

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 nº 11.051/2004 — Constitucionalidade de Vigência dos Artigos 14 e 14-A da Lei nº 10.865/2004 — Parecer

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

Professor Emérito da Universidade Mackenzie, em cuja Faculdade de Direito foi Titular de Direito Econômico e Constitucional.

DOI: 10.11117/22361766.23.01.05

CONSULTA

Consultam-me, os eminentes advogados Sílvio Alves Corrêa e Marcos Antonio Colângelo, sobre o seguinte:

“Na qualidade de advogados e consultores da empresa X, solicitamos ao renomado jurista, parecer jurídico sobre questões de PIS e de Cofins, especialmente as relativas à isenção, alíquota zero e tributação fixa, que afetam a sua atividade econômica, conforme exposto no estudo que fizemos desses temas, ora anexo.

Nesse sentido, buscamos respostas para as seguintes questões básicas:

1. Considerando que o § 9º do art. 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 estabelecer alíquota zero dessas contribuições incidentes nas importações do exterior?
2. Sendo inconstitucional o art. 80 da Lei nº 11.051/2004, que estabeleceu a conversão da suspensão/isenção para alíquota zero, retorna a plena vigência dos arts. 14 e 14-A da Lei nº 10.865/2004, gerando crédito das contribuições, a teor do art. 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?
4. Considerando o mesmo § 9º do art. 195, combinado com o *princípio da equidade*, é constitucional a tributação diferenciada, por produto e não por atividade econômica? E mais, pode determinar valor fixo superior ao resultante da alíquota

sobre a base de cálculo, estabelecidos na lei geral para os demais contribuintes?”

Os fundamentos jurídicos que os levaram à consulta foram apresentados em bem elaborado e longo documento, que não transcrevo, em face das respostas que apresentarei e que perfilam idêntica exegese, com fundamentos ora iguais, ora diversos.

RESPOSTA

Algumas considerações preliminares são necessárias.

A primeira delas é que já me manifestei sobre a matéria objeto do 2º quesito, na linha e para caso semelhante ao retratado no bem elaborado relatório dos eminentes colegas, em estudo publicado no livro que coordenei com André Elali e Marcelo Magalhães Peixoto (*Incentivos fiscais – Questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora/APET, 2007. p. 193/228). A ele me reportarei mais adiante¹.

A segunda consideração preambular é de que, por várias vezes, defendi o governo do Amazonas quanto à preservação do que foi consagrado no art. 40 do ADCT, com o acréscimo introduzido pela EC 42/2003, que prorrogou para 2023 os incentivos então assegurados até 2013².

- 1 Escrevi: “Sim, estando a consultante sujeita às contribuições ao PIS e à Cofins pelo regime não-cumulativo das Leis nºs 10.637/2002 e 10.833 e alterações – ou nas operações que for considerada a ele sujeita –, entendendo que existem fundamentos jurídicos para questionar as alterações introduzidas pela Lei nº 10.865/2004, no sentido de vedar o direito a crédito no caso de isenção.

Os arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865/2004, ao introduzirem alterações à disciplina instituída pelas Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002, para estabelecer que a aquisição de bens ou serviços isentos não dá direito a crédito, são inconstitucionais. Trata-se de lei ordinária ferindo a conformação que a lei, com eficácia de complementar, que é o CTN, dá ao instituto da isenção, em face ao regime não-cumulativo, ao determinar que a obrigação tributária permanece, sendo apenas excluído o crédito tributário.

A lei ordinária, ao dizer que a isenção não dá direito a crédito, pretende revogar o disposto no art. 175, pois faz o mesmo que declarar que, na isenção, ficam excluídos não só o crédito tributário, mas também a obrigação tributária” (p. 224 da obra citada).

- 2 “ADIn 1799-MC/DF – DISTRITO FEDERAL – 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 art. 77 da Lei nº 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 nº 9.532, de 10.12.1997, na redação dada pelo art. 11 da Medida Provisória nº 1.614-16, de 05.03.1998; indeferida a cautelar relativamente ao seu § 2º e julgado prejudicado o pedido cautelar quanto ao § 3º. Acórdãos citados: ADIn 310, ADIn 1717, ADIn 1725. N.PP.: (27). Análise: (COF). Revisão: (AAF). Inclusão: 13.09.2002, (MLR).

Em sustentações orais, perante o Pretório Excelso, pareceres, conferências e defesas em geral, inclusive em ações diretas de inconstitucionalidade, sempre procurei mostrar que aquele dispositivo não decorreu de uma concessão de compromisso parlamentar entre facções de constituintes para aprovação de emendas, consagrando suas mútuas pretensões – situação que levou, repetidas vezes, como única solução possível, no longo processo da elaboração do texto maior, a optarem, os parlamentares, por remeter para a lei ordinária ou complementar a solução não claramente visualizada no curso das negociações no Congresso³.

Nada obstante colocado o art. 40 no ADCT – exclusivamente em face de seu elemento temporal –, o dispositivo claramente objetivou garantir a parcela do território nacional em que necessário se fazia um processo de desenvolvimento econômico maior e que fora enunciado no DL 288/1966, assegurando à relevante e cobiçada região amazônica, período suficiente de vantagens fiscais que lhe possibilitassem equiparar-se às demais regiões do País, em franco progresso.

Chegamos, na época, o então vice-governador do Estado, brilhante economista Samuel Hannan, e eu, a redigir artigo para o jornal *A Folha de São Paulo*, alertando sobre o interesse de outras nações na internacionalização da área e os riscos que o Brasil corria e ainda corre, à luz do denominado “princípio da ingerência internacional” – pelo qual comunidade formada por alguns países, atuando para a preservação de interesses superiores, estaria legitimada a intervir sobre soberanias nacionais capazes de colocar em risco os interesses maiores do planeta⁴.

Alteração: 25.11.2003, (SVF).

Partes: Repte.: 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) (Publicação: DJ 12.04.2002, p. 00051; Ement., v. 02064-01, p. 00046; RTJ, v. 00182-03, p. 00885)

- 3 Saulo Ramos, em seu livro *Código da vida*, detectou em torno de 2 centenas de dispositivos dependentes de lei complementar e lei ordinária.
- 4 “A Verdadeira Amazônia: [...].

Toda vez que os amazônidas rompem o silêncio nacional e reclamam um programa de desenvolvimento, inclusive para proteção das desguarnecidas fronteiras, imediatamente a mídia e o Poder Central minimizam ou desqualificam tais preocupações, afirmando que, por detrás dessas reivindicações, está o velho interesse nos benefícios fiscais.

Toda vez que as Forças Armadas e a Polícia Federal ousam demonstrar preocupação quanto a questão da integridade do território nacional, aeroportos, portos e imensas faixas de fronteiras desprotegidas, aos riscos de soberania, ou, mais recentemente, sobre os perigos da Operação Colômbia, de igual forma, a mídia nacional e o Poder Central reduzem ou eliminam a relevância do debate, a pretexto de que ele mal esconderia solicitação por maior dotação orçamentária, retorno do Projeto Calha Norte, aumento de contingentes.

Toda vez que o Poder Central e a mídia falam, é para dizer que a Amazônia está em chamas, sendo dizimada de forma irracional e irresponsável.

Mostramos – e eu, pessoalmente, nas sustentações orais perante a Suprema Corte – a relevância de se assegurar o desenvolvimento – hoje realidade incontestável – daquela região, pois, com a presença de mais brasileiros e com mais desenvolvimento, afasta-se, em parte, o risco da pretendida internacionalização.

Cheguei mesmo, com o Senador Roberto Campos, em palestra que preferimos em Bonn, na Alemanha, durante Congresso organizado para discutir a integração Brasil-Alemanha e aberto pelo então Ministro das Relações Exteriores do Brasil, Francisco Rezek, a opor-me, ao lado de Roberto, de forma veemente, à exposição paralela de dois professores alemães, que sugeriram a internacionalização da Amazônia⁵.

É, todavia, ao Poder Central e à mídia nacional que nos voltamos, para chamar a atenção para essa imensa extensão do território nacional. Quem tem o poder de influenciar a opinião pública e o poder de governar, terá condições de transformar a causa da floresta em causa nacional, necessidade que se revela urgente.

Não se trata de recorrer à argumentação tradicional, mas de trazer alguns questionamentos à reflexão dos brasileiros:

- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região que tem segundo alguns especialistas, 14%, segundo outros, 20% da água potável do mundo?
- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região de possui mais de 200 espécies diferentes de árvores por hectare, cerca de 30% da biodiversidade da Terra e é reconhecida como a maior fonte natural para produtos bioquímicos e farmacêuticos (maior banco genético do planeta)?
- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região que tem em seu subsolo um potencial mineral de grande porte, estimado em dezenas de bilhões de dólares, sendo que algumas das riquezas já detectadas são escassas no resto do planeta?
- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região que tem mais de um terço das florestas tropicais do mundo?
- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região que tem uma extensão territorial equivalente a 45% do território brasileiro e à área de dezenas de países europeus reunidos (onde moram quase meio bilhão de pessoas), habitada por menos de 10 milhões de pessoas e que produz menos de 5% do PIB brasileiro (enorme vazio econômico e demográfico)?
- Pode interessar, em algum tempo, a alguma nação ou organismos internacionais, uma região imensa e que faz fronteiras com sete países, sendo que três sabidamente contaminados por narcotráfico e/ou narcoguerrilha?

É evidente que a soma desses questionamentos à omissão, ao descaso e ao silêncio do governo brasileiro e da sociedade em relação à Amazônia poderão encorajar o já existente processo potencial de interesse internacional sobre a região, transformando-o em problema real.

O governo federal, em parceria com os governos dos Estados e a imprensa nacional, deve assumir o comando e, cada um em sua esfera específica, iniciar um debate nacional sobre a Amazônia, com toda a sociedade, e não apenas em reuniões acadêmicas ou reservadas. Deve-se propor um programa de desenvolvimento para a Amazônia, economicamente viável, socialmente justo e ambientalmente saudável para o bem da nação. É indispensável e inadiável o respeito à Constituição, sobretudo no que tange aos arts. 3º, 43, 151, 165 do texto permanente, como também ao art. 40 do ADCT.

Os brasileiros não devem se iludir. Enquanto o problema não é discutido aqui, a comunidade internacional debate a Amazônia em eventos, mais ou menos amplos, todos os dias.

[...]

A Amazônia está à espera desse programa nacional" (artigo escrito por Samuel Hanan e Ives Gandra Martins, publicado na *Folha de S. Paulo*, 31.10.2000; *Jornal O Globo*, 07.11.2000).

- 5 A conferência realizou-se na sede da Fundação Konrad Adenauer e foi presidida pelo Deputado Gorgen, tendo sido publicada na *Revista Teuto-Brasileira*, nos dois idiomas (2º sem. 1991).

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 288/1986 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 Amazônia⁶.

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.

Em outras palavras, não condicionou, o constituinte, a norma suprema aos humores do legislador inferior, mas obrigou este se subordinar à supremacia da lei maior.

Segue a decisão que orientou todas as demais:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 310-1/DF-MC

Requerente: Governador do Estado do Amazonas

6 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 nº 8.248/1991 – dispositivo que estendeu pelo prazo de 7 anos a isenção do IPI, prevista na Lei nº 8.191/1991, 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 nº 8.248/1991), 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: 1. 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, ADIn 2.348/DF-MC, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Decisão: 06.12.2000. Informativo STF nº 213)” (*Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. São Paulo: Atlas Jurídico, 2007. p. 2332).

Requeridos: Secretários de Fazenda ou Finanças dos Estados e do Distrito Federal, Ministra da Economia, Fazenda e Planejamento

Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade. Convênios ICMS 1, 2 e 6, de 1990. Alegação plausível de ofensa ao art. 40, ADCT/1988, 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 nºs 1, 2 e 6, todos de 30.05.1990, firmados em reunião do Conselho Nacional de Política Fazendária da mesma data.

Brasília, 25 de outubro de 1990.

Néri da Silveira – Presidente

Sepúlveda Pertence – Relator⁷

Um terceiro aspecto preambular faz-se necessário enunciar.

Sempre que o legislador supremo conforma um comando para determinada situação que decidiu constitucionalizar, estabelece área de autuação normativa a ser inserida no contexto de toda a Constituição, de um lado, para que seja válida, e de outro, para que não seja considerada inútil.

Em outras palavras, na Constituição não há comandos inúteis, nem princípios desnecessários, nem normas ou regras despiciendas⁸.

No momento em que o constituinte estabelece que determinadas situações terão um tratamento constitucional não permitido antes, a exegese decorrencial é que decidiu atribuir àquela situação um tratamento diferenciado, excepcional, não passível de alteração pela legislação infraconstitucional.

Desta forma, ao declarar, no § 9º do art. 195, que

“§ 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 nº 47, de 2005)” (grifos meus)

7 Ementário nº 1699-1, 25.10.1990, Tribunal Pleno, DJ 16.04.1993.

8 Carlos Maximiliano lembra que: “375. XII – Quando o estatuto fundamental define as circunstâncias em que um direito pode ser exercido, ou uma pena aplicada, esta especificação importa proibir implicitamente qualquer interferência legislativa para sujeitar o exercício do direito a condições novas ou estender a outros casos a penalidade” (grifos meus) (*Hermenêutica e aplicação do direito*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1979. p. 312).

resulta claro que apenas para as hipóteses do inciso I do *caput* do art. 195 as alíquotas diferenciadas são admissíveis. E para nenhuma outra hipótese⁹.

Se, *a contrario sensu*, se estendesse que, para os demais incisos do art. 195, também seria possível a fixação de alíquotas bases de cálculo diferenciadas, à evidência, o dispositivo seria rigorosamente inútil, despidendo, desnecessário, pois, com ele ou sem ele, a diferenciação de alíquotas seria permitida para os demais incisos¹⁰.

Dizer que as alíquotas e base de cálculo poderiam ser diferenciadas para as hipóteses do inciso I, expressamente, e, implicitamente, também, para as demais é eliminar o conteúdo ôntico do art. 195, § 9º, pois, com ou sem ele, as alíquotas e bases de cálculo dos quatro incisos do art. 195 poderiam ser diferenciadas.

Como homenagem à inteligência do constituinte e à boa técnica de exegese constitucional, a letra, o conteúdo e a interpretação sistemática do dispositivo no contexto constitucional deixam evidente que somente podem ser diferenciadas as alíquotas e bases de cálculo dos tributos mencionados no art. 195, inciso I, e não aqueles a que aludem os demais incisos¹¹. A norma excepcional não pode se transformar em norma geral, por força de interpretações convenientes e coniventes.

9 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*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 125/126. 8 v.).

10 “No passado, o problema se colocou com particular intensidade, tendo eu coordenado o XVI Simpósio Nacional de Direito Tributário (do CEU), em que a resposta à questão: ‘4. Havendo identidade de benefícios, é constitucional a previsão de alíquotas mais elevadas para a contribuição sobre o lucro e sobre a folha de salários devida por contribuintes pertencentes a determinados setores da atividade econômica?’ – foi: ‘É inconstitucional por mais de um fundamento. Primeiro porque é juridicamente impossível a aplicação de alíquotas diferenciadas para diferentes setores da atividade econômica em situações iguais, pois é evidente que a diferença de setor não representa, por si mesma, diferença de capacidade econômica. A discriminação de alíquotas, no caso arbitrária, decorre de critério subalterno e é, portanto, inconstitucional’.

O dispositivo vem, portanto, colocar ponto final na discussão, que se prolongou por mais de 10 anos, sendo inúmeros os juristas que se posicionaram a favor da inconstitucionalidade, antes da EC, entre os quais se destacam Gilberto de Ulhôa Canto, Antonio Carlos Garcia de Souza, Marcelo Beltrão da Fonseca, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Wagner Balera, Hamilton Dias de Souza, Antonio Joaquim Ferreira Custódio, Gustavo Miguez de Mello e eu mesmo.” (*Comentários à Constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 124. 8 v.)

11 Vicente Rao lembra que: “O processo lógico-jurídico ou científico, mais em harmonia com o sentido social e humano do direito, parte do texto que examina, mas vai além dos elementos materiais que o texto lhe proporciona, quando, por processos lógicos, investiga a *ratio legis* (ou razão que justifica e fundamenta o preceito), a *vis* (ou virtude normativa do preceito, que lhe advém, não da vontade subjetiva de quem o elaborou, mas da eficácia intrínseca e objetiva adquirida ao se destacar de seu autor) e a *ocasio legis* (ou particular circunstância do momento histórico, que determinou a criação do preceito).

Tal entendimento leva-me a uma outra consideração, da maior pertinência.

Os institutos da isenção e da alíquota zero são institutos diferentes, embora desonerativos. Na isenção, há, nitidamente, um favor fiscal, objetivando gerar um real benefício para as pessoas, instituições ou situações que o constituinte ou o legislador infraconstitucional determinar.

Na alíquota zero, não. Apenas se reduz a sua expressão nenhuma a tributação pretendida, de uma forma precária, transitória, daí a informalidade em sua fixação¹².

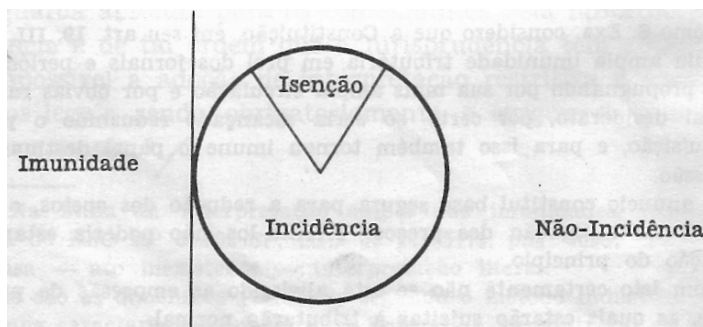
Assim é que a isenção gera direito a crédito escritural, por força do nascimento da obrigação tributária e exclusão do respectivo crédito, enquanto, na alíquota zero, há o surgimento de uma obrigação tributária sem expressão e, por decorrência, a geração de um direito a crédito reduzido a valor nenhum.

São técnicas desonerativas, sendo a isenção mecanismo legal de estímulo para permitir o direito a *crédito escritural* de obrigação nascida, mas cujo *crédito tributário* não é exigido. A alíquota zero não é técnica de estímulo, mas tributação sem expressão, em que o direito ao crédito escritural é o mesmo do valor da alíquota, ou seja, nenhum¹³.

A soma dos resultados dessas três investigações devia tender, segundo antiga doutrina hoje abandonada, a demonstrar a vontade do legislador, considerada subjetivamente, como sendo o pensamento do autor, ou elaborador, da norma jurídica.

Admite-se hoje, ao contrário, que essas investigações devem conduzir o intérprete na busca, não do querer subjetivo do autor do preceito, mas da vontade e do pensamento que animam a própria norma, havida como expressão atual da vontade coletiva” (*O direito e a vida dos direitos*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005. p. 528).

- 12 O § 6º do art. 150 não faz qualquer menção à alíquota zero, mas a reais estímulos fiscais, estando, assim, redigido: “§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”
- 13 É de se lembrar que Ruy Barbosa Nogueira, ao cuidar de estímulos fiscais, não coloca a alíquota zero entre eles. Veja o gráfico seguinte:



(Saraiva, 5. ed., 1980, p. 172) (*Direito empresarial* – Pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 300)

Ocorre que, no concernente às contribuições sociais, as isenções podem ser admitidas, por serem favores fiscais, e as alíquotas zero, a meu ver, não, por força do raciocínio que passo a desenvolver.

O financiamento da Seguridade Social deve ser realizado nos moldes do *caput* do art. 195, assim redigido:

“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 nº 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 nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 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 nº 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 nº 42, de 19.12.2003)”

Ela vive de recursos efetivos.

O constituinte, todavia, abriu espaços para incentivos fiscais dentro da seguridade, não só os decorrentes do § 7º do mesmo artigo, como aqueles do art. 151, inciso I, ou do art. 40 do ADCT, estando assim redigidos:

“Art. 195 [...]

§ 7º São isentas de contribuição para a Seguridade Social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.”

“Art. 151. É vedado à União:

I – instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País; [...]

“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.”¹⁴

A isenção a que se refere o § 7º já foi interpretada como autêntica *imuni-
dade* pela Suprema Corte¹⁵.

- 14 Manoel Gonçalves Ferreira Filho considera o princípio de estímulos regionais relevante: “Com efeito, essa política, embora estabeleça tributos uniformes para todo o território nacional, favorece o investimento em determinadas áreas, como o Nordeste ou a Amazônia, ao permitir que se deduza do montante a pagar, ou do total que servirá de base para o cálculo do tributo a pagar, a importância aplicada em empreendimentos nessas áreas. Desse modo, o contribuinte é posto diante de uma opção: ou pagar determinado montante, ou pagar menos, aplicando, pelo menos, a diferença em determinados Estados.

Não há dúvida que a solução é excelente para propiciar o desenvolvimento de regiões muito atrasadas em relação às demais. Não há dúvida, outrossim, que esse sistema cria preferências em favor de alguns Estados, prejudicando outros. Sua constitucionalidade, pois, é discutível” (*Comentários à Constituição brasileira*. 5. ed. p. 157-8).

- 15 Está a ementa da ADIn 2028 assim redigida:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2028

Proced.: Distrito Federal

Relator: Min. Joaquim Barbosa

Reqte.: Confederação Nacional de Saúde-Hospitais, Estabelecimentos e Serviços – CNS

Advdos.: Ives Gandra da Silva Martins e Outros

Reqdo.: Presidente da República

Reqdo.: Congresso Nacional

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, referendou a concessão da medida liminar para suspender, até a decisão final da ação direta, a eficácia do art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, inciso III, da Lei nº 8.212, de 24.07.1991, e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, bem como dos arts. 4º, 5º e 7º da Lei nº 9.732, de 11.12.1998. Votou o Presidente. Ausente, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello. Plenário, 11.11.1999.

Ementa: Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 1º, na parte em que alterou a redação do art. 55, III, da Lei nº 8.212/1991 e acrescentou-lhe os §§ 3º, 4º e 5º, e dos arts. 4º, 5º e 7º, todos da Lei nº 9.732, de 11 de dezembro de 1998.

Preliminar de mérito que se ultrapassa porque o conceito mais lato de assistência social – e que é admitido pela Constituição – é o que parece deva ser adotado para a caracterização da assistência prestada por entidades beneficentes, tendo em vista o cunho nitidamente social da Carta Magna.

De há muito se firmou a jurisprudência desta Corte no sentido de que só é exigível lei complementar quando a Constituição expressamente a ela faz alusão com referência a determinada matéria, o que implica dizer que quando a Carta Magna alude genericamente a ‘lei’ para estabelecer princípio de reserva legal, essa expressão compreende tanto a legislação ordinária, nas suas diferentes modalidades, quanto a legislação complementar.

No caso, o art. 195, § 7º, da Carta Magna, com relação à matéria específica (as exigências a que devem atender as entidades beneficentes de assistência social *para gozarem da imunidade aí prevista*), determina apenas que essas exigências sejam estabelecidas em lei. Portanto, em face da referida jurisprudência desta Corte, em lei ordinária.

É certo, porém, que há forte corrente doutrinária que entende que, sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar, embora o § 7º do art. 195 só se refira à ‘lei’ sem qualificá-la como complementar – e o mesmo ocorre quanto ao art. 150, VI, c, da Carta Magna –, essa expressão, ao invés de ser entendida como exceção ao princípio geral que se encontra no art. 146, II (‘Cabe à lei complementar: [...] II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar’), deve ser interpretada em conjugação com esse princípio para se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa.

A essa fundamentação jurídica, em si mesma, não se pode negar relevância, embora, no caso, se acolhida, e, em consequência, suspensão provisoriamente a eficácia dos dispositivos impugnados, voltará a vigorar a redação originária do art. 55 da Lei nº 8.212/1991, que, também por ser lei ordinária, não poderia regular essa limitação constitucional ao poder de tributar, e que, apesar disso, não foi atacada, subsidiariamente, como inconstitucional nesta ação direta, o que levaria ao não-conhecimento desta para se possibilitar que outra pudesse ser proposta sem essa deficiência.

Nas demais hipóteses, necessita a Previdência de recursos para financiamento, nos termos do que exige o art. 195, e financiamento só é possível mediante a arrecadação de tributos, de receita tributária, e não *de alíquota zero*. Em outras palavras, não pode a Previdência ser financiada por operações praticadas a *alíquotas zero*, que não gera crédito tributário, receita tributária.

Assim, a única exceção é, portanto, a hipótese do § 9º do art. 195 que, ao permitir a adoção de *alíquotas diferenciadas exclusivamente para as contribuições de que trata o inciso I*, admite que seus fatos geradores possam ser submetidos à alíquota zero.

Fora tal hipótese, não pode haver alíquota zero, que é “tributação desonerativa”, e, portanto, não gera recursos efetivos. Vale dizer: para as demais hipóteses, que não foram excepcionadas pelo inciso I, não é possível a instituição de alíquota zero.

É de se lembrar que as hipóteses desonerativas do inciso II são de “não-incidência” (no caso, autêntica imunidade) e não de alíquota zero, estando o dispositivo assim redigido:

“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 nº 20, de 1998)” (grifos meus)

Como se percebe, as alíquotas podem ser diferenciadas para o inciso I, não o podendo nos demais incisos. A isenção, por outro lado, é um favor fis-

Em se tratando, porém, de pedido de liminar, e sendo igualmente relevante a tese contrária – a de que, no que diz respeito a requisitos a ser observados por entidades para que possam gozar da imunidade, os dispositivos específicos, ao exigirem apenas lei, constituem exceção ao princípio geral –, não me parece que a primeira, no tocante à relevância, se sobreponha à segunda de tal modo que permita a concessão da liminar que não poderia dar-se por não ter sido atacado também o art. 55 da Lei nº 8.212/1991 que voltaria a vigorar integralmente em sua redação originária, deficiência essa da inicial que levaria, de pronto, ao não-conhecimento da presente ação direta. Entendo que, em casos como o presente, em que há, pelo menos num primeiro exame, equivalência de relevâncias, e em que não se alega contra os dispositivos impugnados apenas inconstitucionalidade formal, mas também inconstitucionalidade material, se deva, nessa fase da tramitação da ação, trancá-la com o seu não-conhecimento, questão cujo exame será remetido para o momento do julgamento final do feito.

Embora relevante a tese de que, não obstante o § 7º do art. 195 só se refira a ‘lei’, *sendo a imunidade uma limitação constitucional ao poder de tributar*, é de se exigir lei complementar para o estabelecimento dos requisitos a ser observados pelas entidades em causa, no caso, porém, dada a relevância das duas teses opostas, e sendo certo que, se concedida a liminar, revigore-se-ia legislação ordinária anterior que não foi atacada, não deve ser concedida a liminar pleiteada.

É relevante o fundamento da inconstitucionalidade material sustentada nos autos (o de que os dispositivos ora impugnados – o que não poderia ser feito sequer por lei complementar – estabeleceram requisitos que desvirtuam o próprio conceito constitucional de entidade beneficente de assistência social, bem como limitaram a própria extensão da imunidade). Existência, também, do *periculum in mora*.

Referendou-se o despacho que concedeu a liminar para suspender a eficácia dos dispositivos impugnados nesta ação direta. (DJ 116, 16.06.2000, Ata nº 19, relação de processos da 1ª Turma)” (grifos meus) (Site do STF)

cal, enquanto a alíquota zero não o é, não podendo ser adotada senão para a hipótese do inciso I do art. 195, por expressa determinação constitucional; imunidades (limitação ao poder de tributar) e isenções (favor fiscal) são concedidas, em matéria previdenciária, nas hipóteses dos arts. 195, II, § 7º, 151, I, e 40 do ADCT, tendo as isenções seu regime jurídico definido pelo art. 175 do CTN¹⁶.

Repita-se: alíquota zero não gera, para a Previdência Social, os recursos financeiros de que trata o art. 195, *caput*, da Lei Suprema, razão pela qual só é legítima a sua utilização nas expressas indicações do inciso I, nos termos do que estabelece o § 9º. Não se confunde com “favores fiscais”, passíveis de outorga pelo legislador ordinário com competência para a instituição do tributo, como é o caso das isenções; nem com imunidade, limitação, que caracteriza vedação absoluta ao poder de tributar. Não é, pois, passível de ser concedida para as hipóteses dos demais incisos do art. 195 da CF, tirante a do inciso I, por força da exceção criada pela Constituição.

Uma quarta consideração preliminar faz-se necessária, ou seja, que, na Zona Franca de Manaus – claramente beneficiada por disposição constitucional, objetivando garantir desenvolvimento à Amazônia e fortalecer os vínculos nacionais em região altamente visada por interesses internacionais para fins de universalização – a alíquota zero não pode ser instituída, nas importações realizadas por empresas ali sediadas.

O art. 40 do ADCT constitucionalizou a norma do DL 288/1986, que equiparou à importação a entrada de produtos recebidos de outras regiões do País. Ora, inexistente previsão constitucional autorizando a aplicação de alíquota zero nas operações de importação. Ademais, admitir o contrário implicaria

16 O artigo está assim redigido:

“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.”

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*. São Paulo: Saraiva, v. 2, 2006. p. 482/3)

reduzir os incentivos fiscais concedidos à região, estabelecidos pelo art. 40 do ADCT, via legislação infraconstitucional¹⁷.

Com efeito, desde o DL 288/1986 que as vendas de outros Estados para a ZFM têm tratamento diferenciado e correspondente à exportação. Como o art. 40 do ADCT declarou que aqueles incentivos fiscais vigentes ao tempo da promulgação da Carta ficam assegurados até 2013 e, pela EC 42/2003, prorrogados até 2023, tal equiparação resta mantida.

A alíquota zero, por não gerar para o contribuinte direito a crédito, não é um incentivo fiscal, mas apenas a redução da imposição tributária à sua expressão nenhuma – assim como a tributação à alíquota de 0,5% ou de 1% já é uma tributação reduzida à sua expressão quase nenhuma. Não é, portanto, “incentivo fiscal” e não foi dela que cuidou o DL 288/1996, muito embora pudesse haver operações assim conformadas.

O certo, todavia, é que o DL 288/1996 cuidou, fundamentalmente, de isenções, desoneração de que tratou e constitucionalizou o art. 40 do ADCT¹⁸.

Qualquer redução nos direitos dos estabelecimentos sediados na ZFM por alteração de critérios, formas de aquisição ou exclusão de benefícios é manifestamente inconstitucional. É o que ocorre com a transformação de isenção em alíquota zero, cuja consequência é retirar o direito a crédito escritural, amputando direitos assegurados pelo referido art. 40 do ADCT.

É de se lembrar que os incentivos fiscais, mesmo que concedidos após 1988, conforme as garantias do art. 40 do ADCT, desde que estejam integrados

17 Escrevi: “Como a ‘alíquota zero’, pelas razões acima expostas, não gera direito a crédito – eis que, além do crédito tributário, a própria obrigação nasce reduzida à sua expressão nenhuma – por meio dessa ‘prestidigitação’ de institutos, a lei pretendeu aumentar drasticamente a carga tributária das empresas fabricantes de produtos finais estabelecidas na Zona Franca de Manaus, porque, no que estiver sujeitas ao regime não-cumulativo, na verdade, passaram a ter que arcar com as contribuições a alíquotas majoradas de 7,6% de Cofins e 1,65% de PIS sem fazer jus ao desconto do crédito dos insumos.

Ora, além de não ser admissível que o legislador dê com uma mão (não-cumulatividade das contribuições) e retire com a outra (aumento de alíquotas e vedação ao crédito), tal disciplina implicou atribuir às empresas componentistas sediadas na Zona Franca não um tratamento favorecido, mas, pelo contrário, um tratamento desfavorecido, ou seja, o oposto das características inerentes a uma zona de livre comércio que o art. 40 do ADCT quis assegurar” (*Incentivos fiscais* – questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP, 2007. p. 220).

18 O Ministro Sepúlveda Pertence, na ADIn 2348-9/DF assim se manifestou: “Sr. Presidente, fui Relator da ADIn 310 (25.10.1990, RTJ 146/21) e me parece que a equação jurídica do problema é substancialmente a mesma. Disse, então, para assentar a densa plausibilidade da arguição de inconstitucionalidade – à luz do art. 40 do ADCT – de diplomas que afetavam os incentivos vigentes à data da Constituição:

‘De fato, constituída essencialmente a Zona Franca pelo conjunto de incentivos fiscais indutores do desenvolvimento regional e mantida, com esse caráter, pelas Disposições Constitucionais Transitórias, pelo prazo de vinte e cinco anos, admitir-se que preceitos infraconstitucionais reduzam ou eliminem os favores fiscais existentes parece, à primeira vista, interpretação que esvazia de eficácia real o preceito constitucional.’

É precisamente o que sucede no caso, porque um desses incentivos é a consideração da venda de mercadorias de outros Estados para estabelecimentos da Zona Franca de Manaus, como exportação propriamente dita, exportação para o estrangeiro com todas as consequências fiscais daí decorrentes. E uma delas, com relação a essas contribuições, foi subtraída da incidência do Decreto-Lei nº 288/1967.

Por isso, acompanho o eminente Relator”.

ao princípio que o inspirou essa norma da Constituição, ou seja, de desenvolvimento regional, não podem ser retirados, depois de incluídos nesse regime, enfraquecendo o desiderato maior do constituinte¹⁹.

Por este prisma, à evidência, para a ZFM e para os produtos recebidos de importação direta do exterior ou de outras regiões do País, em face da equiparação legal, somente o regime isencional pode ser aplicado. Tal regime não poderá ser modificado até 2023, nem mesmo à luz do § 9º do art. 195, *que não cuida de distinção tributária regional*, nem de contribuições incidentes sobre importações (inciso IV)²⁰, as quais não se confundem com as do inciso I (folha de salários, rendimentos, receita ou faturamento e lucro).

É de se realçar, mais uma vez, que as importações têm tratamento diferenciado na Lei Suprema (inciso IV do mesmo artigo) e que as aquisições no mercado interno são equiparadas à importação, na Zona Franca de Manaus²¹.

Nitidamente, nenhuma lei infraconstitucional poderia reduzir os benefícios assegurados pela Lei Suprema, com eliminação do direito ao crédito escritural, nos incentivos relativos às importações, por adoção de imposição não incentivada (alíquota zero), que subtraiu de compradores da Zona Franca aquele direito²².

19 O Ministro Marco Aurélio, na ADIn 2348-9/DF, ao limitar a concessão no processo cautelar da medida assecuratória, à Zona Franca de Manaus e não à Amazônia Legal, disse: “Senhor Presidente, é oportuna a ponderação feita pelo Ministro Moreira Alves. Penso que o cerne da questão está no envolvimento, em si, da Zona Franca de Manaus. Ela é que mereceu o tratamento e a proteção constitucionais”.

20 O art. 195, inciso IV, está assim redigido: “IV – do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”.

21 Na ADIn 1799/AM, lê-se o seguinte trecho na decisão: “Entendeu-se que a previsão do parágrafo único do referido art. 40 do ADCT, no sentido de a lei federal poder modificar os critérios que disciplinam ou venham disciplinar a aprovação dos projetos da Zona Franca de Manaus, não permite a supressão dos incentivos fiscais garantidos no *caput* do mesmo artigo, sob pena de esvaziamento deste” (STF, ADIn 1799/AM-MC, Pleno, Rel. Min. Marco Aurélio, Decisão 19.03.1998, *Informativo STF nº 103*) (*Constituição do Brasil interpretada e legislação constitucional*. Jurídico Atlas, 2002, p. 2140).

22 Comentei o art. 40 do ADCT como se segue: “O art. 40 foi imposição do Estado da Amazônia à Constituinte, pois seu relator era Deputado amazonense (Bernardo Cabral).

Todos os incentivos foram mantidos pelo prazo de 25 anos, isto é, até 2013.

Entendo que a redação assegura o direito adquirido no regime jurídico existente para as empresas lá situadas até 2013, independentemente de alterações feitas, por lei federal, para novos projetos ou empreendimentos.

Em outras palavras, na leitura que faço deste dispositivo, o regime jurídico, para todos os beneficiários dos estímulos mencionados até 2013, está garantido, podendo as variações que no futuro vierem a ser introduzidas por lei federal, apenas atingir empreendimentos novos, pois, para estes não há regime assegurado no que diz respeito a critérios de aprovação. Não há direito adquirido.

Para mim, o Decreto nº 205/1991, no que modificou o regime passado, é inconstitucional por criar obrigação modificativa, só permitida por lei, no que concerne a novos critérios.

O parágrafo único, a meu ver, é aplicável apenas para os novos empreendimentos. A lei federal poderá, quanto a estes, alterar os critérios que venham a disciplinar ou que disciplinaram a aprovação dos projetos na Zona Franca de Manaus. À evidência, se a lei prejudicar a manutenção dos incentivos, será inconstitucional, visto que poderá, de rigor, criar tais dificuldades que inviabilizem o estímulo regional que a Constituição houve por bem temporariamente manter.

A correta interpretação não permite que os critérios para disciplinar a aprovação de projetos possam ser redutores dos incentivos” (*Comentários à constituição do Brasil*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, v. 9, 2002. p. 366/9).

Uma sexta consideração faz-se necessária.

O § 9º do art. 195 não cuida de alíquotas diferenciadas por produto. Claramente, trata de alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas por força de:

- 1) atividade econômica;
- 2) utilização intensiva de mão-de-obra;
- 3) porte da empresa;
- 4) condição estrutural do mercado de trabalho.

À nitidez, não fez o dispositivo, cuja redação repito:

“§ 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 nº 47, de 2005)” (grifos meus)

Nenhuma menção a *produto*, o que torna a diferenciação de alíquotas ou bases de cálculo em razão dele, impossível. Mais do que isto, a própria definição pretendida pelo art. 195, § 9º, não pode ferir o princípio da equidade, previsto no art. 150, inciso II, assim redigido:

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

II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.”

Apenas permite tratamento diferenciado em razão de ocupações profissionais ou funções distintas, mas jamais para gerar descompetitividade ou desestimular investimentos.

É de se lembrar que exatamente para evitar descompetitividades, a própria EC 42/2003 incluiu, no Texto Constitucional, o art. 146-A, assim redigido:

“Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”²³

Embora ainda não regulamentado, para mim, *como princípio geral, já é aplicável*, pois se insere no espírito do inciso IV do art. 170 e 173, § 4º, da Lei Suprema.

23 Comentei-o: “Objetiva evitar concorrência predatória, através de incentivos fiscais abusivos, que possam desequilibrar a livre concorrência entre empresas de diversos Estados ou Municípios, ou mesmo entre empresas conformadas por grupos diversos, mas sob controle único” (*O sistema tributário na constituição*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 159).

É tão auto-aplicável quanto o foram as ações diretas de inconstitucionalidade, utilizadas antes mesmo da Lei nº 9.868/1999 que as regulou à luz da CF/1988²⁴.

E, à evidência, não poderia a lei estabelecer valores fixos superiores para determinadas empresas em relação aos demais contribuintes, a não ser que objetivasse, a título de incentivos, beneficiar aqueles que a Constituição Federal não favoreceu, em detrimento daqueles que a Lei Maior pretendeu favorecer (ZFM, incentivos regionais, 3º setor etc.).

Seria um contra-senso que, a título de beneficiar alguns, o legislador infraconstitucional prejudicasse exatamente aqueles contribuintes ou regiões que o constituinte pretendeu beneficiar²⁵!!!

Um último ponto de mero esclarecimento. Quando uma lei é considerada inconstitucional – ainda que provisoriamente, por liminar, suspendendo a sua eficácia por suspeita desse vício, concedida em sede de controle concentrado –, o direito anterior, que teria sido por ela revogado, volta a vigorar, com a validade e a eficácia anteriores. Não se forma, jamais, um vácuo legislativo. Ou vige o direito anterior ou o direito atual.

Se o direito atual é afastado pela presença de *fumus boni juris* de inconstitucionalidade, volta a prevalecer o direito anterior, mesmo nos casos de declaração de inconstitucionalidade com eficácia *ex-nunc* ou com efeitos prospectivos, pois, neste caso, apenas o período em que vigorou o “direito inconstitucional” fica congelado; a eficácia *ex-nunc* reestabelece a plena eficácia, validade e vigência do direito anterior²⁶.

24 O inciso IV do art. 170 e art. 173, § 4º, da CF estão assim redigidos:

“Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...] IV – livre concorrência; [...]”;

“Art. 173 [...]”

§ 4º A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.”

25 “Ao afirmar que é mantida a Zona Franca de Manaus, o texto conferiu-lhe uma duração imodificável, ao menos por lei infraconstitucional.

Mais adiante, é certo, o Texto Constitucional vai definir a duração mínima da instituição, a partir de sua promulgação: optou pelo prazo certo de vinte e cinco anos.

Ao proceder assim, o art. 40 não beneficiou a Zona Franca de Manaus com uma mera formalidade, o que aconteceria se se entendesse que o que não se pode é expressamente suprimir a Zona Franca de Manaus. É que seria possível, na linha desse entendimento, suprimir os incentivos fiscais e a própria área de livre comércio. Isto seria a mais bárbara das interpretações constitucionais. Seria admitir que a Constituição brinca com as palavras ou adota pseudopreconceitos que na verdade nada obrigam de substancial. É, portanto, forçoso aceitar-se que a Zona Franca de Manaus é, na verdade, um nome que encabeça uma realidade normativa e material caracterizada pela manutenção da área de livre comércio com os seus incentivos fiscais (trecho do parecer transcrito nas razões que compõem a inicial, a propósito da Medida Provisória nº 1.502).” (Celso Ribeiro Bastos em parecer citado na ADIn 2.348-9/DF)

26 Celso Ribeiro Bastos lembra que: “A inconstitucionalidade nutre estreita semelhança com a ilegalidade. Em ambas as hipóteses, está-se a apontar para a existência de um vício formal ou material que vitima o ato subordinado. O que distingue uma da outra é a qualidade do ato imediatamente ofendido. Se se tratar da Constituição, temos a inconstitucionalidade. Se se tratar da lei, temos a ilegalidade.

Isto posto, passo a responder às questões formuladas, não sem antes confirmar que concordo plenamente com o relatório dos eminentes colegas que, inclusive, prudentemente, naquilo que diagnosticaram de ferimento à Lei Suprema pelo ordenamento inferior, sugeriram a proteção judicial para a aplicação do direito compatível com a Constituição, na incorporação de incentivos a que os contribuintes da Zona Franca têm direito.

1) Como interpretei no corpo do presente parecer, o § 9º do art. 195 não se aplica ao inciso IV do mesmo artigo, mas apenas ao inciso I. Alíquotas diferenciadas apenas são admissíveis para as hipóteses naquele inciso mencionadas, e não para as importações. Por serem as mercadorias enviadas à ZFM consideradas mercadorias importadas pelos que a recebem, mesmo provindo do território nacional, o regime jurídico aplicável é o do inciso IV. Por outro lado, por ser a Zona Franca de Manaus, constitucionalmente incentivada, não poderia a legislação ordinária reduzir o espectro dos benefícios concedidos, retirando os estímulos decorrentes da isenção nas importações – que geram direito a crédito – trocando-a por alíquota zero, que, por não gerar direito a crédito, não constitui propriamente um incentivo, amputando estímulos assegurados constitucionalmente pelo art. 40 do ADCT. De resto, a alíquota zero *só pode ser aplicada às hipóteses do inciso I do art. 195 da CF, por força do § 9º do mesmo artigo.*

2) O art. 8º da Lei nº 11.059/2004, assim redigido:

“Art. 8º A suspensão da exigibilidade da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a importação de bens, na forma dos arts. 14 e 14-A da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, será convertida em alíquota zero quando esses bens forem utilizados:

I – na elaboração de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem destinados a 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;

II – como matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem 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.”

é manifestamente inconstitucional, sofrendo do mesmo vício que diagnostiquei nos arts. 25 e 37 da Lei nº 10.865/2004, que retiraram o direito ao crédito, instituído pelas Leis nºs 10.833/2003 e 10.637/2002.

Um outro caso poderá tornar-se duvidoso, em razão de ser ele parcialmente determinado pela Constituição e parcialmente pela lei. Mas ainda assim é sempre possível identificar qual o elemento viciado, se foi a competência ou se foi a forma ou mesmo o conteúdo, e vinculá-lo à lei ou à Constituição, conforme o caso. Mesmo aqueles que não se apegam a uma concepção normativista do direito aceitam que a ordem jurídica não é um conglomerado caótico de normas, mas um sistema estruturado fundamentalmente, à base de vínculo hierárquico” (*Comentários à constituição do Brasil*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. 1. v.).

Nitidamente, a “lei inconstitucional” é uma lei que não existe no plano jurídico.

Leia-se o esplêndido voto do Min. Paulo Brossard, na ADIn 2/600:

“Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2/600.

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 cingüentenária.

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

Muitas vezes, pode-se dar eficácia “prospectiva” ou *ex nunc*, congelando-se, por determinado período, a eficácia maculadora da lei viciada. Porém, apenas o STF pode “congelar a inconstitucionalidade”. E em casos excepcionais. De qualquer forma, *ex tunc* ou “com a eficácia temporal congelada”, a norma inconstitucional, ao sair do universo jurídico, restabelece o regime jurídico anterior, de tal maneira que, no caso concreto, ganham plena vigência, eficácia e validade os arts. 14 e 14-A da Lei nº 10.865/2004, assim redigidos:

“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 estabele-

27 Supremo Tribunal Federal, Ementário nº 1892-01, Tribunal Pleno, DJ 21.11.1997.

cimentos ali instalados, consoante projeto aprovado pelo Conselho de Administração da Superintendência da Zona Franca de Manaus – Suframa, de que trata o art. 5º-A da Lei nº 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.

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 nº 10.925, 2004) (Vigência)”

Com isso, os créditos das contribuições podem ser aproveitados nas importações, por força do art. 16, parágrafo único, da mesma Lei, 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.

Parágrafo único. Gera direito aos créditos de que tratam os arts. 15 e 17 a importação efetuada com isenção, exceto na hipótese de os produtos serem revendidos ou utilizados como insumo em produtos ou serviços sujeitos à alíquota 0 (zero), isentos ou não alcançados pela contribuição.”

Esclareça-se, apenas, que, desde que permaneça – o que é a regra na esmagadora maioria dos casos – a eficácia *ex tunc* da norma anterior e a nenhuma eficácia no tempo, do art. 8º, tais créditos podem ser aproveitados, extemporaneamente, respeitando-se sempre o prazo prescricional.

3) A questão já foi respondida na anterior.

As mercadorias recebidas de fora da Zona Franca, mesmo vindas do território nacional, são consideradas importações e geram direito a crédito, em face da interpretação que dou ao art. 40 do ADCT e da manifesta inconstitucionalidade do art. 8º da Lei nº 1.105/2004²⁸.

Acresce-se que em nenhum momento o § 9º do art. 195 fala em alíquotas diferenciadas em virtude de situação de natureza regional, mas apenas

28 Escrevi: “Da mesma forma que indústrias não incentivadas no sul do País produzem idênticos produtos àqueles incentivados em áreas prioritárias da Sudam, Sudene ou Zona Franca, sem que o tratamento diferencial afete a igualdade jurídica constitucional, que exige tratamento desigual aos desiguais visando a igualdade maior, as indústrias incentivadas igualmente em todo o território nacional podem conviver com outras incentivadas adicionalmente, buscando-se desenvolvimento regional de áreas mais atrasadas, visto que tais incentivos objetivam compensar sua menor competitividade provocada pela instalação em pólos distantes dos centros clássicos de desenvolvimento. E os estímulos para os insuficientes terminam por nivelar o patamar de competitividade entre as regiões mais e menos evoluídas” (*Direito econômico e empresarial*. Belém: Cejup, 1986. p. 68).

em função da atividade econômica, com o que não poderia jamais cuidar de incentivos previstos do art. 151, inciso I, e, principalmente, daqueles do art. 40 do ADCT.

É de se lembrar, ainda, que a alíquota zero, ao contrário da isenção, reduz o princípio da não-cumulatividade à sua expressão nenhuma, o que, nas isenções plenas, o crédito tributário é reduzido à sua expressão nenhuma, mas não a obrigação, que continua plena e gerando direito a crédito escritural.

4) Pelo princípio da igualdade, o § 9º do art. 195 não poderia ser aplicado fora das hipóteses a que faz remissão. Não alarga a tributação diferenciada por tributo, mas apenas permite, nas hipóteses do inciso I, a aplicação de alíquotas diferenciadas em função da atividade econômica, estando fora as hipóteses de *importação*. Por outro lado, nitidamente, não se poderia criar valor fixo, nem mesmo semelhante, de alíquotas incidentes sobre bases de cálculo estabelecidas na lei geral, que implicassem diferença violentadora do princípio da equidade sobre os mesmos produtos²⁹. Mais do que isto: em região incentivada, um produto com estímulos fiscais *constitucionalmente* assegurados, não poderia ter alíquotas superiores ou imposição maior do que o determinado por regime jurídico aplicável a produtos ou áreas não incentivados.

29 O princípio da igualdade é um princípio da equivalência, mais abrangente por força do art. 150, inciso II, da CF. Escrevi sobre ele: “Equivalente é um vocábulo de densidade ôntica mais abrangente do que ‘igual’. A igualdade exige absoluta consonância em todas as partes, o que não é da estrutura do princípio da equivalência. Situações iguais na equipolência, mas diferentes na forma, não podem ser tratadas diversamente. A equivalência estende à similitude de situações a necessidade de tratamento igual pela política impositiva, afastando a tese de que os desiguais devem ser tratados, necessariamente, de forma desigual. Os desiguais, em situação de aproximação, devem ser tratados, pelo princípio da equivalência, de forma igual em matéria tributária, visto que a igualdade absoluta, na equivalência não existe, mas apenas a igualdade na equiparação de elementos (peso, valor etc.). Qual foi a razão para tal elasticidade ofertada pelo constituinte, para proteção dos contribuintes, vedando ao poder tributante adoção de técnica diversa?”

A tradição brasileira de pouco respeito aos direitos dos cidadãos em matéria tributária – o Presidente Collor acaba de pedir ao Congresso a redução dos direitos dos contribuintes para fazer uma reforma tributária, que tem na essência o princípio de ‘maiores tributos, menores direitos’ – certamente levou o constituinte a amarrar os poderes tributantes (três sobre o mesmo ‘pagador de tributos’) aos grilhões seguros do princípio da igualdade, evitando simultaneamente: a) que, a título de tratamento desigual dos desiguais, se multiplicassem as hipóteses de situações diversas para neutralização do princípio da igualdade; b) servisse a redução legislativa do princípio da igualdade como forma de tratamento aplicável às perseguições fiscais em relação a setores, que estivessem em conflito com os governos.

Entendo ter sido esta a razão fundamental que levou o constituinte, em relação ao princípio da igualdade, seja em seu aspecto subjetivo, seja naquele objetivo, a proteger todos os contribuintes contra o tratamento desigual, exigindo que este tratamento deva ser igual não apenas para situações iguais, mas para situações equiparadas, equivalentes, com núcleo comum de identidade. Compreende-se assim porque o discurso do inciso II é concluído com a afirmação de que a situação equivalente será detectada independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos dos contribuintes.

Em outras palavras, quaisquer que sejam os contribuintes, quaisquer que sejam os fatos imponíveis, o tratamento isonômico se impõe, vedada qualquer forma de atuação discriminatória” (*Caderno de Pesquisas Tributárias* n. 17, p. 19/21).

Agir de forma contrária, implica produzir, o legislador, lei atingida pela fatal moléstia, no direito constitucional, que é a da manifesta inconstitucionalidade³⁰.

S.M.J.

São Paulo, 29 de fevereiro de 2008.

IVES GANDRA DA SILVA MARTINS

IGSM/mos.

P2008-006 via public.

30 Miguel Izquierdo e Javier Hervada entendem que a correta definição do direito é ser “a ordem social justa” (*Compêndio de derecho natural*, Eunsá). Nada mais injusto do que assegurar o constituinte incentivos fiscais, objetivando promover o desenvolvimento regional e o legislador ordinário retirá-los por mera conveniência da arrecadação.