação jurídica de ser, a contribuição social que incide na hipótese da consulta, sobre a importação de bens ou serviços vindos

a) do exterior

ou

b) de quem dele se equiparar (importador).

Trata-se, pois, de uma contribuição social que, para ter vigência e validade, dependerá da existência de lei sancionada ou promulgada e publicada no *Diário Oficial*. Já a eficácia dependerá do

assegurar aos contribuintes prazo de adaptação maior do que ocorre com as leis tributárias em geral. Com efeito, a aprovação da lei no último dia do exercício implica, segundo a anterioridade prevista para os outros tributos, que estes podem ser exigidos no primeiro dia do exercício seguinte, ou seja, o prazo de adaptação, na prática, passa a ser de um dia apenas” (Comentários à Constituição do Brasil, 8º vol., Ed. Saraiva, 2000, São Paulo, p. 110/111).

22. O STF sobre a anterioridade nonagesimal decidiu, em questão que sustentei oralmente, pela pena do Ministro Moreira Alves, em voto vencedor no Recurso Extraordinário n. 146.733-9: “Ora, em se tratando da contribuição social em causa, é o próprio texto constitucional (par. 6.º do artigo 195) que faz depender a exigência dessas contribuições do decurso de noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, a significar, sem dúvida, que nesse caso, ao invés da ‘vacatio’ resultante do princípio da anterioridade, que requer a entrada em vigor da lei no exercício financeiro seguinte ao em que ela foi publicada, se tem uma ‘vacatio legis’ específica e determinada, em virtude da qual a lei que institui ou modifica essas contribuições só entra em vigor noventa dias depois da data de sua publicação.

Em consequência, a Lei n. 7.689/88, que, com relação aos artigos concernentes à contribuição social que instituiu, só entrou em vigor noventa dias depois de sua publicação que ocorreu nos meados de dezembro de 1988, ao determinar, em seu artigo 8º, que essa contribuição já seria devida a partir do lucro apurado no período-base a ser encerrado em 1º de dezembro de 1988, violou o princípio da irretroatividade contido no artigo 150, III, ‘b’, da Constituição Federal, que proíbe que a lei que institui tributo tenha como fato gerador desse tributo fato ocorrido antes do início da vigência dela” (Caderno de Pesquisas Tributárias. n. 17, ed. Centro de Extensão Universitária, Resenha Tributária, 1992, p. 546-547).

decurso do prazo definido pela Lei Suprema, ou seja, 90 dias após a publicação da lei. Como se percebe, vigência e validade são atributos da lei após sua publicação, enquanto sua eficácia é atributo decorrente de um outro elemento implementador, ou seja, o prazo estipulado na lei ou aquele outro definido pela lei de introdução ao Código Civil ou ainda, na imposição tributária, pelo princípio da anterioridade anual e nonagesimal²³.

Para o caso concreto, à evidência, o § 6º do artigo 195 da C.F. determina o prazo de eficácia da lei vigente, ou seja, 90 dias após a sua publicação, razão pela qual a Lei n. 11.051/04, no que diz respeito ao prazo de eficácia, só passou a obrigar — se constitucional for considerada, que não é — consoante seu artigo 8º, após decurso de 90 dias da sua publicação.

3) Considerando que o § 9º do artigo 195 da Constituição Federal, só prevê possibilidade do estabelecimento de bases de cálculos e alíquotas diferenciadas para as contribuições do inciso I, do “caput”, do mesmo artigo, poderia o legislador ordinário estabelecer alíquota zero para a contribuição incidente nas importações do exterior, já que esta figura no inciso IV?

O artigo 195, que repito, no seu “caput”, está assim veiculado:

“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

23. *O artigo 1º da Lei de Introdução ao Código Civil está assim redigido:*

“Art. 1º Salvo disposição contrária, a lei começa a vigorar em todo o país quarenta e cinco dias depois de oficialmente publicada.

§ 1º Nos Estados estrangeiros, a obrigatoriedade da lei brasileira, quando admitida, se inicia três meses depois de oficialmente publicada. (Vide Lei 2.145, de 1953)

§ 2º Revogado.

§ 3º Se, antes de entrar a lei em vigor, ocorrer nova publicação de seu texto, destinada a correção, o prazo deste artigo e dos parágrafos anteriores começará a correr da nova publicação.

§ 4º As correções a texto de lei já em vigor consideram-se lei nova.”

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: (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 20 de 1998)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 20 de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 20 de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional n. 20 de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 20 de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42 de 19.12.2003)²⁴.

Por outro lado, o § 9º do artigo 195 tem a seguinte dicção, que também repito:

“§ 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do “caput” deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferencia-

24. *Nos comentários que fiz à Constituição do Brasil com Celso Bastos, critiquei o uso da palavra financiamento:*

“O art. 195 cuida especificamente do financiamento da seguridade social. De início, como já escrevi nestes comentários, considero incorreta a expressão ‘financiamento’, que pressupõe a entrega de recursos para devolução futura com benefícios, sendo própria do ‘sistema financeiro’, que trabalha com moeda e crédito e dá em retorno moeda e crédito’.

A sociedade, de rigor, “manterá” a seguridade social, pela participação direta ou indireta, nela incluídas as contribuições sociais.

Ainda aqui o discurso do constituinte não é o melhor. A lei poderá determinar o financiamento da seguridade social, respeitados os limites constitucionais, o que vale dizer, apenas as hipóteses constitucionais podem justificar o financiamento direto. E não há tal hipótese!” (Comentários à Constituição do Brasil, 8º vol., ob. cit. p. 51).

das, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional n. 47 de 2005)”.

Nitidamente, como já disse no início deste parecer, o § 9º somente é aplicável à hipótese do inciso I, não sendo possível alíquotas diferenciadas para os demais incisos II a IV.

A consulta vincula-se a operações incididas por tributos contemplados no inciso IV, ou seja: de importador de bens e serviços do exterior ou por quem a ele equiparado.

Não há como, pois, admitir alíquotas diferenciadas para o inciso IV.

Por outro lado, como já me referi no início deste parecer, a alíquota zero é uma alíquota reduzida a sua expressão nenhuma. A Suprema Corte já se manifestou a respeito, não concedendo direito a crédito escritural de tributos, onde a incidência fazia-se por “alíquota zero”. Foi posição que defendi desde a década de 70 e que veio a ser consagrada pela Suprema Corte, em Acórdão cuja emenda já transcrevi²⁵.

25. O STF, todavia, antes das duas decisões retrotranscritas, já decidira:

“RE 83.693

EMENTA — ICM — Importação de bens aos quais o CPA fixou tarifa “zero” para efeitos do respectivo tributo.

Não equivale à mercadoria isenta ou “livre”, segundo jurisprudência assente do STF. Recurso Extraordinário não conhecido” (Resenha Tributária ICM n.º 12/77 — 4.2, pág. 238);

“RE 77.952

EMENTA — Imposto de Importação. O fato de a mercadoria poder ser importada livre de direitos não a torna sujeita ao regime próprio daquela que goza de isenção, não estando, por isso, dispensada do pagamento do IPI” (Resenha Tributária IPI n. 10/78, 2.2, pág. 171;

“RE 81.161

EMENTA — ICM — A alíquota zero não configura isenção que só pode decorrer de lei, ao passo que a mencionada alíquota resulta de ato do Conselho de Política Aduaneira. Inaplicabilidade do art. 1º, § 4º, IV, do DL 406/68. Recurso conhecido e provido” (Resenha Tributária ICM n.º 9/77, 4.2, pág. 172).

Ora, se a alíquota pode ir de zero até os limites permitidos para não gerar o efeito confisco, proibido pelo inciso IV do artigo 150 da C.F., à nitidez, à evidência, a introdução de alíquota zero pela Lei 11.051/95 representa uma diferenciação só permitida para as hipóteses do inciso I do artigo 195, mas não admitida para o inciso IV do mesmo artigo²⁶.

Em outros termos, para qualquer outra hipótese que não aquela do inciso I, não há a possibilidade de introdução de alíquotas diferenciadas para a imposição de contribuições sociais.

A resposta aqui, também, é negativa. Fora as hipóteses do inciso I, não comporta, o sistema tributário das contribuições, alíquotas diferenciadas, inclusive a alíquota zero, que, à evidência, não pode ser adotada para o inciso IV. Segundo o entendimento por mim albergado há muitos anos e na orientação atualmente firmada pela Suprema Corte, a alíquota zero é uma alíquota igual às demais, apenas reduzida a sua expressão nenhuma. Lembro que minha opinião, exposta no livro “Direito Empresarial – 2ª edição, Editora Forense, 1987”, foi encampada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, na defesa da tese de que alíquota zero não dá direito a crédito.

4) Sendo inconstitucional o artigo 8º da Lei 11.051/2004, que estabeleceu a conversão da suspensão/isenção para alíquota zero, retorna a plena vigência dos artigos 14 e 14-A da Lei n. 10.865/04, gerando crédito das contribuições, a teor do artigo 16 parágrafo único da mesma lei?

26. *O inciso IV do artigo 150 da CF está assim redigido:*

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

*...
IV - utilizar tributo com efeito de confisco; ...”.*

Uma lei que é considerada inconstitucional “ex tunc” é como se jamais tivesse existido. É de se lembrar a decisão do STF, na ADIN 000 000 21/600, que repito:

EMENTA:

CONSTITUIÇÃO. LEI ANTERIOR QUE A CONTRARIE. REVOGAÇÃO. INCONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE. IMPOSSIBILIDADE.

A lei ou é constitucional ou não é lei. Lei inconstitucional é uma contradição em si. *A lei é constitucional quando fiel à Constituição; inconstitucional, na medida em que a desrespeita, dispondo sobre o que lhe era vedado. **O vício da inconstitucionalidade é congênito à lei e há de ser apurado em face da Constituição vigente ao tempo de sua elaboração.*** *Lei anterior não pode ser inconstitucional em relação à Constituição superveniente; nem o legislador poderia infringir Constituição futura. A Constituição sobrevinda não torna inconstitucionais leis anteriores com ela conflitantes: revoga-as. Pelo fato de ser superior, a Constituição não deixa de produzir efeitos revogatórios. Seria ilógico que a lei fundamental, por ser suprema, não revogasse, ao ser promulgada, leis ordinárias. A lei maior valeria menos que a lei ordinária.*

Reafirmação da antiga jurisprudência do SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, mais que cinqüentenária.

Ação direta de que se não conhece por impossibilidade jurídica do pedido” (grifos meus)²⁷.

Muito embora os artigos 27 da Lei n. 9.888/99 e 11 da 9.882/99 – de cujo projeto fui um dos redatores, em Comissão nomeada pelo Presidente Fernando Henrique (os outros foram Gilmar Mendes, Oscar Corrêa, Celso Bastos – presidente – e Arnaldo Wald) – tenham de modulação dos efeitos, tem-se entendido que, nas questões tributárias, não pode haver modulação de efeitos que prejudique o contribuinte. Não há, inclusive, decisões da Suprema Corte modu-

27. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Tribunal Pleno, DJ 21/11/97, Ementário 1892-01.

lando efeitos contra o contribuinte. A favor do contribuinte, sim (Súmula 8). Contra, não.

Até mesmo em relação às Cautelares concedidas em ADIs, em que a eficácia é apenas “ex nunc”, em matéria tributária a Suprema Corte tem dado eficácia “ex tunc”, se a favor do contribuinte²⁸.

Desta forma, afastada a lei por inconstitucionalidade, volta a vigor “ex tunc” a lei anterior, razão pela qual, os artigos 14 e 14-A, já retromencionados da Lei n. 10.865/04, voltam a ter eficácia plena desde sua promulgação, abrangendo, inclusive, o período entre a promulgação e a declaração de inconstitucionalidade da Lei n. 11.051/04. No entanto, a matéria deve ser levada ao Poder Judiciário, de preferência mediante o ajuizamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade, por uma das pessoas elencadas no artigo 103 da C.F., ou pelo controle difuso.

Observe-se que não se trata do fenômeno da repristinação, pois nesta, por determinação expressa da própria lei, a lei anterior tem sua vigência e eficácia restauradas, ou seja, é repristinada. Já o afastamen-

28. **“SUSPENSÃO DE SEGURANÇA N. 726-2/AMAZONAS**

Reqte: Estado do Amazonas (Advs. Oldeney Sá Valente e outro)

Reqdo.: Relator do Mandado de Segurança n. 29400700-8 do Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas.

Impte.: Viação Aérea São Paulo S/A – VASP

(Advs.: Ives Gandra da Silva Martins e outro).

DESPACHO: - 1. *Pela liminar ora atacada, foi suspenso o pagamento de parcelas da dívida fiscal, referente ao ICMS incidente sobre transporte aéreo.*

2. *Reconheço o relevo da tese do Estado requerente, quando invoca o princípio constitucional da garantia do ato jurídico perfeito, no caso representado pelo acordo, judicialmente homologado, que dispôs sobre o parcelamento.*

3. *Em termos, porém, de juízo de suspensão de liminar, não posso considerar satisfeito o pressuposto da grave lesão à economia pública, pelo simples adiamento da arrecadação de um tributo sujeito à repetição na hipótese, sem dúvida plausível, de vir a ser declarada a inconstitucionalidade de sua exigência, já provisoriamente admitida pelo Supremo Tribunal, ao conceder medida cautelar em ação direta de inconstitucionalidade (ADI n. 1.089, sessão de 4-8-94).*

Indeferido o pedido. Publique-se.

Brasília, 19 de dezembro de 1994.

Ministro OCTAVIO GALLOTTI – Presidente” (Arguição de Descumprimento de preceito fundamental: análises à luz da Lei n. 9.882/99, ob. cit. p. 177/178).

to da lei inconstitucional representa a sua retirada do mundo jurídico por incompatível com o ordenamento positivo, mantendo-se toda a legislação anterior com plena vigência, validade e eficácia²⁹.

Reconheço que muitos autores entendem que o fenômeno é idêntico numa hipótese e noutra (solução legislativa ou pretoriana). Mas faço a distinção, na minha percepção do direito constitucional, como a hospedo, apesar da exegese sobre a legislação infraconstitucional não ser incompatível, neste ponto, com a interpretação constitucional que oferto.

A questão, todavia, é que, afastado o texto inválido, num caso ou noutro, o direito anterior volta a ganhar plenitude impositiva.

A resposta, portanto, é que, sendo reconhecida a inconstitucionalidade do artigo 8º da Lei 11.051/04, quer pelo controle difuso, quer pelo concentrado, voltarão a ter plena vigência, validade e eficácia os artigos 14 e 14-A da Lei 10.865/04, gerando o direito ao crédito das contribuições, a teor do artigo 16, parágrafo único, do mesmo diploma, à luz da identidade de regimes para a hipótese do IPI e das contribuições sociais.

5) Considerando que o citado dispositivo constitucional (§9º, art. 195) também não prevê possibilidade de distinção tributária de natureza regional, como seria o caso da ZFM, nas operações de vendas de outros pontos do território nacional para as empresas localizadas naquela região incentivada, deveria o incentivo ser apenas de ISENÇÃO e não de alíquota zero, tendo-se em conta, ainda, a equiparação à exportação e o art. 40 do ADCT?”

Repito a dicção do inciso IV do artigo 195:

29. Maria Helena Diniz esclarece:

“REPRISTINAÇÃO. Teoria geral do direito. Restauração eficaz de norma revogada, que só é possível se há expressa disposição normativa nesse sentido” (Dicionário Jurídico, Vol. 4, Ed. Saraiva, 1998, p. 148).

“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:

...

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional n. 42, de 19.12.2003)”

que cuida de dois tipos de importação, ou seja, de bens que vêm do exterior e das operações a ela equiparadas.

Ora, tanto o DL 288/67 quanto o artigo 40 do ADCT cuidam dos dois tipos, visto que, pelo primeiro, a equiparação se dá para facilitar o crescimento daquela área considerada crucial para o desenvolvimento do País e, pelo segundo, a equiparação se dá porque o primeiro foi constitucionalizado. A título apenas demonstrativo da importância da região para o País, é de se lembrar que, hoje, o maior contingente do exército brasileiro, como proteção de suas fronteiras, está na Amazônia³⁰.

Ora, sendo as remessas para a Zona Franca equiparadas à exportação e havendo o regime do DL 288/67 sido constitucionalizado pelo artigo 40 do ADCT, estou convencido de que há equipara-

30. *Leia-se:*

“AgRg no Ag. 1295452/DF, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/06/2010, DJe 01/07/2010.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. ART. 3º DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005. PRECLUSÃO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 82/STF. **MERCADORIAS DESTINADAS À ZONA FRANCA DE MANAUS. PIS E COFINS. NÃO-INCIDÊNCIA.** HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ.

...

3. As operações com mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei 288/1967. Não incidem sobre elas as contribuições ao PIS e à Cofins. Precedentes do

STJ. -

...” (grifos meus).

ção, de um lado e, de outro, que, na implementação da suspensão, a alíquota zero torna-se isenção, dando direito a crédito³¹.

Minha resposta, portanto, a este quesito, à luz do disposto no inciso IV do artigo 195, da equiparação, desde 1966 até 2023, das remessas de produtos de outras partes do País para a ZFM, após o reconhecimento da Suframa, do direito aos estímulos e das próprias operações, é no sentido de ser aplicável o mesmo regime jurídico das importações do exterior àquelas equiparadas. Ou seja, a alíquota zero nas remessas de mercadorias de outras partes do País para ZFM, transforma-se em isenção quando da implementação da condição resolutiva da suspensão, gerando para a consulente o direito ao crédito das contribuições sociais mencionadas.

É o que, de resto, determina o artigo 9º do D.L. 288/67:

31. *Leia-se:*

“REsp 1084380/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2009, DJe 26/03/2009.

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 282/STF. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. REPETIÇÃO DE INDÉBITO. TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO PRESCRICIONAL. **ISENÇÃO. PIS E COFINS. PRODUTOS DESTINADOS À ZONA FRANCA DE MANAUS.**

...

4. Nos termos do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias - ADCT, da Constituição de 1988, a Zona Franca de Manaus ficou mantida “com suas características de área de livre comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais, por vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição”. Ora, entre as “características” que tipificam a Zona Franca destaca-se esta de que trata o art. 40 do Decreto-lei 288/67, segundo o qual “a exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou reexportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro”. Portanto, durante o período previsto no art. 40 do ADCT e enquanto não alterado ou revogado o art. 4º do DL 288/67, há de se considerar que, conceitualmente, as exportações para a Zona Franca de Manaus são, para efeitos fiscais, exportações para o exterior. Logo, a isenção relativa à COFINS e ao PIS é extensiva à mercadoria destinada à Zona Franca...” (grifos meus).

“Art. 4º A exportação de mercadorias de origem nacional para consumo ou industrialização na Zona Franca de Manaus, ou re-exportação para o estrangeiro, será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro”³².

S.M.J.

São Paulo, 27 de outubro de 2010.

32. *Leia-se:*

“REsp 982.666/SP, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2008, DJe 18/09/2008.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO - REPETIÇÃO DE INDÉBITO - TERMO INICIAL DO PRAZO PRESCRICIONAL: HOMOLOGAÇÃO EXPRESSA OU TÁCITA - LC 118/2005 - APLICAÇÃO RETROATIVA - INCONSTITUCIONALIDADE - **ZONA FRANCA DE MANAUS - PRESCRIÇÃO - REMESSA DE MERCADORIAS EQUIPARADA À EXPORTAÇÃO** - CRÉDITO PRESUMIDO DO IPI - ISENÇÃO DO PIS E DA COFINS - PRECEDENTES.

...

2. A destinação de mercadorias para a Zona Franca de Manaus equivale à exportação de produto brasileiro para o estrangeiro, em termos de efeitos fiscais, segundo interpretação do Decreto-lei 288/67.

3. Direito da empresa à isenção relativa às contribuições do PIS e da COFINS.

...” (grifos meus);

“REsp 681.395/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/08/2010, DJe 03/09/2010.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL — VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC — INEXISTÊNCIA — **PIS E COFINS — RECEITAS DECORRENTES DE EXPORTAÇÕES — ZONA FRANCA DE MANAUS — EQUIVALÊNCIA — DECRETO-LEI N. 288/67** — REPETIÇÃO DE INDÉBITO/COMPENSAÇÃO — PRESCRIÇÃO — CINCO ANOS DO FATO GERADOR MAIS CINCO ANOS DA HOMOLOGAÇÃO TÁCITA - ART. 4º DA LEI COMPLEMENTAR 118/2005 — ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NOS ERESP 644.736/PE — MATÉRIA DECIDIDA SOB O REGIME DO ART. 543-C DO CPC - APLICAÇÃO DO ART. 170-A - PROPOSITURA DA AÇÃO ORDINÁRIA POSTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI COMPLEMENTAR N. 104, DE 10.1.2001.

...

2. Esta Corte possui entendimento pacífico de que as operações envolvendo mercadorias destinadas à Zona Franca de Manaus são equiparadas à exportação para efeitos fiscais, conforme disposições do Decreto-Lei n. 288/67.

...” (grifos meus).