

**INSTITUTO BRASILIENSE DE DIREITO PÚBLICO – IDP
ESCOLA DE DIREITO DE BRASÍLIA - EDB
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANÇAS
PÚBLICAS**

FERNANDA SILVA RIEDEL DE RESENDE

A CONTROVÉRSIA RELATIVA À CONSTITUCIONALIDADE DO § 9º DO ART. 8º DA LEI 10.865/2004, RELATIVAMENTE À ADOÇÃO DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS DE COFINS/IMPORTAÇÃO E PIS/ IMPORTAÇÃO SOBRE O INGRESSO DE PEÇAS AUTOMOTIVAS POR EMPRESAS DEDICADAS À FABRICAÇÃO, MONTAGEM, COMERCIALIZAÇÃO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE AUTOPEÇAS E POR EMPRESAS FABRICANTES DE VEÍCULOS E MÁQUINAS. TEMA 744 DE REPERCUSSÃO GERAL NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

**BRASÍLIA – DF,
FEVEREIRO 2017**

FERNANDA SILVA RIEDEL DE RESENDE

A CONTROVÉRSIA RELATIVA À CONSTITUCIONALIDADE DO § 9º DO ART. 8º DA LEI 10.865/2004, RELATIVAMENTE À ADOÇÃO DE ALÍQUOTAS DIFERENCIADAS DE COFINS/IMPORTAÇÃO E PIS/ IMPORTAÇÃO SOBRE O INGRESSO DE PEÇAS AUTOMOTIVAS POR EMPRESAS DEDICADAS À FABRICAÇÃO, MONTAGEM, COMERCIALIZAÇÃO, IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO DE AUTOPEÇAS E POR EMPRESAS FABRICANTES DE VEÍCULOS E MÁQUINAS. TEMA 744 DE REPERCUSSÃO GERAL NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.

Trabalho apresentado ao Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas para obtenção do título de especialista em Direito Tributário da Escola de Direito de Brasília – EDB/IDP.

**BRASÍLIA – DF
FEVEREIRO 2017**

Dedico este trabalho à minha família e aos meus amigos.

Ao meu Pai, pelo amor, amizade e companheirismo.

À minha Mãe, pelo carinho, apoio e pelas orientações;

Ao meu avô Ulisses, pelo exemplo de gentileza e generosidade;

Às minhas irmãs, pelo convívio e pelas lições.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela minha vida e pela minha saúde.

À família e aos amigos, gratidão.

A Advocacia Riedel, e aos meus colegas de trabalho, muito respeito e admiração.

RESUMO

O presente trabalho busca investigar se a criação e adoção de alíquotas diferenciadas de PIS e Cofins para empresas dedicadas à fabricação, montagem, comercialização, importação e exportação de autopeças e por empresas fabricantes de veículos e máquinas está em consonância com o ordenamento jurídico pátrio e com a legislação a que o Brasil aderiu por meio de acordos internacionais. O tema aguarda julgamento pelo Supremo Tribunal Federal em sede de Repercussão Geral, onde o setor produtivo alega haver transgressão aos princípios da isonomia tributária, da capacidade contributiva e da livre concorrência, em contraposição ao propósito específico do Constituinte derivado e do legislador, de promover a Ordem Social e financiar a Seguridade Social. Duas hipóteses se vislumbram possíveis: a primeira hipótese é a de que a adoção de alíquotas diferenciadas de PIS e Cofins sobre o ingresso de peças automotivas por tais empresas, está permitida e de acordo com Texto Constitucional vigente; a segunda hipótese é a de que essas alíquotas diferenciadas dos demais setores é proibida pelo Constituinte, devendo ser vetada e declarada inconstitucional, devendo a Suprema Corte neste caso, pronunciar-se a respeito dos efeitos pretéritos já causados pela adoção destas alíquotas majoradas.

Palavras-chave: Direito Tributário. Contribuições Sociais. PIS e Cofins. Importação. Peças automotivas. Supremo Tribunal Federal. Repercussão Geral.

ABSTRACT

The present work aims to investigate if the creation and adoption of different aliquots of "PIS" and "Cofins" to companies dedicated to make, build, trade, import and export of car parts and also to companies that build vehicles and machines is in accordance with the national laws and the international agreements that Brazil has signed. The subject is waiting the pronouncement of the Federal Supreme Court of Brazil. The main companies support that tax isonomy, the capacity of tax payment and free marketing and not in accordance with the Brazilian Constitution that aims to promote Social Order and Social Security. There are two hypothesis to consider in this case: the first one is that the adoption of different aliquots of "PIS" and "Cofins" to car parts by these companies is allowed and in accordance with the present constitutional laws; the second hypothesis is that these aliquots different from the ones applied to other sectors is forbidden by the Constitution of Brazil and it should be declared unconstitutional. In this case the Federal Supreme Court should also decide about the previous effects that caused by the adoption of these increased aliquots.

LISTA DE ABREVIATURAS

ADC – Ação Declaratória de Constitucionalidade

ANFIP – Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IN – Instrução Normativa

NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul

OMA – Organização Mundial de Aduanas

OMC – Organização Mundial do Comércio

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

TEC – Tarifa Externa Comum

LISTA DE FIGURAS

Figura 1: Instrução Normativa n. 1.401, de 9 de outubro de 2013.	40
---	----

LISTA DE TABELAS

Tabela 1: Receitas, despesas e resultado do orçamento da seguridade social, 2010 a 2013.	36
Tabela 2: Receitas, despesas e resultado do orçamento da seguridade social, 2010 a 2013 (continuação).....	37

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
CAPÍTULO 1 – O PERFIL DO ESTADO BRASILEIRO NOS TEMPOS ATUAIS	16
1.1 A intervenção na ordem econômica no Estado brasileiro coetâneo	19
1.1.1 A intervenção Estatal na ordem econômica segundo a Constituição de 1988.....	23
1.1.2 A Ordem Social.....	25
1.2 Tributação e financiamento público	26
1.2.1 Das Limitações Constitucionais ao Poder de tributar – Dos princípios e garantias tributárias	26
1.2.2 O princípio da Capacidade Contributiva.....	26
1.2.3 Coisa Julgada em matéria tributária	27
1.2.4 Os tratados internacionais e a legislação tributária.....	28
1.3 A Seguridade Social no Brasil	30
1.3.1 Das Fontes de Custeio da Seguridade Social.....	32
1.3.1.1 Do PIS e da COFINS incidentes sobre a importação	38
1.3.1.1.1 Regra matriz - Dos elementos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo.....	44
1.3.2 Do Princípio da Solidariedade.....	50
1.3.3 Do Princípio da Equidade na Forma De Participação No Custeio.....	51
1.3.4 Limites à tributação com base na Solidariedade Social	54
1.3.5 Limitações Constitucionais à Instituição de Contribuições de Seguridade Social.....	55
1.3.6 Princípio da Não discriminação baseada em procedência ou destino e a Cláusula do Tratamento Nacional.....	56
1.4 Do instituto da Repercussão Geral no STF	57
1.4.1 Da Repercussão Geral reconhecida a respeito da constitucionalidade de adoção de alíquotas diferenciadas de PIS e Cofins sobre o ingresso de peças automotivas por empresas dedicadas à fabricação, montagem, comercialização, importação e exportação de autopeças e por empresas fabricantes de veículos e máquinas – Tema 744	58

CAPÍTULO 2 – DOS ARGUMENTOS A FAVOR DA CONSTITUCIONALIDADE ...	60
2.1 A existência de normas constitucionais inconstitucionais e a aplicabilidade ao caso concreto.....	60
2.2 O estudo de tema similar – Tese 204 da Repercussão Geral julgada no STF.....	64
CAPÍTULO 3 – DOS ARGUMENTOS A FAVOR DA INCONSTITUCIONALIDADE	68
3.1 Argumentando pelas conseqüências no Direito Tributário – os argumentos consequentialistas.....	68
3.2 Os argumentos consequentialistas na prática do Supremo Tribunal Federal.....	68
3.3 Dos Acordos Internacionais Junto aos blocos internacionais e às entidades de proteção ao comércio.....	69
CONCLUSÃO	73
REFERÊNCIAS.....	74

INTRODUÇÃO

Foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal a Repercussão Geral quanto à “controvérsia relativa à constitucionalidade do § 9º do art. 8º da Lei 10.865/2004, relativamente à adoção de alíquotas diferenciadas de Cofins/importação e PIS/importação sobre o ingresso de peças automotivas por empresas dedicadas à fabricação, montagem, comercialização, importação e exportação de autopeças e por empresas fabricantes de veículos e máquinas”.¹

Trata-se do Tema 744, cujo relator é o Ministro Marco Aurélio, oriundo do RE 633.139 RG/SC, onde o reconhecimento da Repercussão Geral se deu em 13 de junho de 2014, mas ainda não foi proferida decisão de mérito pelo STF, cabendo a este trabalho a análise do tema, para que as conclusões aqui obtidas possam posteriormente ser verificadas, de acordo com os votos dos Ministros daquela Corte Constitucional.

A importância do tema se ressalta na medida em que Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 elenca a figura do importador como uma das quatro fontes de Custeio da Seguridade Social de nosso país, incidindo PIS e COFINS no processo de importação, o que aumenta a arrecadação do Estado brasileiro. Além disto, trata-se também de um tema de relevância para o Comércio Exterior, onde tal tributação possui inegável reflexo na formação dos preços de produtos importados, tendo sido, inclusive, objeto de questionamento, pela União Europeia, quanto ao não cumprimento de normas pactuadas no âmbito da OMC, aspecto que também será devidamente estudado em alguns dos tópicos da presente monografia.

O dispositivo legal cuja constitucionalidade passa a ser questionada junto ao STF possuía a seguinte redação:

¹ BRASIL. Supremo Tribunal federal. Secretaria de Documentação. Repercussão Geral. **Boletim**, Brasília, n. 3, fev./jul. 2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoInformativoRG/anexo/Repercussao_Geral_3_12014.pdf>. p. 36.

Art. 8o As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7o desta Lei, das alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

[...]

§ 9º Na importação de autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da referida Lei, as alíquotas são de:

I - 2,62% (dois inteiros e sessenta e dois centésimos por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

II - 12,57% (doze inteiros e cinquenta e sete centésimos por cento), para a Cofins-Importação. (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

Posteriormente ao reconhecimento da Repercussão Geral do tema ora estudado, que se deu no ano de 2014, no ano seguinte uma nova Lei (13.137, de 19 de junho de 2015) foi aprovada no Congresso Nacional, alterando diversos dispositivos legais, inclusive a Lei n.º 10.865/2004, que incluiu o § 9-A, conforme se pode verificar:

§ 9o-A. A partir de 1o de setembro de 2015, as alíquotas da Contribuição do PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação de que trata o § 9o serão de: (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

I - 3,12% (três inteiros e doze centésimos por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

II - 14,37% (quatorze inteiros e trinta e sete centésimos por cento), para a Cofins-Importação. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

As alterações promovidas em 2015 certamente também serão consideradas pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do mérito do tema posto em debate, principalmente porque as novas alíquotas continuam diferenciadas, não se esvaziando, assim, o cerne da questão ora tratada.

A conveniência do estudo da questão fica ressaltada na justa medida em que o estabelecimento de alíquotas diferenciadas para determinados setores da economia podem gerar distorções no mercado. Além disso, os efeitos jurídicos

gerados pelos incentivos e benefícios fiscais não poderão posteriormente ser totalmente desfeitos, ainda que com efeito “*ex tunc*”, pela eventual declaração de inconstitucionalidade. Além disso, o assunto tratado no presente trabalho tem como um de seus escopos a investigação acerca da legitimidade em estabelecer alíquotas diferenciadas sem ferir os princípios da isonomia, da legalidade e da igualdade, respeitando-se a Ordem Social.

Assim, o assunto sobre benefícios fiscais concedidos não se esgota quanto à análise jurídico-formal da compatibilidade das leis que regulamentam a matéria com a Constituição Federal. É fundamental que se estabeleça uma solução que atenda aos anseios do setor produtivo nacional sem configurar violação às normas pactuadas no âmbito da OMC, cujas consequências poderiam ser desastrosas, tais como sanções ao Brasil, prejudicando-o no cenário internacional.

O presente estudo tem por escopo primordial a apresentação de uma discussão sobre o conjunto de fatores jurídicos e sociais que podem interferir no crescimento econômico das empresas, na arrecadação da Seguridade Social, e por decorrência o fortalecimento do próprio Estado brasileiro, através de benefícios fiscais quanto ao PIS/importação e à Cofins/importação. Imperioso levar em consideração as peculiaridades referentes às fontes de Custeio da Seguridade Social e das Contribuições Sociais. E mostra que existem bons argumentos para defender os dois lados com interesses opostos.

Desta maneira, indaga-se: a adoção de alíquotas diferenciadas de Cofins/importação e PIS/importação especificamente para o setor automotivo - sobre o ingresso de peças automotivas por empresas dedicadas à fabricação, montagem, comercialização, importação e exportação de autopeças e por empresas fabricantes de veículos e máquinas – fere o princípio da equidade na forma de participação no custeio? Considerando que eles já são contribuintes, podem ser tributados em diferentes patamares se não for comprovado que possuem diferente capacidade contributiva ou apresentam maior potencial de risco?

Este setor específico pode ser incluído dentre as exceções constitucionalmente previstas? Qual o impacto que a declaração da inconstitucionalidade do dispositivo legal questionado acarretaria sobre as empresas, ao Estado e às relações comerciais do Brasil com outros países?

Nesse contexto devem-se levar em conta as reflexões de Otto Bachof, que disserta sobre algumas hipóteses de normas constitucionais inconstitucionais, que enriquecem o presente estudo acadêmico.

Muitas vezes uma discussão que parece ser meramente teórica possui o condão de alterar substancialmente a arrecadação nacional, de forma que é possível que o Supremo Tribunal Federal decida a questão de maneira conservadora, ou seja, mais benéfica ao Estado, protegendo o interesse da Administração Pública, em detrimento do interesse individual dos contribuintes, haja vista que o tema possui grande repercussão financeira e política, especialmente no cenário internacional.

O Supremo Tribunal Federal deverá dar a última palavra a respeito do tema. Duas hipóteses se vislumbram possíveis: a primeira hipótese é a de que a adoção de alíquotas diferenciadas de Pis e Cofins sobre o ingresso de peças automotivas por empresas dedicadas à fabricação, montagem, comercialização, importação e exportação de autopeças e por empresas fabricantes de veículos e máquinas está permitida pelo Texto Constitucional vigente.

A segunda hipótese é a de que essas alíquotas diferenciadas dos demais setores é proibida pelo Constituinte, devendo ser vetada e declarada inconstitucional, devendo, neste caso, pronunciar-se a respeito dos efeitos pretéritos já causados pela adoção destas alíquotas diferenciadas.

CAPÍTULO 1 – O PERFIL DO ESTADO BRASILEIRO NOS TEMPOS ATUAIS

Em que pese as diversas características geográficas e populacionais do Brasil, a atual Constituição traz instituído um Estado Democrático de Direito, pautado pela soberania e com fundamentos na cidadania, dignidade da pessoa humana, valores sociais do trabalho e da livre iniciativa e o pluralismo político. Em virtude destes fundamentos, e justamente por se tratar da Lei Maior, é ela quem regulamenta uma série de assuntos essenciais para o ordenamento jurídico e político brasileiro, que necessariamente reflete na ordem econômica e social.

Humberto Ávila leciona que os princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito concebido na nova ordem constitucional vigente no Brasil a partir do ano de 1988, foram edificados de duas formas: de um lado, através da instituição de “fundamentos” (como exemplo a dignidade humana e o valor social do trabalho) e de “objetivos” tais como o de constituir uma sociedade livre, justa e solidária. Outra lição importante é a de que

[...] a Constituição impôs, com certa prevalência axiológica abstrata, o dever de perseguir os ideais de dignidade e de solidariedade. Ao mesmo tempo em que fixou seus princípios fundamentais, a Constituição criou um subsistema de atribuição e de divisão de poder por meio de subsistemas normativos, de que são exemplos os capítulos dedicados ao “Sistema Tributário Nacional” e à “Seguridade Social”. Nesses subsistemas, além de serem instituídos princípios denominados ora de “princípios gerais”, ora de “limitações ao poder de tributar” ou mesmo de “disposições gerais”, também são instituídas regras de competência ordinárias e residuais, que delimitam conceitualmente os fatos que podem ser objeto de tributação por meio da instituição de impostos e contribuições.

Todavia, há de se atentar ao fato de a Constituição ser apenas um “texto” forjado para justificar o comportamento e a manutenção do poder àqueles que o detém, como um grande discurso. Luiz Moreira escreveu um livro a respeito desse aspecto das Constituições, intitulado “A Constituição como simulacro”, onde enfatiza que o Estado obtém a legitimidade de seus atos através da lógica da adesão, sendo que, neste Estado, a revogação das normas obedecem a um itinerário formalizado, e a soberania do povo na democracia existe somente como uma representação.

Assim, possui o Estado o monopólio da representação, eis que evoca para si a titularidade do exercício da soberania. Esta soberania deverá se prolongar ao longo do tempo, cabendo ao direito o estabelecimento de degraus que alteram seu momento de criação, compreendido o processo legiferante. A esse respeito, Luiz Moreira aponta com precisão:

O processo legiferante, como forma jurígena do poder soberano, desdobrar-se-ia nos seguintes passos: I) o poder soberano dos sujeitos de direito põe a assembléia constituinte e lhe infunde poder; II) como exercício desse poder, a assembléia promulga as normas que exercerão o controle de validade das demais normas jurídicas; III) somente um novo ato constituinte pode substituir o ato constituinte precedente. E em decorrência IV) fica estabelecido *quorum* especial às emendas à Constituição, mais exigente e com tramitação diferente daquele do V) processo legislativo, comumente de maioria simples.²

Luiz Moreira prossegue na apresentação de seu raciocínio muito pertinente ao tema, à medida que comprova, como dito, que o Direito do Estado Democrático avoca para si a titularidade do exercício da soberania e, além disso, assume a prerrogativa de catalisar os anseios e as discordâncias, submetendo os pleitos à sua conveniência na medida em que estatui sua formalização. Só que ao fazê-lo, institucionaliza-se somente “aquilo que é interpretado como necessário à ordem constituinte. Desse modo, há temas e necessidades simplesmente ignoradas pelos poderes representantes”³, caracterizando como fechado o sistema posto pela Constituição, exatamente por não admitir proposições que a contradigam. E a reflexão se mostra verdadeira, porquanto é o próprio STF (guardião da Constituição Federal) que decide em quais temas considera haver Repercussão Geral e em quais temas considera não haver Repercussão Geral, dos quais uma vez negada a existência desta Repercussão, ele não irá julgar os temas “denegados”, que ficarão ao encargo dos Tribunais “inferiores”.

² MOREIRA, Luiz. **A constituição como simulacro**. Rio de Janeiro: lúmen Júris, 2007, p. 97.

³ MOREIRA, op. cit, p. 90.

As ponderações do autor supramencionado são bastante esclarecedoras do ponto de vista de crítica ao sistema constitucional como um todo. As conclusões obtidas através da leitura do livro podem até causar surpresa ao estudante de Direito, especialmente aos mais acostumados a buscar na Constituição o fundamento para diversos “problemas” jurídicos, mas as reflexões são valiosas, porquanto trazem lições importantes para os diversos operadores do Direito. Quando levada em consideração a inerente característica humana da busca pelo poder, percebe-se que a forma pela qual o poder se legitima, este muitas vezes precisa estar recôndito no teor de um discurso que convença aos indivíduos que possua a característica de benéfico. E no sistema tributário não é diferente. São muito comuns as demonstrações patentes de que as normas se alteram de maneira tão escancarada pelos detentores do exercício de criação das normas coletivas que o cuidado mínimo com a aparência do discurso é simplesmente ignorado.

Marcelo Neves reconhece que é plenamente possível a existência de deturpações das finalidades constitucionais por parte dos que se encontram no exercício do poder legiferante. Sua obra trata da Constitucionalização Simbólica, e pretende abordar o significado social e político de textos constitucionais, e para ele

A constitucionalização simbólica, que afeta as estruturas fundamentais da Constituição e não apenas determinados dispositivos constitucionais isolados, é um mecanismo que põe a autonomia do direito generalizadamente em questão. Deve-se observar aqui a abrangência dos temas constitucionais nas dimensões material, social e temporal: 1) O direito constitucional refere-se a imediata ou mediadamente a todos os ramos do direito; 2) o consenso (“suposto”) em torno da base constitucional é pressuposto da institucionalização das normas infraconstitucionais e respectivos procedimentos; 3) a continuidade normativa da Constituição é condição da alterabilidade juridicamente regulada e reciclagem permanente das normas infraconstitucionais às novas exigências do ambiente. Conseqüentemente, em não havendo suficiente relevância normativo-jurídica dos textos constitucionais, compromete-se o direito como um sistema autônomo fundamentado na congruente generalização de expectativas normativas nas dimensões material, social e temporal. Com relação à legislação simbólica, Kindermann também acentua que se trata de um

mecanismo de negação da diferença entre sistemas político e jurídico, em detrimento da autonomia do último. Mas, nesse caso, o problema diz respeito, em princípio, a aspectos parciais ou setoriais do sistema jurídico.⁴

As presentes críticas ao texto constitucional servem como reflexão ao modelo que é adotado pela sociedade brasileira. Neste trabalho, são apresentados como elementos importantes para uma visão mais ampla de um problema maior, mas que não se pretende (e nem se poderia) esgotar na presente monografia. Mas o senso crítico quanto a estes aspectos se mostra presente, especialmente pelas reflexões acadêmicas as quais merecem ser consideradas.

1.1 A intervenção na ordem econômica no Estado brasileiro coetâneo

O autor Eduardo Sabbag leciona a respeito da tributação como a principal fonte de financiamento do Estado, sendo a cobrança de tributos a principal fonte das receitas públicas, para o atingimento dos objetivos fundamentais inseridos na Constituição Federal: “O Estado necessita, em sua atividade financeira, captar recursos materiais para manter sua estrutura, disponibilizando ao cidadão-contribuinte os serviços que lhe compete, como autêntico provedor das necessidades coletivas”⁵ ensinando também que o conceito de receita pública “traduz-se ingresso definitivo de bens e valores aos cofres públicos, ou seja, sem condição pré-estabelecida de saída”.⁶

O art. 3º da Constituição Federal estabelece os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;

⁴ NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização simbólica**. São Paulo: Editora Acadêmica, 1994. p. 150.

⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 39.

⁶ Idem, p. 43.

- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

As sociedades humanas são complexas e se organizam através de regras com o escopo de permitir o melhor convívio possível, e dentre todo o aparato normativo, é o Direito Tributário e Financeiro que estabelece as mais diversas regras, em contextos distintos, onde o Estado terá direito aos recursos gerados em toda a sociedade. No Brasil, diante de uma riquíssima diversidade cultural, muitas vezes as leis não conseguem prever todas as hipóteses onde haverá ou não a incidência de tributação, incumbindo ao Poder Judiciário a solução de conflitos de interesses.

A própria Constituição Federal estabelece limitações ao poder de tributar, com vistas a proteger o contribuinte do ímpeto arrecadatário do Estado, que em muitas circunstâncias é abusivo, e o assunto tratado no presente trabalho tem como um de seus escopos a investigação acerca da legitimidade em estabelecer alíquotas diferenciadas sem ferir os princípios da isonomia, da legalidade, da igualdade e da equidade.

Outro ponto que deve ser levado em consideração, trazido pelo autor Marcos Catão, reside no fato de que

[...] com o acelerado incremento do comércio internacional e a mobilidade de capitais, pessoas e especialmente, da oferta de serviços, cumpre ao Direito regular as conseqüências jurídicas dessa silenciosa revolução econômica e social, a afetar, indiscriminadamente, países desenvolvidos e em desenvolvimento⁷.

O autor defende, ainda, que diante desse contexto, “as normas emanadas no âmbito do GATT contribuiu definitivamente para a consolidação definitiva dos limites

⁷ CATÃO, Marcos André Vinhas. Incompatibilidade da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Cide-Tecnologia (Lei n.º 10.168/00), a partir da Instituição do PIS/Cofins – Importação/Serviços (Lei n.º 10.865/04. Violação das Regras do GATT e do GATS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 115. p. 83.

que a partir de então se dirigem aos países soberanos”⁸ e que no âmbito do Direito Internacional essas disposições se fundamentam em regras e princípios de origem anterior à criação de muitos dos Estados contemporâneos, com supedâneo na preexistência do comércio internacional, de modo que não podem passar despercebidos os princípios da “nação mais favorecida” e o princípio da “não-discriminação”, porquanto estes princípios têm como escopo a busca pela neutralidade fiscal, eliminação de barreiras alfandegárias, que também se consubstanciam no princípio da igualdade. Deste modo, defende ser inegável que

[...] o aprofundamento das relações jurídicas e comerciais internacionais, elevou a igualdade ao plano internacional. Não há hoje qualquer espaço para uma dialética que imponha *discrimines* desproporcionais pelo fato de uma pessoa ser ou não nacional de um país, ou até mesmo, ser ou não residente. O que importa é a igualdade no plano internacional outorgando aos países, às empresas, e portanto, aos povos o reconhecimento de poderem ofertar bens e serviços em escala mundial e, sob as mesmas condições.

Essa igualdade se reflete no campo da tributação, notadamente nos princípios da “nação mais favorecida” e da “não-discriminação”.

O princípio da “nação mais favorecida”, expresso no art. 1º do GATT, determina que sejam estendidos a produtos e serviços provenientes de outros países quaisquer benefícios fiscais concedidos internamente.

Já o princípio da “não-discriminação” impõe a paridade de tratamento tributário entre produtos e serviços nacionais e importados. Embora esse princípio esteja vinculado, indistintamente, à tributação em geral, sua aplicação está diretamente ligada à tributação do consumo de bens e serviços, ou seja, em relação a tributos que guardem imediata conexão com o custo/preço de bens e serviços. No caso de produtos e serviços importados, portanto, o parâmetro a ser aplicado é a carga tributária incidente no momento da importação de bens e serviços, isto é, levando-se em consideração os tributos incidentes em uma operação interna *vis-à-vis* “aquela recebida em importação.”⁹

Assim, este elemento também deverá ser levado em consideração pela Suprema Corte brasileira.

⁸ Idem, p. 83.

⁹ Idem, p. 84 e 85.

A literatura referente aos incentivos fiscais é mais ampla no que se refere à isenção do ICMS, sendo um pouco menos abrangente no que concerne ao PIS/importação e à Cofins/importação. De toda sorte, alguns princípios aplicados ao imposto sobre circulação de mercadorias também podem ser observados no presente estudo, haja vista a similaridade entre tais exações. Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti tece considerações sobre incentivos fiscais e globalização, apontando que, de modo simplificado, pode-se ter como ponto de partida o exame das funções básicas do Estado frente à atividade econômica, considerando o modo de agir estatal:

Essas funções podem ser divididas em três linhas, levando-se em consideração o agir estatal: 1. O Estado como sujeito da atividade econômica, criando empresas sob seu controle, como as sociedades de economia mista e empresas públicas e respectivas subsidiárias; 2. O Estado como ente regulador, basicamente com o exercício da histórica atividade de polícia sobre as atividades econômicas, hoje ampliada para o campo da regulação normativa e da regulação administrativa (tendo, também, atividades de planejamento de caráter não-vinculante para o setor privado); 3. O Estado exercendo atividades indutoras, através, por exemplo, de políticas fiscal e creditícia, no sentido de motivar atividades consideradas relevantes para o desenvolvimento econômico e social.¹⁰

Atualmente, pode-se observar que, no Brasil, os três perfis se encontram presentes em nosso Estado. Miguel Reale discorre sobre o perfil do Estado brasileiro nos dias atuais, avaliando que:

[...] à luz do que suas disposições enunciam, estou convencido de que a Carta Magna, ora em vigor, optou por uma posição intermediária entre o liberalismo oitocentista, infenso a qualquer intervenção do estado, e o dirigismo estatal. Dir-se-ia que sua posição corresponde à do neoliberalismo ou social liberalismo, o único, a meu ver, compatível com os problemas existentes em nosso tempo.¹¹

¹⁰ CAVALCANTI, Francisco. Reflexões sobre a atividade do estado frente à atividade econômica. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, Malheiros, n. 20, 1997, p. 68.

¹¹ REALE, Miguel. Constituição e economia. **O Estado de São Paulo**, p. 3, 24.01.1989.

1.1.1 A intervenção Estatal na ordem econômica segundo a Constituição de 1988

A Constituição da República Federativa do Brasil traz em seu bojo a opção pelo modelo de Estado Democrático de Direito, com nítido ideal de proporcionar bem-estar a todos os cidadãos brasileiros, pois o art. 1º da CF consagra que o Estado Democrático de Direito tem como um de seus fundamentos a promoção da dignidade humana, bem como outros valores igualmente relevantes, como a soberania, a cidadania, o pluralismo político e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

No entanto, as constantes e irreversíveis mudanças provocadas pela globalização exigiram mudanças no modelo adotado pelo Estado brasileiro como forma de atingir os objetivos fundamentais. Neste sentido, Francisco de Queiroz Bezerra Cavalcanti faz uma reflexão muito pertinente sobre as profundas alterações sofridas no texto constitucional no que se refere à Ordem Econômica, enaltecendo que

[...] a globalização interferiu na “pretensão” constitucional de transformar a sociedade brasileira, buscando alcançar os referenciais traçados no art. 170 da CF. Sobre a referida globalização, há inúmeras conceituações com amplitudes diferenciadas, embora com uma idéia básica, com um cerne comum. [...] Os efeitos da globalização tem sido danosos ao modelo de Estado-nação tradicional, sobretudo àqueles periféricos desigualmente alcançados. Esse fato é detectado pela doutrina, sobretudo aquela mais perceptiva dos reflexos sociais daquele fenômeno.¹²

De outro giro, é essencial elencar que o princípio da dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, estando incluído no art. 1º da Constituição de 1988, que também traz em seu bojo os Direitos Sociais,

¹² CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Considerações sobre incentivos fiscais e globalização. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coords.). **Incentivos fiscais**: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Ed., 2007. p. 184 e 185.

em seu art. 6º. Assim, Priscilla Gonçalves de Castro¹³ ensina que o art. 6º da Constituição traz os Direitos Sociais, que são Direitos Fundamentais de segunda dimensão, e que a eficácia e a aplicabilidade das regras que consubstanciam os Direitos Fundamentais democráticos é imediata. E a autora traz também os ensinamentos de Castro e Lazzari, que explicitam ser

[...] uma das características do Estado Contemporâneo é a inclusão, no rol de direitos fundamentais, dos chamados Direitos Sociais, de proteção quanto às vicissitudes causadoras de uma perda, ou uma diminuição, da condição de subsistência, a partir da concepção de um Estado intervencionista, capaz de não só regular, mas também impor determinadas obrigações, com a finalidade de amparar as pessoas, tendo por objetivo garantir a todos uma vida com dignidade.¹⁴

De acordo com as lições de José Afonso da Silva, os direitos sociais se caracterizam como “prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais que possibilitam condições de vida aos mais fracos”¹⁵ com o escopo de igualar situações sociais desiguais. Ou seja, resta evidente a intenção do Constituinte ao assegurar a figura do Estado como intermediador entre o setor econômico e produtivo e os demais setores da sociedade. Esta configuração não se mostra inovadora, pois há vastos registros anteriores que demonstram que, em outros países, tal intervenção se fez necessária.

Convém rememorar brevemente, nas lições de Deivison Resende Monteiro, que “a presença do Estado na instituição dos primeiros passos para a construção de uma institucionalização de políticas assistencialistas e previdenciárias somente se

¹³ CASTRO, Priscila Gonçalves de. **Teoria Geral do direito internacional previdenciário**: acordos internacionais no direito previdenciário brasileiro, teoria e prática. São Paulo, LTr, 2011. p. 62, 63.

¹⁴ CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. 7. ed. São Paulo: LTr, 2006. p. 50.

¹⁵ SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 105.

verificou na Inglaterra, em 1601, com a edição da *Poor Relief Act* (Lei dos Pobres)”¹⁶ mencionando ainda a participação da Igreja Católica no século XVIII, onde o Papa Leão XIII incitou aos governantes que proporcionassem auxílio às pessoas que tivessem dificuldades no sustento de si e de sua família, a partir da *Rerum Novarum*, inspirando-se, assim, os primeiros passos para a criação de leis sociais.

1.1.2 A Ordem Social

A Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988 dedica um título inteiro (subdividido em oito capítulos e suas respectivas seções) para dispor sobre a Ordem Social, pois “a base constitucional da Ordem Social é o primado do trabalho, e os objetivos são o bem-estar e a justiça social”. A Ordem Social é o título VIII da Constituição e os seus capítulos dispõem e estabelecem as principais diretrizes sobre os seguintes assuntos: A Seguridade Social (que também abrange a Saúde, a Previdência Social, e a Assistência Social) e também trata da Educação, da Cultura e do Desporto, da Ciência, Tecnologia e Inovação, e ainda da Comunicação Social, do Meio Ambiente, dedicando um capítulo específico para a Família (criança, adolescente, jovem e idoso), e um capítulo para os índios, tamanha a importância dedicada à Ordem Social pelo constituinte.

Diante deste contexto constitucional, Wagner Balera leciona que os fins da Ordem Social “serão atingidos por intermédio da universalização dos planos de proteção”, e ensina que

[...] o objetivo do Sistema Nacional de Seguridade Social se confunde, na dicção constitucional, com o objetivo da Ordem Social. Institucionalizando o sentido possível da proteção social, na medida em que lhe fixa os limites e contornos, o Sistema deverá atuar, na

¹⁶ MONTEIRO, Deivison Resende. Constituição e Seguridade Previdenciária: recorte histórico para compreensão do papel da norma garantidora de direitos sociais. **Revista Brasileira de Direito Previdenciário**. Porto Alegre, n. 24, p. 49-50, dez./jan. 2015.

desordem social que o constituinte identifica e reconhece, a fim de conformá-la em plano superior.¹⁷

1.2 Tributação e financiamento público

1.2.1 Das Limitações Constitucionais ao Poder de tributar – Dos princípios e garantias tributárias

A Constituição reservou uma seção inteira dedicada a elencar as limitações ao Poder de tributar, e os arts. 150 a 152 elenca hipóteses vedadas ao legislador. Estão previstas cláusulas que asseguram que não pode haver exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça (princípio da legalidade), bem como os princípios da igualdade, anterioridade, vedação ao confisco, hipóteses de isenção e as impossibilidades de se adentrar em competências tributárias de outros entes da Federação. Este rol não é taxativo, sendo asseguradas pelo texto constitucional outras garantias genéricas aos contribuintes.

Sem a existência de tais vedações, o risco de serem instituídos tributos ilegais ou com caráter confiscatório seria maior, havendo a constante necessidade de o Poder Judiciário intervir na esfera legislativa com visas a verificar se houve o efetivo cumprimento destes princípios.

1.2.2 O princípio da Capacidade Contributiva

Um dos princípios fundamentais do Direito Tributário é o Princípio da Capacidade Contributiva, e consiste basicamente na ideia de que a contribuição de cada cidadão para com a tributação deve ser proporcional à sua capacidade de contribuir, sem que isso prejudique a sua subsistência. Este princípio esteve presente no texto constitucional de 1946, no artigo 202, e não foi incluído na

¹⁷ BALERA, Wagner. **Sistema de seguridade social**. 4. ed. São Paulo: LTr, 2006. p. 13.

Constituição de 1967, tendo ressurgido na Constituição de 1988, em seu art. 145, § 1º.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

De acordo com os ensinamentos de Kiyoshi Harada, o princípio tem por intenção “o atingimento da justiça fiscal, repartindo os encargos do Estado na proporção das possibilidades de cada contribuinte. Note-se que o texto refere-se corretamente à capacidade econômica do contribuinte, que corresponde à capacidade contributiva”¹⁸. Todavia, faculta à autoridade tributária a fiscalização e verificação das atividades econômicas dos contribuintes, bem como o seu patrimônio e seus rendimentos. Neste diapasão, incumbe também à autoridade a função de evitar abusos quanto à arrecadação caso esta venha a prejudicar o contribuinte.

1.2.3 Coisa Julgada em matéria tributária

Outra importante reflexão que merece ser realizada para a compreensão do estudo do tema delimitado se refere ao estudo da Coisa Julgada em Matéria Tributária, e a maneira pela qual influencia na segurança jurídica na esfera tributária, pois de acordo com Gustavo Sampaio Valverde,

A coisa julgada formal tem por objeto o procedimento de produção da decisão, vale dizer, ela torna imutável o deslinde de uma relação jurídica processual específica. Assim, a decisão torna-se imutável *no*

¹⁸ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2011. p. 372.

*processo em que foi produzida, gerando efeitos adjetivos dentro do procedimento.*¹⁹

Assim, é válida a análise da extensão da coisa julgada em Repercussão Geral, especialmente se haverá modulação de efeitos, caso julgada inconstitucional a norma estudada, especialmente em virtude da posterior impossibilidade de a relação do direito material não poder vir a ser rediscutida em novos processos. Quando se estudam os diversos acórdãos proferidos pelo Supremo Tribunal Federal em matéria tributária, percebe-se ser muito comum a referência a julgados anteriores proferidos pela Suprema Corte, até para a definição de conceitos, quando o texto constitucional acaba por admitir interpretações distintas dentro de um mesmo problema. A leitura de obras em matéria tributária permite observar diversos autores que criticam e até mostram muitas incoerências nos julgados proferidos pela Instância Final, cristalizando e validando de forma distinta situações aparentemente similares, e vice-versa.

1.2.4 Os tratados internacionais e a legislação tributária

Um aspecto bastante controvertido e que enriquece a discussão a respeito do tema advém da questão de como os tratados internacionais devem ser aplicados quando incompatíveis com a legislação interna. Não se pode esgotar o assunto, eis que existem infindas possibilidades neste sentido, mas é importante observar o que está disposto no art. 98 do Código Tributário Nacional:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Deste modo, estando expresso no CTN que os tratados internacionais devem ser incorporados à legislação tributária interna a ponto de modificá-la, convém analisar de que modo essa questão vem sendo enfrentada na prática. A Emenda

¹⁹ VALVERDE, Gustavo Sampaio. **Coisa julgada em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 133.

Constitucional n.º 45 incluiu o parágrafo 3º ao art. 5º da Constituição Federal²⁰, o que também influencia no contexto analisado.

Ricardo Alexandre ensina que, ao afirmar que o tratado internacional revoga ou modifica a legislação tributária interna, o CTN incorreu numa imprecisão, e que diante de um impasse desta natureza, deve-se aplicar a regra da especialidade, ou seja, a regra especial deve ser aplicada com preferência sobre a geral, sem modificá-la ou revogá-la²¹. O mesmo autor explica, ainda que

[...] pela redação literal do dispositivo, não seria possível ao legislador ordinário revogar, nem tampouco alterar, as regras constantes do tratado regularmente incorporado ao direito interno. Essa é a linha de raciocínio adotada pela maioria dos internacionalistas, que alegam, além da previsão legal constante do CTN, os problemas que surgiriam para o Brasil na ordem internacional, no caso de revogação ou alteração unilateral de um tratado multilateral que o vincula. [...]

Contudo, ressalvada a hipótese do art. 3º do art. 5º da CF, a jurisprudência do STF é pacífica no sentido de que. Após regular incorporação ao direito interno, o tratado internacional adquire posição hierárquica idêntica à de uma lei ordinária, não podendo disciplinar, por isso, matéria reservada à lei complementar, mas possibilitando que uma lei ordinária venhas a modificá-lo ou revogá-lo internamente (o que equivaleria a uma denúncia no âmbito externo).

Aliás, caso se entendesse que o Poder Legislativo – Órgão, ao menos em teoria, composto pelos representantes do povo – não mais poderia tomar qualquer medida em relação ao tratado aprovado, estar-se-ia diante de um verdadeiro paradoxo da democracia, em que as gerações futuras estariam “engaioladas” por regras estatuídas por representantes das gerações passadas. O “desengaiolamento” só poderia ser feito por novo tratado (dependendo da ação do Presidente da República, que não é

²⁰ CF art. 5º, § 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

²¹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. p. 223.

representante do povo) ou por intermédio do ritual mais dificultoso da Emenda à Constituição.²²

Este argumento é forte no sentido de não permitir que tratados internacionais venham a “engessar” toda a autonomia conferida ao Poder Legislativo, oriunda da participação popular.

No que concerne à visão do STJ sobre a questão dos tratados normativos e contratuais e a legislação tributária superveniente, Ricardo Alexandre aponta que de acordo com entendimento doutrinário, a natureza dos tratados e das convenções internacionais pode ser classificada como normativos (tratados-leis) e contratuais (tratados-contratos), sendo que o primeiro tipo se caracteriza pela generalidade, e cria uma regra de direito internacional cogente pelos signatários, quando estes possuem vontades coincidentes, e o segundo decorre do estabelecimento de obrigações recíprocas entre os pactuantes, que se exaurem com o cumprimento das mesmas. Assevera, ainda, que essa distinção se faz importante no STJ, que deu como certa a integral aplicabilidade do art. 98 do CTN aos tratados normativos, mas não aos contratuais.²³

1.3 A Seguridade Social no Brasil

A Seguridade Social é definida em nossa Constituição (art. 194, caput) como sendo um “conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência sócia”.

Este Sistema também precisa arrecadar recursos para viabilizar a concessão de benefícios, e para que seja possível o estabelecimento de benefícios previdenciários, há que haver necessariamente as Fontes de Custeio, conforme preconiza o § 5º do art. 195 da Constituição de 1988.

²² ALEXANDRE, Ricardo. Op cit. p. p. 225.

²³ ALEXANDRE, Ricardo, p. 225 e 226.

Toda a sociedade brasileira possui participação e responsabilidade de financiar a Seguridade Social. Além dos recursos provenientes dos orçamentos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, a Constituição traz nos incisos I a IV as contribuições sociais que podem incidir sobre o empregador, sobre o trabalhador, sobre a receita de concursos de prognósticos e do importador de bens e serviços do exterior. Tal artigo prevê que:

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) (g.n.)

A Carta Constitucional foi alterada diversas vezes para assegurar as fontes de custeio da Seguridade Social, e a partir da alteração promovida pela Emenda Constitucional n.º 42 é que ficou autorizada a criação de contribuições sociais para a figura do importador, independentemente do já existente Imposto de Importação, motivo que recebeu muitas críticas à época, mas que foi validada pelo Supremo Tribunal Federal, devendo o importador arcar tanto com o imposto como com a

contribuição a partir do mesmo fato gerador, qual seja, a importação de bens ou serviços do exterior.

Quando do aumento das alíquotas de importação de peças automotivas, parte-se do pressuposto de que houve uma destinação específica para a melhoria de algum tipo de benefício previdenciário.

1.3.1 Das Fontes de Custeio da Seguridade Social

Merece destaque a lição de Kiyoshi Harada, que assinala preliminarmente que existem as contribuições sociais gerais que não se confundem com as contribuições para a seguridade social. No art. 149 o Constituinte derivado não exclui as contribuições do art. 195 e possibilita outras. Como é cediço, a título de exemplo, é possível citar as contribuições sociais dos servidores públicos (art 40, CF, com redação dada pela Emenda Constitucional n.º 41/2003), a contribuição social do salário-educação (art. 212, § 5º da CF – incluído pela EC n.º 53, de 2006) e contribuição para o seguro de acidentes do trabalho do art. 201, § 10, também da Constituição Federal, destinada à Previdência Social e não à Seguridade Social.

Convém trazer à baila o § 5º do art. 195 da Constituição, que determina que “Nenhum benefício ou serviço da seguridade social poderá ser criado, majorado ou estendido sem a correspondente fonte de custeio total”. É por este motivo que se tornam ainda mais relevantes as ponderações acerca das fontes de custeio da Seguridade Social, elencadas também no art. 195, I a IV da Carta Magna:

Além das fontes citadas nos incisos supramencionados, a CF/88 ainda autoriza, facultativamente, a instituição de outras fontes para garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, (exclusivamente pela União Federal), mas é necessário observar os ditames de seu art. 154, I. A saber:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Como se pode ver são amplas as fontes de custeio da Seguridade Social no Brasil. Os estudiosos afirmam que são falsas as notícias mostradas pela grande mídia, as quais alegam que a Previdência Social é deficitária. Leituras especializadas em análise da Seguridade Social trazem dados que demonstram que o discurso deficitário não compreende a verdade dos dados trazidos por autoridades responsáveis pelo estudo e gestão destes valores. Uma verificação ao site da Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil – ANFIP permite a visualização de um vídeo que contesta rombo na Previdência²⁴. O vídeo, que foi amplamente divulgado nas redes sociais e que permanece sendo continuamente compartilhado, detalha as receitas e as despesas da Seguridade Social, sendo um importante alerta e de uma fonte confiável, eis que a informação é gerada justamente pelos profissionais que trabalham no órgão responsável pela arrecadação nacional e detalha os números que desmentem o *déficit* da Previdência e a destinação dos recursos públicos.

Outro ponto que merece ser mencionado se refere ao fato de que o texto constitucional trouxe características às contribuições sociais distintas dos demais tributos, como a não submissão ao princípio da anterioridade, apenas ao da trimestralidade. Veja-se:

Art. 195 [...]

§ 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" (destaque meu).

e

DAS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

²⁴ ANFIP. Associação Nacional dos Auditores Fiscais do Receita Federal do Brasil. **Vídeo da ANFIP nas redes sociais contesta rombo na Previdência.** Disponível em: <http://www.anfip.org.br/noticia.php?id_noticia=21174>. Acesso em: 23 jan. 2017.

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

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

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;

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.** (grifo nosso).

Em que pese a exceção constitucionalmente prevista, é proveitosa a lição de Kiyoshi Harada, acerca da utilidade prática dessa excepcionalidade, pois ensina que

As contribuições sociais para financiamento da seguridade social não se submetem ao princípio da anterioridade, mas ao da trimestralidade (art. 195, § 6º). Porém, tal fato não tem a menor relevância jurídica para negar seu caráter tributário, pois os impostos federais, com exceção do imposto sobre a renda e do imposto territorial rural, não se referem ao referido princípio tributário (§ 1º, do art. 150 da CF). Aliás, se não tivessem natureza tributária, nem precisaria a Carta Política excepcionar a aplicação de um princípio tributário.

A verdade é que essas contribuições são compulsórias e se enquadram perfeitamente na definição de tributo dada pelo art. 3º do CTN. Sua natureza jurídica específica resulta do fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la a denominação e demais características formais adotadas pela lei, assim como, a destinação legal do produto de sua arrecadação (art. 4º do CTN).

Os artigos do Código Tributário Nacional que foram citados pelo autor possuem o seguinte teor:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação.

Tecidas tais considerações a respeito deste tipo de contribuição, comparadas com os demais tributos, cumpre trazer alguns dados econômicos a respeito da arrecadação da Seguridade Social nos últimos anos. A título de exemplo, vejamos duas tabelas que mostra as receitas, despesas, e resultados do orçamento²⁵ da Seguridade Social, nos anos de 2010 a 2013. O estudo foi publicado pela Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e pela Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social, justamente pelos grupos responsáveis pela gestão dos recursos, de modo que resta comprovado ser falacioso o discurso deficitário da Seguridade Social. No primeiro quadrante, tem-se um resumo das receitas, e como se pode ver, nos anos de 2010 a 2013 as receitas sempre superaram as despesas.

Os dados presentes nas tabelas mostram, inclusive, o quanto foi arrecadado a título de PIS/Pasep e Cofins, mas não especificam exatamente quanto destes valores arrecadados se referem somente ao PIS e Cofins incidentes sobre a importação, de modo que é questionável se tais valores são efetivamente imprescindíveis para o equilíbrio das contas da Seguridade Social. Veja-se:

²⁵ Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil. Análise da Seguridade Social 2013 / Associação Nacional dos Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil e Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social – Brasília: ANFIP, Setembro de 2014. “tabela 5”, p. 35 e 36.

Tabela 1: Receitas, despesas e resultado do orçamento da seguridade social, 2010 a 2013.

TABELA 5
RECEITAS, DESPESAS E RESULTADO DO ORÇAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL, 2010 A 2013

RECEITAS REALIZADAS	2010	2011	2012	2013	Diferença 2013 / 2012	
1. Receita de contribuições sociais	441.266	508.095	573.814	634.239	60.425	10,5
Receita Previdenciária (1)	211.968	245.890	283.441	317.164	33.723	11,9
Arrecadação Previdenciária (2)	211.968	245.890	278.160	307.147	28.987	10,4
Urbana	207.154	240.534	272.397	300.991	28.594	10,5
Rural	4.814	5.356	5.763	6.156	393	6,8
Compensações não repassadas (3)			5.281	10.017	4.736	89,7
Cofins	140.023	159.625	181.555	199.410	17.856	9,8
CSLL	45.754	57.582	57.316	62.545	5.228	9,1
PIS/Pasep	40.372	41.584	47.738	51.065	3.327	7,0
Outras contribuições (4)	3.148	3.414	3.765	4.055	291	7,7
2. Receitas de entidades da Seguridade	14.693	16.729	20.147	14.974	-5.173	-25,7
Recursos Próprios do MDS	305	86	66	239	173	262,3
Recursos Próprios do MPS	267	672	708	819	111	15,7
Recursos Próprios do MS	2.700	3.220	3.433	3.858	425	12,4
Recursos Próprios do FAT	10.978	12.240	15.450	9.550	-5.901	-38,2
Taxas, multas e juros da Fiscalização	443	511	491	509	18	3,7
3. Contrapartida do Orç. Fiscal para EPU (5)	2.136	2.256	1.774	1.782	8	0,4
Receitas da Seguridade Social	458.094	527.079	595.735	650.995	55.260	9,3

Fonte: SIAFI – extração Siga Brasil (Senado Federal); para os dados RGPS, Receitas e despesas conforme o fluxo de caixa do MPS.

Confrontando de maneira simplificada as receitas da Seguridade Social nos anos de 2010 a 2013, tem-se (em milhares de reais):

	2010	2011	2012	2013
Receitas	458.094	527.079	595.735	650.995
Despesas	404.266	451.323	513.045	574.754
Diferença (Resultado da Seguridade Social)	53.828	75.756	82.690	76.241

Tabela 2: Receitas, despesas e resultado do orçamento da seguridade social, 2010 a 2013 (continuação).

(Continuação)	2010	2011	2012	2013	Diferença 2013 / 2012	
DESPESAS REALIZADAS	256.259	281.438	316.589	357.003	40.414	12,8
1. Benefícios Previdenciários	199.461	218.616	243.954	274.652	30.699	12,6
Previdenciários urbanos	55.473	61.435	71.135	80.355	9.220	13,0
Previdenciários rurais	1.325	1.387	1.500	1.996	496	33,1
Compensação previdenciária (6)	22.234	25.116	30.324	33.869	3.546	11,7
2. Benefícios assistenciais	20.380	23.353	28.485	32.119	3.634	12,8
Assistenciais - LOAS	1.854	1.764	1.839	1.750	-88	-4,8
Assistenciais - RMV	13.493	16.767	20.543	24.004	3.462	16,9
3. Bolsa-Família e outras Transferências	2.136	2.256	1.774	1.782	8	0,4
4. EPU - Benefícios de Legislação Especial	62.329	72.332	80.085	85.429	5.344	6,7
5. Saúde: despesas do MS (7)	3.994	4.033	5.659	6.227	568	10,0
6. Assistência social: despesas do MDS (7)	6.482	6.767	7.171	7.401	230	3,2
7. Previdência social: despesas do MPS (7)	7.584	7.875	10.410	11.972	1.562	15,0
8. Outras ações da seguridade social	29.195	34.159	39.950	46.561	6.610	16,5
9. Benefícios FAT	560	579	541	505	-36	-6,6
10. Outras ações do FAT						
Despesas da Seguridade Social	404.266	451.323	513.045	574.754	61.709	12,0
Resultado da Seguridade Social	53.828	75.756	82.690	76.241	-6.449	

Fonte: SIAFI – extração Siga Brasil (Senado Federal); para os dados do RGPS, receitas e despesas conforme o fluxo de caixa do MPS.

Notas: (1) Receitas previdenciárias líquidas acrescidas das compensações pela desoneração da folha de pagamentos; (2) arrecadação previdenciária, regime de caixa, acrescida das compensações pela desoneração da folha repassadas; (3) Compensação pela desoneração da folha de pagamentos não repassada, segundo os estudos da ANFIP; (4) inclui receitas provenientes dos concursos de prognósticos; (5) Corresponde às despesas com Encargos Previdenciários da União – EPU, de responsabilidade do Orçamento Fiscal; (6) compensações com outros regimes previdenciários; (7) incluem despesas de pessoal ativo e todas as demais relativas a custeio e investimento.

Organização: ANFIP e Fundação ANFIP.

Fonte: SIAFI – extração Siga Brasil (Senado Federal); para os dados RGPS, Receitas e despesas conforme o fluxo de caixa do MPS.

Estes resultados mostram o quanto é preciso ter cautela quando se ouve falar na mídia que é preciso “cobrir o rombo da Previdência”, porque os dados são frequentemente distorcidos, de maneira não técnica, somente para justificar a possibilidade de novas exações. Não se pretende (tampouco seria possível) esgotar aqui este assunto, vez que de grande complexidade. Esses dados foram trazidos à baila apenas para aflorar o senso crítico quanto ao discurso que é passado pelos meios de comunicação, e deverão ser levados em conta quando analisados os elementos nos votos dos Ministros do Supremo Tribunal Federal aptos a justificar a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade dos mesmos.

1.3.1.1 Do PIS e da COFINS incidentes sobre a importação

A respeito da Emenda Constitucional n.º 42, que incluiu o importador de bens ou serviços do exterior como uma das fontes de custeio da Seguridade Social, incluindo-se o inciso IV ao art. 195 da Constituição Federal, Liziane Meira ensina que

[...] inicialmente, a contribuição para o PIS/Pasep e Cofins incidiam somente sobre operações internas. No entanto, a Emenda Constitucional n.º 42, de 2003, incluiu expressamente a possibilidade da instituição dessas contribuições sobre a importação de bens e serviços, alterando os artigos 149, § 2º, II e 195, IV, da CF.

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

[...]

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

[...]

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

[...]

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 nº 42, de 19.12.2003).

Com base nos dispositivos constitucionais transcritos, foram instituídas a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins sobre a importação de bens e serviços, por meio da Medida Provisória n.

164, de 29 de janeiro de 2004, convertida na Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004. Os artigos 249 a 263 do Decreto n. 6.759, de 2009 (Regulamento Aduaneiro), consolidam e regulamentam as regras pertinentes a contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidentes sobre a importação de bens.²⁶

Além dos ensinamentos trazidos à baila pela professora Liziane Meira, convém apontar que será feito o estudo dos elementos material, espacial, temporal, pessoal (que abrange o sujeito ativo e o sujeito passivo) e do elemento quantitativo, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota, tendo como principal enfoque a indagação a respeito destes dois últimos itens, como política para incentivar o aquecimento de determinados mercados ou não, haja vista a observação de Liziane Meira de que a Emenda Constitucional n.º 42 retirou a característica extrafiscal destes tributos aqui analisados.

Para facilitar o cálculo junto aos contribuintes, a Secretaria da Receita Federal do Brasil publicou²⁷ a Instrução Normativa n.º 1.401, de 9 de outubro de 2013, que contém os elementos a serem considerados e a fórmula para cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação, revogando a Instrução Normativa SRF n.º 572, de 22 de novembro de 2005.

²⁶ MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o comércio exterior**. São Paulo: Saraiva, 2012 p. 439 e 440.

²⁷ SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa n.º 1.401, de 9 de outubro de 2013**. Publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, n.º 198, sexta-feira, 11 de outubro de 2013, p. 22. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=11/10/2013&jornal=1&pagina=22&totalArquivos=144>>. Acesso em: 20 dez. 2016.

Figura 1: Instrução Normativa n. 1.401, de 9 de outubro de 2013.

<p>SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL</p> <p>INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 1.401, DE 9 DE OUTUBRO DE 2013</p> <p>Dispõe sobre o cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. Revoga a Instrução Normativa SRF nº 572, de 22 de novembro de 2005.</p> <p>O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL SUBSTITUTO, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 280 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012, e tendo em vista o disposto no art. 7º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, resolve:</p> <p>Art. 1º Os valores a serem pagos relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins-Importação) serão obtidos pela aplicação das seguintes fórmulas:</p> <p>I - na importação de bens sujeitos a alíquota específica, a alíquota da contribuição fixada por unidade do produto multiplicada pela quantidade importada;</p> <p>II - na importação de bens não abrangidos pelo inciso anterior, a alíquota da contribuição sobre o Valor Aduaneiro da operação;</p> <p>III - na importação de serviços:</p> $\text{Cofins}_{\text{IMPORTAÇÃO}} = d \times V \times Z$ $\text{Pis}_{\text{IMPORTAÇÃO}} = c \times V \times Z$ <p>onde,</p> $Z = \left[\frac{1 + f}{(1 - c - d)} \right]$ <p>V = o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda c = alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação d = alíquota da Cofins-Importação f = alíquota do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza</p> <p>Art. 2º Fica revogada a Instrução Normativa SRF nº 572, de 22 de novembro de 2005.</p> <p>Art. 3º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.</p> <p>LUIZ FERNANDO TEIXEIRA NUNES</p> <p>Este documento pode ser verificado no endereço eletrônico http://www.in.gov.br/autenticidade.html, pelo código 00012013101100022</p>
--

Fonte: <www.in.gov.br/autenticidade.html>.

Observando a fórmula que a Receita Federal obriga que deva ser aplicada na importação de serviços, pode se perceber que, em sendo “c” a alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e “d” a alíquota da Cofins-Importação, e ambas estão contidas em Z, uma simples análise da fórmula permite deduzir que, a alíquota de uma incide na alíquota da outra, uma vez que Ambas as fórmulas, tanto a do PIS/Pasep-importação quanto a da Cofins-importação contém a variável “Z”. Parece absurdo, mas convém mencionar que o STF já se pronunciou a respeito da possibilidade deste tipo de repetição. Já no caso que diz respeito ao tema específico da presente monografia, que seria a primeira hipótese, ou seja, a importação de bens sujeitos à alíquota específica, os valores a serem pagos relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Contribuição para o financiamento da Seguridade Social (Cofins-importação) serão obtidos a partir da alíquota da contribuição fixada por unidade do produto pela quantidade importada.

Essa definição atual parece bem mais simples do que a fórmula que valeu a partir de 2005 até outubro de 2013, pois com a edição da supramencionada IN, foi revogada a Instrução Normativa n.º 572 da Secretaria da Receita Federal do Brasil, onde constava a seguinte fórmula para a hipótese de importação de bens:

INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 572, DE 22 DE
NOVEMBRO DE 2005. Dispõe sobre o cálculo da Contribuição
para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.
(Revogado(a) pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1401, de 09
de outubro de 2013)

O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 230 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF no 30, de 25 de fevereiro de 2005, e tendo em vista o disposto no art. 7º da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, com a redação dada pela Lei no 11.196, de 22 de novembro de 2005, declara:

Art. 1º Os valores a serem pagos relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins-Importação) serão obtidos pela aplicação das seguintes fórmulas, exceto quando a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) for específica:

I -na importação de bens
Cofins IMPORTAÇÃO = d x (VA x X)
Pis IMPORTAÇÃO = c x (VA x X)
onde,
 $X = [\frac{1+e \times [a + b \times (1+a)]}{(1 - c - d) \times (1 - e)}]$
VA = Valor Aduaneiro
a = alíquota do Imposto de Importação (II)
b = alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)
c = alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação
d = alíquota da Cofins-Importação
e = alíquota do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS).

Como se pode ver, a alíquota do ICMS era incluída na fórmula, e na fórmula atual ela já não é incluída, em virtude da declaração de inconstitucionalidade, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos do Recurso Extraordinário n.º 559.937, onde também foi reconhecida a repercussão geral (tema n.º 1) e em 20 de março de 2013, ficou decidido, que “É inconstitucional a parte do art. 7º, I, da Lei 10.865/2004 que acresce à base de cálculo da denominada PIS/COFINS-Importação o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor das próprias contribuições”.²⁸

Decisão

Após o voto da Senhora Ministra Ellen Gracie (Relatora), negando provimento ao recurso extraordinário, pediu vista dos autos o Senhor Ministro Dias Toffoli. Falou, pela recorrente, o Dr. Luiz Carlos Martins, Procurador da Fazenda Nacional e, pela recorrida, o Dr. Daniel Lacasa Maya. Presidência do Senhor Ministro Cezar Peluso. Plenário, 20.10.2010.

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal negou provimento ao recurso extraordinário para **reconhecer a inconstitucionalidade**

²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 240785/ MG**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28incidencia+icms+aliquota+pis+cofins+importa%E7ao%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zlwsal9>>. Acesso em: 16 ago. 2016.

da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/04, e, tendo em conta o reconhecimento da repercussão geral da questão constitucional no RE 559.607, determinou a aplicação do regime previsto no § 3º do art. 543-B do CPC, tudo nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie (Relatora). Redigirá o acórdão o Ministro Dias Toffoli. Em seguida, **o Tribunal rejeitou questão de ordem da Procuradoria da Fazenda Nacional que suscitava fossem modulados os efeitos da decisão.** Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 20.03.2013. (grifo nosso).

Os pontos em destaque chamam a atenção em virtude da possibilidade de serem considerados quando da votação do Tema n.º 744, o qual dedicamos o presente estudo. O primeiro deles, conforme dito alhures, declara inconstitucional a cobrança de ICMS na base de cálculo da Cofins-importação e PIS/Pasep-importação. O segundo ponto se refere ao fato de a Suprema Corte não ter ordenado a aplicação da “modulação dos efeitos” da decisão, não favorecendo, assim, o pleito da Procuradoria da Fazenda Nacional.

Imperioso destacar, outrossim, que quanto à fórmula que ainda está vigente para a Receita Federal, qual seja, a Instrução Normativa n.º 1.401, de 9 de outubro de 2013, deve-se observar que a variável “*f*” da fórmula corresponde à alíquota do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza. A inclusão da alíquota do ISS no cálculo do Pis-importação e Cofins-importação também é objeto de questionamento junto ao Supremo Tribunal Federal, também tendo sido reconhecida a Repercussão Geral deste tema específico. Trata-se do Tema 118 - Inclusão do ISS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Ao pesquisar a jurisprudência do STF pôde-se perceber que o assunto também vem sendo discutido em mais de um processo: No Recurso Extraordinário n.º 592616/RS, (o qual se encontra desde fevereiro de 2012 no gabinete do Relator, o Min. Celso de Mello), cabendo ressaltar que já foi proferida decisão nos autos do RE citado, apontando a existência de nexo de prejudicialidade entre a matéria versada na sede recursal extraordinária e o tema objeto de indagação na ADC 18/DF (o segundo processo). Por isso, foi determinado pelo

Relator o sobrestamento do Recurso Extraordinário até o julgamento da mencionada ADC 18/DF, de que o Min. Celso de Mello também é Relator.

Já quanto à Ação Declaratória de Constitucionalidade n.º 18, convém esclarecer ser o tema um pouco mais abrangente, um processo complicado e de grande interesse nacional, tendo sido a ADC ajuizada pelo Presidente da República (em que quase todos os Estados da Federação e outras entidades da iniciativa privada ingressaram com *Amicus Curiae*), e tem como objeto a declaração de constitucionalidade do art. 3º, § 2º, I, da Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998²⁹, (que já foi alterada em 2014 pela Lei n.º 12.973, de 2014, conforme se se pode ver na nota de rodapé).

Trata-se de dispositivo que regulamenta a base de cálculo sobre a qual serão apurados os valores da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e dos Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP. A ADC ainda não transitou em julgado (até a data da finalização do presente trabalho), e aguarda o julgamento do Agravo Regimental nos Embargos Declaratórios na Ação Declaratória de Constitucionalidade.

1.3.1.1.1 Regra matriz - Dos elementos material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo

²⁹ ~~Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. (Vide Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)~~

Art. 3º O faturamento a que se refere o art. 2º compreende a receita bruta de que trata o art. 12 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977. (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

[...]

§ 2º Para fins de determinação da base de cálculo das contribuições a que se refere o art. 2º, excluem-se da receita bruta:

~~I - as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos, o Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e o Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS, quando cobrado pelo vendedor dos bens ou prestador dos serviços na condição de substituto tributário;~~

I - as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos; (Redação dada pela Lei nº 12.973, de 2014) (Vigência)

Andrei Pitten Velloso, ao dissertar sobre as competências para a criação de contribuições sobre a importação, as regras-matrizes da Cofins–importação e do Pis/Pasep-importação e seus aspectos polêmicos, observa que devem ser observadas as peculiaridades de cada situação para a elaboração da regra matriz do PIS/PASEP e da COFINS sobre a importação, mas justifica as razões pelas quais opta por analisá-las conjuntamente

[...] podem ser identificadas duas espécies de regras-matrizes básicas do PIS/PASEP e da COFINS sobre a importação: as que instituem as contribuições sobre a importação de bens ou produtos e aquelas outras que instituem as contribuições sobre a importação de serviços. Em relação a cada fato jurígeno, há uma regra-matriz relativa ao PIS/PASEP e outra à COFINS, pois são contribuições diversas. Ademais, pode ser identificada uma regra-matriz para cada alíquota que é estipulada, porquanto a alíquota integra o aspecto quantitativo da regra impositiva. Outras distinções poderiam ser efetivadas, de modo a, num esforço analítico, identificar todas as regras de incidência tributária. Porém, tal esforço não surtiria efeitos práticos, razão pela qual no que segue as regras-matrizes do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação serão analisadas conjuntamente, salvo nos pontos em que o trato diferenciado se revelar necessário.³⁰

Em relação ao aspecto material, Andrei Velloso leciona que ele consiste no comportamento que está no cerne da hipótese de incidência, tanto para pessoas físicas quanto para pessoas jurídicas. O aspecto material sempre deve ser composto por um verbo e mais um (ou mais de um) complemento. Exemplificando para situações diversas: “industrializar produtos” ou “auferir renda” etc. Especificamente quanto à COFINS-Importação e ao PIS/COFINS-Importação, o verbo aplicável seria “importar” e os complementos podem ser: “bens”, “produtos estrangeiros” ou “serviços do exterior.

³⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **Competências para a criação de contribuições sobre a Importação, as regras-matrizes da cofins–importação e do Pis/pasep-importação e seus aspectos polêmicos.** p. 13. Disponível em: <http://www.ajufergs.org.br/arquivos-revista/2/31doutrina_competnciaparaacriaodecontribuiessobreaimportaoasregras_matrizesdaconfins_importaoedopis_pasep_importaoeseusaspectospolmicos.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2016.

Liziane Angelotti Meira faz uma análise dos principais tributos que incidem sobre o comércio exterior e ensina que as contribuições analisadas no presente estudo se assemelham, neste quesito, ao imposto sobre a importação e ao IPI/importação, sendo o cerne do elemento material o verbo “importar” ou ainda “trazer” ou “fazer vir” do exterior. Nesse contexto, esclarece ainda que, na hipótese de importação e intenção de introduzir para consumo, ou submetidas a regime aduaneiro especial não serão devidas as exações em debate. O complemento do verbo é a expressão “produtos estrangeiros” sendo que somente os bens estão sujeitos à tributação, uma vez que passíveis de avaliação econômica.³¹

Andrei Velloso alerta, ainda, que o aspecto material não se deve confundir com a descrição objetiva do fato jurígeno por não abranger as coordenadas de espaço e tempo, pois estes constituem os aspectos espacial e temporal.

A análise do elemento espacial apresentada por Liziane Meira é precisa ao esclarecer que o elemento espacial da norma de incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins abrange as áreas qualificadas como primárias no território aduaneiro, incluídas as áreas de livre comércio, seguindo o modelo do imposto de importação, os quais não incidem sobre bens introduzidos na zona secundária.³²

Na mesma linha de raciocínio, Meira explica que o elemento temporal também está devidamente delimitado na Lei 10.865/2004, precisamente no artigo 4º, incisos I a III, que estabelece considerar-se ocorrido o fato gerador: na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo (inclusive se estiverem sob regime suspensivo de tributação do imposto de importação); no dia do lançamento do correspondente crédito tributário (na hipótese de se tratar de bens cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira) e, ainda, na data do vencimento do prazo de permanência dos bens em recinto alfandegário.

³¹ MEIRA, Liziane. p. 443.

³² MEIRA, Liziane. p. 444.

A completa compreensão da regra matriz do tributo versado neste estudo abrange, por fim, a análise do elemento pessoal e do elemento quantitativo. A análise do elemento pessoal ocorre com a caracterização do sujeito ativo (é a União Federal que possui competência e aptidão para instituir e cobrar tal tributo), do sujeito passivo (determinados nos arts. 5º e 6º da Lei n.º 10.865, de 2004), que abrange o contribuinte e do responsável solidário, veja-se:

Art. 5o São contribuintes:

I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

II - a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e

III - o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

Parágrafo único. Equiparam-se ao importador o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada.

Art. 6o São responsáveis solidários:

I - o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

II - o transportador, quando transportar bens procedentes do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;

III - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

IV - o depositário, assim considerado qualquer pessoa incumbida da custódia de bem sob controle aduaneiro; e

V - o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal.

Em que pese as diversas similaridades entre a contribuição incidente sobre a importação e o imposto sobre a importação, especialmente no que concerne nas

normas de incidência e nos procedimentos de lançamento e cobrança, Liziane Meira aponta que a determinação dos sujeitos passivos das contribuições se deu de forma diferenciada, considerando tal metodologia como incoerente e assistemática.³³

O elemento quantitativo consiste no diagnóstico dos seguintes itens: base de cálculo e alíquota. A Constituição Federal determina no artigo 149, § 2º, III, “a”³⁴, que na hipótese de importação a base é o valor aduaneiro. Este conceito não foi definido especificamente pelo legislador, motivo pelo qual se faz necessário buscar a explicação do conceito em outras fontes. A partir daí a busca pelo conceito no ordenamento jurídico pátrio passa a ter complicadores, pois nas palavras de Liziane Meira, o conceito de valor aduaneiro

[...] está entre os não postos, mas pressupostos pelo legislador constituinte, e corresponde àquele constante do Acordo de Implementação do Artigo VII (Acordo de Valoração Aduaneira – AVA), o qual foi assinado e internalizado pelo Brasil.

O valor aduaneiro, [...] é a base de cálculo do imposto sobre a importação. O legislador ordinário não pode desvirtuar conceitos e definições pressupostos pelo constituinte com o intuito de ampliar sua competência tributária ou de onerar mais o sujeito passivo. Ou

³³ MEIRA, p. 448.

³⁴ Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 41, 19.12.2003)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o **valor aduaneiro**; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

seja, não pode determinar que, para efeitos de imposto sobre a renda, o que não é renda seja renda, nem que, para efeitos de tributação da propriedade, o que não é propriedade seja propriedade, nem que, na tributação do valor aduaneiro, o que não é valor aduaneiro seja considerado valor aduaneiro. [...] Nesse sentido, as conclusões de Eurico Marcos Diniz de Santi sobre a base de cálculo das contribuições em pauta: “Deste modo, há de se afastar, na determinação da base de cálculo da contribuição social em apreço, os montantes relativos à inclusão do ICMS incidente, bem como da própria contribuição (por dentro), preservando-se o vetor da neutralidade que orienta a regra de determinação do valor aduaneiro, nos termos do referido acordo”.³⁵ Portanto, o inciso I do art. 7º da Lei n.º 10.865, de 2004, extrapola as regras de estrutura constitucionais.³⁶

O reconhecimento, pela autora, de que a regra referente ao valor aduaneiro contida na Lei viola as regras constitucionais demonstra e confirma a pertinência do presente trabalho quando questiona as alíquotas incidentes referentes ao mesmo tributo, eis que ambos os elementos são considerados no momento do cálculo do valor da contribuição, conforme demonstrado nas fórmulas que foram e na que é atualmente utilizada pela Receita Federal do Brasil.

Outra questão interessante apontada por Liziane Meira reside na assertiva de houve outra medida não transparente quando da inclusão do valor das contribuições na sua própria base, porquanto faz com que a alíquota nominal (indicada na lei)

[...] seja muito inferior à alíquota real, em prejuízo da regra constitucional da transparência e da obrigação de o poder público informar os contribuintes acerca do ônus tributários, conforme determina o § 5º do artigo 150 da CF. Essa metodologia, apesar de ter previsão constitucional e em lei complementar expressa, no caso do ICMS, não é poupada de críticas pela doutrina. As alíquotas das contribuições são *ad valorem* e estão indicadas no art. 8º da Lei 10.

³⁵ MEIRA, Liziane. Op. Cit, p. 449 e 450. Aspectos Controvertidos do PIS/Pasep e da Cofins na Importação. In: SANTI, Erico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coord.). **Tributação do Setor Comercial**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 425.

³⁶ MEIRA, Liziane, op. Cit. p. 450.

865, de 2004. Cabe repisar que às contribuições aplica-se o princípio da legalidade, inclusive em relação às alíquotas³⁷.

1.3.2 Do Princípio da Solidariedade

São diversos os princípios que regem o Direito Tributário e o Previdenciário, tanto na parte de arrecadação de recursos quanto na parte de concessão de benefícios. Wladimir Novaes Martinez dedica um livro inteiro somente aos princípios previdenciários. No presente estudo se faz necessário ater o foco aos dois princípios que consideramos os mais importantes para o tema estudado: o princípio da solidariedade, por se tratar de um princípio fundamental e ao princípio da equidade no custeio, classificado como um dos princípios técnicos do Direito Previdenciário.

No que concerne à distinção das contribuições sociais destinadas à Seguridade Social e os demais tributos, Vittorio Cassone ensina que o Princípio da Solidariedade dá embasamento à uma interpretação diferenciada no âmbito do Direito Tributário. Apontando os dispositivos do qual se extraem na CF/88, quais sejam, o art. 194, parágrafo único, e os incisos V e VI, e também os arts. 195, 203 e 205, todos da Constituição Federal de 1988, o autor leciona que a conjugação destes artigos com o preâmbulo do texto constitucional (que inserem a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna) e o art. 3º, I, onde o objetivo fundamental da República é construir uma sociedade livre, justa e solidária. E ensina ainda que “por tais dispositivos, verifica-se que as contribuições sociais destinadas à Seguridade Social têm princípios próprios, distinguindo-se dos demais tributos. Entre eles, sobressai o princípio da solidariedade”.³⁸

De forma adversa, Humberto Ávila indaga se o Estado pode ou não pode justificar a tributação diretamente no Princípio da Solidariedade Social por meio da

³⁷ MEIRA, Liziane. p. 452.

³⁸ CASSONE, Vittorio. **Interpretação no direito tributário**: teoria e prática: interpretações adotadas pelo STF... São Paulo: Atlas, 2004. p. 295 e 296.

instituição de Contribuições sociais sem supedâneo nas regras de competência e indaga também se pode o Estado, de modo indireto, usar o princípio da Solidariedade Social por meio da ampliação das regras de competência.

1.3.3 Do Princípio da Equidade na Forma De Participação No Custeio

A Constituição Federal também valoriza, como uma das diretrizes essenciais da seguridade social, a equidade na forma de participação no custeio (art. 195, par. único, V). Wladimir Novaes Martinez elenca este como sendo um dos princípios técnicos e explica que o preceito deriva diretamente do princípio constitucional da igualdade, onde é vedado o tratamento desigual a contribuintes em situação de igualdade. Mais especificamente no aspecto previdenciário, o autor explica com precisão que tal princípio

[...] significa não poder ser criada fonte de custeio diferenciada para sujeitos passivos iguais e, ao mesmo tempo, deve haver distinção das pessoas, segundo a sua capacidade contributiva. Nesse sentido, embora pálidas a progressividade e a distributividade, as alíquotas de 8%, 9% e 11%, para diferentes segurados, encontram ressonância no princípio. Da mesma forma, ao contrário, privilegiando o benefício da microempresa (recolher o seguro de acidentes do trabalho pela taxa mínima. **O princípio é de difícil aplicação e praticamente perde-se na multiplicidade de situações inventadas pelos agentes econômicos e sociais, provocando perplexidades e discussões** como a deflagrada pelo art. 22, § 1º, do PCSS, (estabelecimentos financeiros sujeitos à alíquota maior). Dá-se exemplo genérico dos óbices. (g.n.)

Cumprir salientar que o princípio da equidade também está presente no Código Tributário Nacional, na seção que determina como deve ser feita a interpretação e a integração da legislação tributária, e o artigo 108 trata da interpretação em caso de ausência de disposição expressa, e determina que a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada: a analogia, os princípios gerais de direito tributário, os princípios gerais de direito público e a equidade.

A rigidez do sistema tributário nacional se evidencia quando se estuda também que para as hipóteses de suspensão ou exclusão do crédito tributário, ou ainda para a outorga de isenção e também para a dispensa do cumprimento de

obrigações tributárias acessórias, deve ser observada a interpretação literal (art. 111 do CTN).

A autora Thais Zuba esclarece que o Princípio da Equidade na Forma de Participação no Custeio decorre do princípio da isonomia e da capacidade econômica do contribuinte insculpidos no art. 145, § 1º da Constituição Federal. Todavia, ela alerta que

Por um lado, a equidade na participação no custeio pressupõe um mesmo nível de tributação para os contribuintes em idêntica situação. Mas por outro, trata desigualmente os desiguais, conforme a situação da realidade proporcionar maior ou menor risco social. Toda a sociedade é chamada a participar do financiamento da seguridade social. Equidade significa justiça, que não se confunde, portanto, com capacidade contributiva. Seu significado está no art. 195, § 9º da CF.³⁹

Diversamente da técnica tradicional do seguro civilista, no qual o sujeito exposto ao maior grau de risco deverá arcar com o montante maior do prêmio; na técnica da Seguridade Social a exposição a um maior risco deverá lhe garantir uma maior proteção; cabendo uma adequação à realidade brasileira que dará tratamento diferenciado àquelas empresas propensamente mais geradoras de riscos.

Nessa lógica, aduz Balera que

[...] quando o fim é a superação das necessidades, a equidade autoriza a imposição de maiores encargos aos que menores necessidades possuem. Vice-versa, quanto maior a necessidade, menor ou nenhum ônus haverá de ser cometido ao indivíduo. A equidade é um critério de justiça.⁴⁰

Outrossim, o princípio da equidade na forma de participação no custeio representa a aplicação, ao contexto do financiamento da

³⁹ 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: (Vide Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

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)

(...)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

(...)

§ 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).

⁴⁰ BALERA, Wagner. **A seguridade social na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989. p. 42.

Seguridade Social brasileira, da diretriz constitucional de justiça social.⁴¹

Os ensinamentos de Thais Zuba e Wagner Balera se fazem importantes na medida em que esclarecem a importância do princípio da equidade na forma de participação no custeio da Seguridade Social do Brasil. Contudo, há que se ressaltar duas questões pertinentes. A primeira delas, ao partir do pressuposto de que o tratamento diferenciado deve se dar em virtude da exposição ao risco, o que inevitavelmente leva à seguinte indagação: Como medir o grau de exposição ao risco⁴² e a capacidade contributiva de cada empresa simplesmente pelo fato de ela atuar em determinado nicho de mercado? Quais critérios foram utilizados para tal determinação?

A segunda questão decorrente da aplicação do princípio da equidade aplicado ao presente problema é: Este elemento, de atuação em determinado tipo de indústria, por si só, pode ser usado como ou pressuposto de igualdade ou garantia de que haverá resultados financeiros que ensejam a diferenciação de alíquotas?

Outro ponto de reflexão que se faz necessário para responder ao problema proposto no introito do presente trabalho decorre do fato de que, com base na mera leitura do parágrafo 9º do art. 195 da Constituição Federal, foi dada a autonomia ao legislador para estabelecer diferenciação de alíquotas com base na atividade econômica. Com isso, em tese estaria respondida a questão, no sentido de que não fere a Constituição o estabelecimento de alíquotas diferenciadas. Todavia, há que se

⁴¹ ZUBA, Thais Maria Riedel de Resende. **O direito previdenciário e o princípio da vedação do retrocesso**. São Paulo: LTr, 2013, p. 76 e 77.

⁴² Estudando a questão do risco na doutrina, tem-se que o ensinamento de Aragonés Vianna, que ao apontar as principais financiadoras do sistema de seguridade social, evidencia que na contribuição para o financiamento da aposentadoria especial e dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho incide sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados e trabalhadores avulsos. Nessa hipótese, as alíquotas são de 1% para risco leve, 2% para risco médio e 3% para risco grave. In: Vianna, João Ernesto. Op. Cit, p. 261.

levar em conta que uma leitura meramente literal do referido parágrafo 9º faz menção ao inciso primeiro e não ao inciso quarto, de modo que não está expressamente escrito que as alíquotas diferenciadas também podem ser aplicadas do importador de bens ou serviços do exterior, exigindo que seja aplicada a analogia para o presente caso.

Ademais, o aprofundamento do estudo sobre o tema permitiu que fossem encontrados, ainda, outros questionamentos. Humberto Ávila discorre em artigo sobre os Limites à Tributação com base na Solidariedade Social, cujos argumentos passam a ser analisados a seguir.

1.3.4 Limites à tributação com base na Solidariedade Social

Humberto Ávila faz reflexões técnicas bastante pertinentes e enriquecedoras ao presente estudo. Primeiramente ele explica que os Princípios, por si só, não são aptos a determinar as regras, e ele apresenta diversos exemplos de limites: os decorrentes de espécies normativas, os limites decorrentes da Linguagem, os limites decorrentes do ordenamento jurídico, e os decorrentes da argumentação jurídica. Demonstra que em determinadas circunstâncias a doutrina começou a lidar com os princípios de forma eufórica, havendo a necessidade de revalorização das regras constitucionais. Para ele, “propor uma interpretação baseada em ‘meras’ regras passou a ser visto como algo impróprio”⁴³ pois as regras não são normas de segunda categoria e exercem função distinta daquela desempenhada pelos princípios. O autor ressalta, ainda, que “propor uma interpretação baseada em argumentos semânticos ou no sentido literal possível das palavras passou a ser visto como algo a ser banido”⁴⁴ pois os argumentos semânticos tampouco são de segunda categoria e têm uma função primordial, por serem considerados critério inicial e critério final da interpretação, devendo estes, então, prevalecer sobre

⁴³ ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. Rio de Janeiro: Dialética, 2005. p. 87.

⁴⁴ Idem, p. 87.

argumentos outros que não sejam diretamente aplicáveis ao caso em debate. Assim, aduz

Não se pode desconsiderar o fato de que a Constituição brasileira, para efeitos de tributação, densificou a funcionalidade do princípio da solidariedade por meio de regras de competência que delimitam o poder de tributar no âmbito da seguridade social.⁴⁵

A Constituição brasileira não apenas especifica as espécies tributárias como estabelece os fatos que podem ser tributados, os fatos que não podem ser tributados e as finalidades que a tributação deve promover.⁴⁶

O Constituinte derivado (especialmente através das Emendas Constitucionais n.º 20/1998 e n.º 43/2003) alterou algumas regras com o escopo de aumentar o alcance das contribuições sociais, inclusive pelas peculiaridades a que não se sujeitam, já com a chancela do Supremo Tribunal Federal em diversos casos com discussões análogas.

1.3.5 Limitações Constitucionais à Instituição de Contribuições de Seguridade Social

Para assegurar a efetividade dos princípios fundamentais do Estado Democrático de Direito, a Constituição não só previu os princípios, de caráter prospectivo, no sentido de orientar as ações futuras, como também aponta as limitações, ou seja, o caminho inverso, as proibições, um caminho que não pode ser trilhado sem ofensa à Constituição.

De maneira didática, João Ernesto Vianna traz à baila a lição de Marco Aurélio Greco e mostra três tipos de limitações: as que estão ligadas ao plano de produção da norma jurídica (a categoria na qual está inserida), as que estão ligadas ao conteúdo da norma e, por fim, as limitações quanto aos efeitos da norma.

⁴⁵ Idem, p. 83 e 84.

⁴⁶ Idem, p. 83 e 84.

Considerando que o art. 150 da Constituição não apresenta um rol taxativo, outras garantias podem ser usadas em favor dos contribuintes.

1.3.6 Princípio da Não discriminação baseada em procedência ou destino e a Cláusula do Tratamento Nacional

O autor Ricardo Alexandre ensina que o Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio – GATT, é um Tratado Internacional multilateral, em que o Brasil faz parte, prevê

[...] a equivalência de tratamento entre produto importado, quando este ingressa no território nacional, e o produto similar nacional (é a famosa regra tratamento nacional)

Assim, a isenção concedida por lei ao produto nacional deve ser interpretada como aplicável a todos os casos de mercadorias estrangeiras (salvo os expressamente ressalvados), em virtude da extensão da isenção pelo tratado citado internacional. A regra tem também fundamento constitucional, visto que o art. 152 da CF veda aos entes federados estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.⁴⁷

Liziane Meira explica que “de nada adiantariam todas as regras aprovadas sobre a égide da OMC que limitam a oneração da importação se os países pudessem discriminar os produtos importados em benefício dos nacionais na tributação e nas operações internas”⁴⁸ e enaltece que a regra do tratamento nacional existe com o intuito de evitar atitudes protecionistas. Assim, aos países-membros da OMC deve ser concedido aos bens importados o mesmo tratamento dos similares nacionais, com exceção do imposto sobre a importação. Ora, se existe exceção para o imposto de importação, como deve ser interpretada a questão para as contribuições sociais incidentes sobre a importação?

⁴⁷ ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2010. p. 226 e 227.

⁴⁸ MEIRA, op. Cit, p. 263.

1.4 Do instituto da Repercussão Geral no STF

Com o advento da Emenda Constitucional n.º 45/2004, surgiu a necessidade de haver o reconhecimento da repercussão geral para que a questão constitucional discutida em sede recursal pudesse ser analisada pelo Supremo Tribunal Federal. Com a alteração do artigo 102 da Constituição Federal, em que a referida Emenda acrescentou o § 3º ao art. 42, bem como com alterações no Código de Processo Civil e do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal, a regra passou a valer com o objetivo de uniformizar os procedimentos. Para isso, demanda-se o compartilhamento de informações sobre os temas em julgamento, para que assim seja possível a padronização de procedimentos no âmbito do STF e nos demais órgãos do Poder Judiciário.⁴⁹

O autor José Arildo Valadão, ao discorrer em seu livro sobre A nova função do Recurso Extraordinário dedica um capítulo inteiro a respeito do sistema brasileiro de controle de constitucionalidade, incluindo a evolução do controle de constitucionalidade vigente no país, demonstrando que

[...] o percurso histórico do controle de constitucionalidade no ordenamento jurídico brasileiro reforça a conclusão de que o sistema jurídico nacional é uma combinação de dois sistemas jurídicos que, historicamente, segundo os manuais clássicos de Direito, se antagonizam, Cuida-se, portando (sic) da fusão do sistema filiado à família do *Civil Law* ao sistema da família *common Law*. Resulta disso, a miscigenação do ordenamento jurídico brasileiro que prenuncia a idéia de um sistema de controle de constitucionalidade misto ou eclético.⁵⁰

[...]

No Direito Brasileiro anterior à Constituição de 1988 – tirante a Constituição do Império de 1824, que não previu o controle judicial – todas as demais constituições a partir da Carta Republicana de

⁴⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral**. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=apresentacao>>. Acesso em: 1 fev. 2017.

⁵⁰ VALADÃO, José Arildo; GRINOVER, Ada Pellegrini; CALMON, Petronio (coord.). A Nova função do Recurso Extraordinário. 1 ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2013. p. 111.

1891 confortou o exercício do controle judicial de constitucionalidade⁵¹, incorporando-lhe o modelo concentrado com a reforma constitucional de 1967, fazendo dessa combinação de modelos de controle de constitucionalidade a tabula de efetivação dos Direitos fundamentais.⁵²

Já pudemos citar alguns casos que aguardam o julgamento da Repercussão Geral, devendo analisar de modo detalhado os argumentos contidos nos votos dos Ministros no acórdão da Suprema Corte, afim de compreender a sistemática adotada pelo Tribunal aos casos concretos postos a julgamento.

1.4.1 Da Repercussão Geral reconhecida a respeito da constitucionalidade de adoção de alíquotas diferenciadas de PIS e Cofins sobre o ingresso de peças automotivas por empresas dedicadas à fabricação, montagem, comercialização, importação e exportação de autopeças e por empresas fabricantes de veículos e máquinas – Tema 744

O tema ainda não teve seu mérito definitivamente apreciado pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal, mas já está disponível no *website* da Suprema Corte o acórdão⁵³ do Recurso Extraordinário n.º 633.345, chamado de *leading case*, no qual houve o reconhecimento da Repercussão Geral do tema, e os autos encontram-se desde 19/02/2015 conclusos ao relator, o Min. Marco Aurélio, não havendo previsão da data específica em que será incluído na pauta para votação no Pleno. Já consta, porém, parecer do Ministério Público Federal opinando acerca do tema, que será melhor explicado adiante, defendendo a constitucionalidade do § 9º do art. 8º da Lei 10.865/2004.

⁵¹ VALADÃO, op. cit, p. 121, citando o autor: “SCOTT, Airton José. A possibilidade do controle judicial de constitucionalidade – incidental, concreto e difuso – direito anterior á Constituição de 1988 em conexão com os direitos fundamentais. *Ajuris* nº 93, 2004, p. 22.”

⁵² VALADÃO, op. cit, p. 121.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 633345 - Recurso Extraordinário**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3999015>>. Acesso em: 28 ago. 2016.

No entanto, pela quantidade de elementos que compõem o tema tratado, é possível que o julgamento ainda demore para voltar à Pauta do STF. Não foi possível obter, antecipadamente, maiores informações acerca do modo como deve ser votado o Tema 744, de modo que o que se tem no processo, por ora é o Parecer do Ministério Público Federal.

CAPÍTULO 2 – DOS ARGUMENTOS A FAVOR DA CONSTITUCIONALIDADE

O Ministério Público Federal, por seu Procurador-Geral da República, Rodrigo Janot Monteiro de Barros, em parecer (de n.º 1854/2015) que já foi juntado aos autos do Recurso Extraordinário 633.345, opinou pelo desprovimento do recurso extraordinário, alegando não ser inconstitucional a majoração das alíquotas no caso da importação de autopeças, considerando que as alíquotas de 2,3% e 10,8%, respectivamente, para o PIS-importação e para a Cofins-importação, (diferenciadas das alíquotas gerais de 1,65% e 7,6%).

As principais justificativas utilizadas naquele Parecer são no sentido de que a instituição do PIS e da Cofins ocorreu em virtude da necessidade de equilíbrio dos custos com os dos equivalentes nacionais, com o objetivo de permitir que a indústria nacional de bens e serviços tenha minimizadas as consequências do consumo excessivo de produtos internalizados no país. Além disso, o princípio da isonomia não estaria violado em virtude das diferenças ostentadas pelos modelos de empreendimentos, e a respectiva tributação incidente em cada um deles. Por fim, argumenta (sem apresentar dados concretos) não haver ofensa à livre concorrência, na justa medida em que não afeta o livre negócio entre fornecedores e consumidores, e que não possui suficiente relevância para gerar concentração de mercados, alterar substancialmente a formação de preços ou causar prejuízos em setores concorrentes.

2.1 A existência de normas constitucionais inconstitucionais e a aplicabilidade ao caso concreto

Para a correta compreensão do tema proposto neste tópico, há que se rememorar que quando da Promulgação da Carta Magna, o constituinte originário teve o cuidado de delimitar quais tipos de regras poderiam ser posteriormente alteradas pelo Poder constituído, estabelecendo quais seriam as entidades ou pessoas aptas a apresentar propostas de emendas, e quais são os assuntos que

não podem ser objeto de emenda. Assim, as denominadas “cláusulas pétreas” previstas no § 4º do art. 60⁵⁴ expressamente proíbem alterações quanto à forma federativa do Estado, quanto ao voto direto, secreto, universal e periódico, sendo proibida também qualquer proposta que ameacem a separação dos Poderes e os direitos e garantias individuais (asseguradas no art. 5º). Assim, a única forma de modificá-las seria criando uma nova Constituição. Outrossim, Carlos Ayres Britto reitera a necessidade de obediência das emendas constitucionais às cláusulas pétreas. Veja-se:

A eficácia das regras jurídicas produzidas pelo poder constituinte (redundantemente chamado de "originário") não está sujeita a nenhuma limitação normativa, seja de ordem material, seja formal, porque provém do exercício de um poder de fato ou suprapositivo. Já as normas produzidas pelo poder reformador, essas têm sua validade e eficácia condicionadas à legitimação que recebam da ordem constitucional. Daí a necessária obediência das emendas constitucionais às chamadas cláusulas pétreas.

[**ADI 2.356 MC e ADI 2.362 MC**, rel. p/ o ac. min. **Ayres Britto**, j. 25-11-2010, P, *DJE* de 19-5-2011].⁵⁵

Merece destaque a redação original do art. 5º, § 2º da Carta Magna, que determina que os direitos e garantias expressos na Constituição “não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Um estudo de Oto Bachof apresenta algumas hipóteses onde a norma presente no texto constitucional se mostra incompatível com a própria constituição, de modo a refletir que a mera presença de determinado comando no corpo da constituição pode (ou não) possuir, por si só, a compatibilidade almejada pelo constituinte originário e derivado. Trata-se de discussão relevante, porém observa-se ser tese de um autor alemão, o que pode vir a gerar hipóteses mais adequadas

⁵⁴ CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 12 jan. 2017.

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **A Constituição e o Supremo**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%20783>>. Acesso em: 12 fev. 2017.

para o ordenamento constitucional germânico, (e Humberto Ávila, na obra já citada, aponta para os riscos de estudos de constituições de outros países, justamente por se tratar de sistemas distintos, com características peculiares). No entanto, é válida a análise das hipóteses apresentadas por Oto Bachof.

A obra “Normas Constitucionais Inconstitucionais?” foi originalmente escrita em alemão, mas possui tradução para o português (de Portugal) e sua compreensão se torna enriquecedora, na medida em que aponta possibilidades de existência de normas constitucionais inconstitucionais (inválidas). A título exemplificativo encontra-se a violação:

- (i) da Constituição escrita (subdividida em cinco situações: inconstitucionalidade de normas constitucionais ilegais, inconstitucionalidade de leis de alteração da Constituição, inconstitucionalidade de normas constitucionais em virtude de contradição com normas constitucionais de grau superior, inconstitucionalidade resultante de “mudança de natureza” de normas constitucionais e cessação da vigência sem disposição expressa e, por fim, inconstitucionalidade por infração de direito supra-legal positivado na lei constitucional)
- (ii) Violação de direito constitucional não escrito (subdividida em inconstitucionalidade por infração dos princípios constitutivos não escritos do sentido da Constituição, inconstitucionalidade por infração de direito constitucional consuetudinário e invalidade por infração de direito supralegal não positivado)
- (iii) Outras possibilidades de normas constitucionais inconstitucionais.

A análise de tais hipóteses apontadas por Bachof é muito interessante, especialmente para demonstrar não ser raro e ser perfeitamente discutível a constitucionalidade de um elemento presente no texto da própria constituição. Contudo, diante de tantas possibilidades, foram escolhidas somente aquelas que podem ser aplicadas ao caso concreto, porquanto o tema é muito amplo e correr-se-ia o risco de se perder o foco, não lhe sendo possível esgotar-lhe no presente trabalho. Assim, ao estudar o tópico “inconstitucionalidade de leis de alteração da Constituição” percebe-se que o autor aponta que uma lei de alteração da Constituição que trate da Lei Fundamental pode infringir, formal ou materialmente, disposições da Constituição formal, onde

Dá-se o *primeiro* caso quando não observadas as disposições *processuais* prescritas para alteração da Constituição; ocorre o *último* quando uma lei se propõe alterar disposições da Constituição contrariamente à declaração da *imodificabilidade* destas inserta no documento constitucional: assim, por exemplo, uma lei de alteração da Lei Fundamental que, contra o disposto no art. 79, n.º 3, eliminasse a articulação da Federação em Estados Federados ou o princípio da participação destes na legislação, ou lesasse os princípios assentes nos arts. I e 20. Não é necessário mostrar mais pormenorizadamente que a lei de alteração, embora sendo ela própria uma norma constitucional formal, seria, como num outro caso, <<inconstitucional>>. ⁵⁶

Considerando a lógica trazida, e adaptando-a ao contexto brasileiro, poder-se-ia dizer que do ponto de vista formal não houve vício, na medida em que a mudança na redação se deu por meio de emenda constitucional, observados os requisitos formais de promulgação. Não se observa, tampouco, se tratar de alteração constitucional que pretendeu alterar cláusulas de imodificabilidade do texto constitucional originário, de modo que, não fosse pela hipótese prevista no § 2º do art. 5º da Constituição, pareceria totalmente afastada a alegação de inconstitucionalidade da norma constitucional que inclui o importador como contribuinte do Sistema de Seguridade Social. Corroborando com esta lógica, Bachof aduz ainda que

[...] Cumpre, todavia, fazer a esta afirmação uma restrição essencial.

Como já se disse, a legitimidade de uma Constituição não significa que esta tenha de ser produzida de acordo com os preceitos da Constituição anteriormente em vigor: os preceitos sobre a revisão de uma Constituição apenas podem obrigar o poder *constituído*, nunca o poder *constituente*. Ora, se uma alteração da Constituição, apesar da sua inconstitucionalidade (formal ou material), se impõe, se o direito assim produzido adquire, portanto, positividade, e se também à sua obrigatoriedade se não levantam dúvidas, provenientes da infracção de direito suprapositivo, então o novo direito ter-se-á tornado ele próprio, daí em diante, direito constitucional vigente. ⁵⁷

⁵⁶ BACHOF, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais?** Almedina: Coimbra, Portugal. p. 52.

⁵⁷ BACHOF, Op. Cit, p. 52 e 53.

Assim, em face das alterações promovidas pela Emenda Constitucional, os efeitos passam a incorporar o direito constitucional vigente e com eficácia plena. Todavia, em se observando o disposto no parágrafo 2º do art. 5º da CF, convém analisar se houve desrespeito a algum tratado internacional que o Brasil tenha aderido.

A obra alemã supramencionada discorre, ainda, sobre a competência judicial de controle em face de normas constitucionais, sugerindo dois tipos de delimitação: a que ocorre segundo a letra da Lei Fundamental ou a que acontece a partir da natureza da competência judicial de controle. E conclui a obra falando sobre a competência dos tribunais constitucionais para o controle de constitucionalidade (validade) de normas constitucionais. Traz, ainda, uma questão particular relevante, que fala sobre o monopólio decisório dos tribunais constitucionais para declarar a cessação da vigência de normas constitucionais, onde, na hipótese da não verificação dos pressupostos de que o legislador constitucional partiu, tal cessação de vigência só poderia ser declarada pelo competente tribunal *constitucional*.⁵⁸

2.2 O estudo de tema similar – Tese 204 da Repercussão Geral julgada no STF

A análise da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal em casos análogos leva a crer que a Suprema Corte irá optar pela constitucionalidade das alíquotas diferenciadas também para o presente caso, de peças automotivas, alegando não haver falha do legislador em onerar esse grupo de modo diverso, para fins de custeio da seguridade social, alegando ser compatível com a Constituição Federal de 1988.

Todavia, tal premissa parte da análise de outro tema que foi julgado pela Suprema Corte, em março de 2016, também pelo rito da Repercussão Geral, (Tema 204) quando foi questionado a respeito da diferenciação de alíquotas na contribuição

⁵⁸ BACHOF, OP. CIT, p. 89.

previdenciária incidente sobre a folha de salário nas instituições financeiras e assemelhadas/equiparáveis, (art. 22 da Lei 8.212/91 frente à normatividade constitucional) tendo a Corte Maior firmado o entendimento de que justamente em razão do princípio da igualdade, que, no Direito Tributário, é consubstanciado nos subprincípios da capacidade contributiva, é aplicável a todos os tributos, não ferindo o princípio da equidade no custeio da seguridade social. Além do mais, um argumento chave usado pelo Relator para defender a constitucionalidade, naquela hipótese, foi o de que existem “estritos limites para a fiscalização abstrata de normas por parte da Suprema Corte no tocante às opções legislativas, as quais suscitem o tema da equidade em seara tributária”⁵⁹ Curiosamente, o próprio Ministro também cita o autor Humberto Ávila, e cita outros precedentes da Corte, mas entende que se deve levar em conta a intensidade do controle de normas a ser exercido pela jurisdição constitucional, concluindo-se que não cabe ao Estado-Juiz equiparar ou suprimir alíquotas diferenciadas entre contribuintes, ao fundamento de concretização do princípio da isonomia⁶⁰. Aponta, ainda, que em um quadro de autocontenção judicial, deve o Poder Judiciário limitar-se a investigar se o critério adotado pela discriminação tem suporte constitucionalmente assegurado. E conclui que sob a égide das ECs 20/98 e 47/05, a resposta dessa investigação é inequívoca, e que as emendas apenas explicitaram o conteúdo da norma constante do art. 145, § 1º da Constituição, ao indicar critérios pelos quais poderiam ser estabelecidas distinções entre contribuintes.

Assim, a diferenciação quanto à atividade econômica é possível e consentânea com o princípio da capacidade contributiva. Sendo constitucionalmente possível, não compete ao Judiciário, na esteira dos precedentes já indicados neste voto, substituir-se ao legislador na escolha das atividades que terão alíquotas diferenciadas relativamente à contribuição indicada no art. 195, I, da CRFB. Noutras palavras, não se encontram fundamentos constitucionais que desabonem a livre escolha legislativa em onerar o setor

⁵⁹ Voto do Min. Relator no RE 598.572, p. 7.

⁶⁰ Idem, p. 8

financeiro com alíquota diferenciada, para fins de custeio da seguridade social⁶¹.

Ocorre, todavia, que em se tratando de instituições financeiras que operam no território nacional, em nenhum momento foi citado no acórdão da Repercussão Geral do Tema n.º 204 a questão da eventual existência de acordos internacionais referentes ao assunto, diferentemente do presente caso, onde se entende que tais variáveis podem vir a ter peso quando da decisão final. No presente estudo, traz-se uma síntese dos fatores que podem vir a influenciar – ou não – a decisão final da Suprema Corte tendo-se em vista a presença de diversos acordos internacionais que devem ser observados pelo Brasil nas importações de bens, conforme será explicitado adiante.

O estudo do caso análogo supracitado se faz importante na medida em que são questionados os mesmos princípios questionados no presente trabalho, e justamente por isso que permite ao estudante estimar que no presente caso haja o mesmo entendimento, tendo a Suprema Corte consentido com a opção legislativa de onerar este grupo de modo diverso. A leitura do acórdão do RE n.º 598.572/SP mostra uma forte tendência a que não haja intervenção jurisdicional na esfera legislativa quando se configura uma questão de ajustes de alíquotas, com o escopo de permitir aporte diferenciado de recursos na esfera tributária e previdenciária.

As situações postas a debate na Corte Constitucional são diversas, e no estudo desse tema percebe-se a quantidade de situações correlatas que são igualmente contestadas. Em que pese a análise do Tema n.º 204 para buscar similaridades com a questão investigada no presente trabalho, detectou-se outro tema que também pende de manifestação final quanto à sua constitucionalidade. E no julgamento do tema 204 foi apontado que também o Tema 470 tinha correlação, de modo que o Ministro Relator cogitou até a hipótese de julgar os dois temas em conjunto, tendo sido advertido pela outra Magistrada de que cada tema deveria ser julgado separadamente, quando colocado em pauta na sessão. Cabe esclarecer

⁶¹ Idem, p. 10.

aqui, apenas, de que a diferença entre o Tema 204 e o Tema 470 tem a ver com a questão de Emenda Constitucional posterior à lei contestada, não sendo necessários maiores esclarecimentos. O ponto mais relevante descoberto a partir da leitura do acórdão do Tema n.º 204 tem pertinência com a parte específica das fontes de custeio da Seguridade Social, que interessa ao presente estudo.

Um dos argumentos aptos a justificar a constitucionalidade encontrados no voto do Relator foi justamente apontado na sentença de origem, e possui seu apelo em se considerando que empresas de ramos diferentes possuem margem de lucro diferentes. Todavia, não foram apontados dados concretos que comprovassem tal fato, apenas a argumentação de que as entidades financeiras têm seu custo reduzido em virtude da informatização de determinadas atividades, o que requer menor pessoal. Tal argumento foi contestado na primeira instância, pois não haveria jurisprudência dominante apta a justificar o julgamento monocrático.

O caso análogo mostra como existe uma forte tendência da Suprema Corte em não confrontar a possibilidade de majoração de alíquota relativa a uma contribuição social. O Ministro Edson Fachin, Relator do Recurso Extraordinário 598.572/SP demonstra que a mera majoração de alíquotas não representa novo tributo e tem assento no princípio da igualdade e em dois subprincípios: o da capacidade contributiva e o da equidade para a manutenção do sistema de seguridade social, de modo que não se trata de matéria reservada à Lei Complementar. Para interceder pela constitucionalidade formal contestada naquele caso, o relator alega que a Constituição Federal autorizou o legislador infraconstitucional a fazer essa opção, não sendo sindicáveis, do ponto de vista da apreciação material desses critérios, por parte do Poder Judiciário. No voto dos demais Ministros, tais como do Min. Barroso, o foi levado em consideração partindo-se da convicção que de o setor específico possui altas margens de lucro, que seria suficiente para justificar a imposição de uma tributação mais equitativa.

CAPÍTULO 3 – DOS ARGUMENTOS A FAVOR DA INCONSTITUCIONALIDADE

Ocorre, porém, que existem muitos argumentos contrários ao que se expõe no parecer do MPF, e muitos interesses por trás desta questão. Assim, almeja-se traçar uma discussão entre autores como João Ernesto Aragonés Vianna, que apresenta as limitações constitucionais à instituição de contribuições de seguridade social, bem como àqueles que apontam desvios de finalidade e seus reflexos no Direito Financeiro e no Direito Tributário, como a autora Tatiana Araújo Alvim.

3.1 Argumentando pelas consequências no Direito Tributário: os argumentos consequencialistas.

Não é segredo que os aspectos econômicos, sociais e políticos de uma decisão proferida em última instância com efeitos válidos para toda a sociedade podem influenciar na palavra final do STF nesses casos. Em que pese as tentativas de se ater somente aos aspectos jurídicos de cada situação, percebe-se que um elemento que pode muitas vezes influenciar a decisão da Corte Suprema e que justamente por isso merecem ser analisados, estudar-se-á um assunto que também irá influenciar na decisão final da Suprema Corte brasileira, que é denominado “Os argumentos consequencialistas na prática do Supremo Tribunal Federal”, onde Tathiane dos Santos Piscitelli apresenta um estudo com decisões em casos análogos entre si, julgados de maneira distinta, onde o argumento que acabou prevalecendo como fator decisório foram as consequências do julgado ao erário, urgindo a necessidade de modulação de efeitos em determinadas circunstâncias.

3.2 Os argumentos consequencialistas na prática do Supremo Tribunal Federal

Diante da assertiva de que o Brasil está constituído na forma de Estado Democrático de Direito, em que a tributação tem como um de seus objetivos assegurar a justiça fiscal e a justiça distributiva, e diante da necessidade de prover recursos para a garantia da prestação de serviços públicos, Tathiane Piscitelli discorre sobre a reiterada prática desses tipos de argumentos (consequencialistas)

em decisões proferidas pela Suprema Corte, como uma tentativa de determinar o limite material dos argumentos consequencialistas em matéria tributária. Dessa maneira,

[...] argumentos cujo foco esteja voltado para a realização ou mitigação de um desses elementos, tendo em vista as conseqüências decorrentes da universalização da decisão judicial, serão argumentos consequencialistas válidos e, portanto, argumentos jurídicos passíveis de integrarem a justificação de uma dada decisão judicial.⁶²

Este tópico pareceu muito interessante na medida em que se especula que o julgamento da presente demanda junto ao STF poderá considerar tais tipos de argumentos como razão final de decidir. Assim, sem exaurimento da matéria, foram estudadas hipóteses nas quais o STF utilizou esta técnica argumentativa para justificar as necessidades estatais acima expostas. Piscitelli mostra que a ótica dos argumentos consequencialistas se faz presente inclusive no que concerne à questão da modulação de efeitos dos julgados e o valor da segurança jurídica. E demonstra em casos concretos que a necessidade de financiar a Administração Pública é frequentemente utilizada como razão de decidir, ou seja, não raro esse fator é levado em consideração pelos Ministros em seus votos. Não é diferente no presente caso, diante das justificativas sociais previstas na Carta Magna e que necessariamente precisam de fontes de custeio.

3.3 Dos Acordos Internacionais Junto aos blocos internacionais e às entidades de proteção ao comércio

Para que fosse possível compreender se o julgamento da presente demanda junto ao STF terá repercussões internacionais, viu-se a necessidade de estudar um pouco a respeito das principais regras de comércio exterior referentes ao tema. Uma

⁶² PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas conseqüências no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2011. p. 235-237.

importante regra existente no comércio internacional é a do tratamento nacional, conforme dito alhures. Por ser assunto de grande extensão e complexidade, todavia, é necessário resumir aos pontos específicos. Liziane Meira ensina que após a Segunda Guerra Mundial, foi criada uma organização aduaneira nos moldes e origens da Organização Mundial do Comércio, com o escopo de criar novos parâmetros para as relações internacionais. Assim, surgiu a Organização Mundial das Aduanas – OMA, que é um organismo internacional intergovernamental criado com o fim de estabelecer e harmonizar os procedimentos concernentes à importação e à exportação de bens, e também os relativos à fiscalização aduaneira.⁶³

O Brasil aderiu à OMA em 1980, e dentre as diversas convenções internacionais celebradas pela OMA, tem-se a Convenção sobre o Sistema Harmonizado - SH⁶⁴, o qual adota um critério único de classificação de bens e mercadorias, com seis dígitos, identificando os bens por códigos e descrições, sendo que a sua importância se dá pela necessidade da correta identificação das mercadorias para que seja efetivamente possível o cumprimento dos diversos acordos internacionais, em destaque aos referentes à alíquota de imposto sobre a importação e as medidas de defesa comercial, tendo reflexo no Brasil inclusive no que concerne ao PIS e a COFINS incidentes sobre a importação. Outros critérios relevantes adotados no âmbito do Mercosul, com base na classificação de seis dígitos do Sistema Harmonizado é a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, que delimita ainda mais a classificação com a inclusão de mais dois dígitos. Merece destaque também a criação de uma tabela comum de alíquotas de imposto sobre a importação de origem Extrabloco, tendo sido criada também a TEC – Tarifa Externa Comum.⁶⁵

⁶³ MEIRA, Liziane, TSCE, p. 274.

⁶⁴ Idem, p. 276 e 277.

⁶⁵ MEIRA, p. 290 e 291.

Nessa linha de raciocínio, Liziane Meira alerta, ainda, que quando se trata dos mais diversos acordos internacionais, urge a necessidade de os legisladores e demais operadores do direito estarem atentos entre as normas internacionais e a inclusão, no Direito pátrio, de institutos alienígenas incompatíveis ou que tenham denotação diferente da adotada no sistema jurídico internacional. O sistema constitucional tributário vigente no país não admite, por sua natureza rígida, que normas sejam alteradas por ato normativo de hierarquia inferior, mesmo se tratando de tratado ou acordo internacional internalizado. Justamente por isso, com base nas peculiaridades nacionais, Liziane Meira explica também que após longas análises entre as convenções internacionais e a maneira de aplicá-las sem ferir o ordenamento jurídico nacional, foi criada a “Tabela Comum de Alíquotas de Imposto de Importação”, que representa a NCM acrescida das alíquotas específicas do imposto de importação que devem ser aplicadas por todos os países do bloco para as importações de bens originários de terceiros países.⁶⁶

Para a ampla compreensão da questão, deve-se ressaltar ainda a lição de Meira de que existem casos onde não se pode aplicar a Tabela Comum de Alíquotas de II, e que nela cada país-membro pode apresentar exceções, determinando as respectivas alíquotas, sendo as exceções às alíquotas comuns, dentre outros casos, a “lista relativa ao “Universo Automotivo”, em que convém enaltecer que o Acordo sobre Política Automotiva do Mercosul foi aprovado mediante a Decisão CMC n.º 70, de 2000. Este acordo objetivou promover o desenvolvimento deste setor produtivo na região e autoriza os países a aplicar a alíquota do imposto sobre a importação de até trinta e cinco por cento para importação de veículos e autoriza ainda a incidência do imposto sobre as importações intrabloco⁶⁷. Tais informações estão disponíveis no sítio do Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior⁶⁸, onde é possível fazer o *download* de arquivos que especificam as tabelas aqui

⁶⁶ Idem p. 292.

⁶⁷ MEIRA, 294 a 297.

⁶⁸ BRASIL. Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior-9/arquivos-atuais>>. Acesso em: 7 fev. 2017.

mencionadas, tais como a tabela da Tarifa Externa Comum – TEC, como a respectiva lista de exceções à TEC, a lista específica referente ao universo automotivo, dentre outras. No entanto, a tabela se refere ao imposto de importação e não sobre contribuições sociais incidentes sobre a importação.

Diante dessa autonomia concedida a cada país para a adoção de alíquotas próprias, desde que observados os limites estabelecidos nos acordos, conjetura-se que não deve vir a ser objeto de intervenção por parte do Supremo Tribunal Federal, que em casos análogos tende a conferir tal prerrogativa ao legislador, por entender não haver a possibilidade de nela intervir, sob pena de ferir o princípio da autonomia entre os Poderes. O argumento se mostra falho na medida em que seria o mesmo que defender não haver limites a serem enfrentados pelo legislador.

CONCLUSÃO

É verdade que a responsabilidade do STF é de se ater somente aos aspectos jurídicos na análise da constitucionalidade dos dispositivos questionados, confrontando se houve violação dos princípios constitucionais já apresentados, mas é cristalina a constatação de que esta decisão necessariamente repercutirá nas esferas política, econômica e social. E a partir do momento que este assunto entrar novamente na pauta de julgamentos do STF, antes mesmo que todos os Ministros profiram seus votos, chegando a um resultado final sobre este impasse, haverá muita gente que não poderá recuperar valores que já foram pagos a este fim, tendo em vista que a Lei que alterou as alíquotas é de 2004, e talvez nem seja julgado em 2017.

Além disso, o próprio Supremo Tribunal Federal já decidiu que nas ações de repetição de indébito tributário só podem ser cobrados valores dos últimos cinco anos antes da propositura da ação, aplicando-se a prescrição para períodos anteriores. Assim, ainda que a Suprema Corte venha a conceder os efeitos *ex tunc* ou que determine a modulação de efeitos, ao decidir sobre o presente tema, os prejuízos irreparáveis ao contribuinte já foram causados.

Assim, parece que aos interessados em ver declarada pelo STF a inconstitucionalidade do dispositivo em voga no presente trabalho, urge a necessidade de comprovar e mostrar que não possuem posição diferenciada dos demais nichos de mercado nos critérios adotados pelo legislador, para que assim se justifique a intervenção do Supremo Tribunal Federal no presente caso.

Com base em todo o contexto internacional e as demais reflexões ora postas, conclui-se que a indagação de adoção de alíquotas diferenciadas trazidas no presente estudo não fere a Constituição.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2010. p. 226 e 227.

ALVIM, Tatiana Araújo. **Contribuições Sociais: desvio de finalidade e seus reflexos no direito financeiro e no direito tributário**. Livraria do Advogado Editora, 2008.

ANFIP. Associação Nacional dos Auditores Fiscais do Receita Federal do Brasil. **Vídeo da ANFIP nas redes sociais contesta rombo na Previdência**. Disponível em: <http://www.anfip.org.br/noticia.php?id_noticia=21174>. Acesso em: 23 jan. 2017.

ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. Rio de Janeiro: Dialética, 2005. p. 87.

BACHOF, Otto. **Normas constitucionais inconstitucionais?** Almedina: Coimbra, Portugal.

BALERA, Wagner. **Sistema de seguridade social**. 4. ed. São Paulo: LTr, 2006. p. 13.

BECKER, Walmir Luiz. O pis e a cofins na importação realizada por pessoas jurídicas tributadas pelo lucro presumido. **Revista dialética de direito tributário**, n.110 nov./nov. 2004.

BRASIL. Ministério da Indústria, Comércio Exterior e Serviços. Disponível em: <<http://www.mdic.gov.br/comercio-exterior/estatisticas-de-comercio-exterior-9/arquivos-atuais>>. Acesso em: 7 fev. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **A Constituição e o Supremo**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigobd.asp?item=%20783>>. Acesso em: 12 fev. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal federal. Secretaria de Documentação. Repercussão Geral. **Boletim**, Brasília, n. 3, fev./jul. 2014. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/publicacaoInformativoRG/anexo/Repercussao_Geral_3_12014.pdf>. p. 36.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Repercussão Geral**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verTexto.asp?servico=jurisprudenciaRepercussaoGeral&pagina=apresentacao>>. Acesso em: 1 fev. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 240785/ MG**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28incidencia+icms+aliquota+pis+cofins+importa%E7ao%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/zlwsal9>>. Acesso em: 16 ago. 2016.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **RE 633345 - Recurso Extraordinário**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=3999015>>. Acesso em: 28 ago. 2016.

BRIGUET, Magadar Rosalia Costa; VICTORINO, Maria Cristina Lopes; HORVATH JUNIOR, Miguel. **Previdência Social**: aspectos práticos e doutrinários dos regimes jurídicos próprios. São Paulo: Atlas, 2007.

CARNEIRO, Daniel Zenetti Marques. **Pis e cofins - importação**: brevíssimas considerações sobre a constitucionalidade formal da lei nº 10.865/04.

CASSONE, Vittorio. **Interpretação no direito tributário**: teoria e prática: interpretações adotadas pelo STF... São Paulo: Atlas, 2004. p. 295 e 296.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de direito previdenciário**. 7. ed. São Paulo: LTr, 2006. p. 50.

CASTRO, Priscila Gonçalves de. **Teoria Geral do direito internacional previdenciário**: acordos internacionais no direito previdenciário brasileiro, teoria e prática. São Paulo, LTr, 2011. p. 62, 63.

CATÃO, Marcos André Vinhas. Incompatibilidade da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico Cide-Tecnologia (Lei n.º 10.168/00), a partir da Instituição do

PIS/Cofins – Importação/Serviços (Lei n.º 10.865/04. Violação das Regras do GATT e do GATS. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 115. p. 83.

CAVALCANTI, Francisco de Queiroz Bezerra. Considerações sobre incentivos fiscais e globalização. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELANI, André; MAGALHÃES, Marcelo (coords.). Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal. São Paulo: MP Ed., 2007.

CAVALCANTI, Francisco. Reflexões sobre a atividade do estado frente à atividade econômica. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, Malheiros, n. 20, 1997, p. 68.

COELHO, Guiomar. **Tributos sobre o comércio exterior**. 2. ed. São Paulo: LEX, 2006.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. (coord.) **Contribuições para a Seguridade Social**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

DALLAZEM, Dalton Luiz. A incidência de pis e cofins sobre a importação: inconstitucionalidade da emenda nº 42/03. **Revista de estudos tributários**, v. 7, n. 40, nov./dez. 2004.

GOUVEA, Marcus de Freitas. A base de cálculo do pis e da cofins na importação de mercadorias e serviços. **Revista dialética de direito tributário**, n. 134, nov. 2006.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na constituição de 1988**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 204.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. São Paulo: Atlas, 2011. p. 372.

LIMA, Maria Ednalva de. Breve análise das contribuições ao pis e cofins incidentes sobre a importação de produtos (emenda constitucional nº 42/03 e lei nº 10.865/04). São Paulo: **Revista dialética de direito tributário**, São Paulo, n.109 out. 2004.

MEIRA, Liziane Angelotti. **Regimes aduaneiros especiais**. Porto Alegre: Síntese, 2002.

_____. **Tributos sobre o comércio exterior.** São Paulo: Saraiva, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições sociais no sistema tributário.** 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MONTEIRO, Deivison Resende. Constituição e Seguridade Previdenciária: recorte histórico para compreensão do papel da norma garantidora de direitos sociais. **Revista Brasileira de Direito Previdenciário.** Porto Alegre, n. 24, p. 49-50, dez./jan. 2015

MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro. **Bitributação Internacional e Elementos de Conexão.** São Paulo: Aduaneiras, 2003.

MOREIRA, Luiz. **A constituição como simulacro.** Rio de Janeiro: lúmen Júris, 2007, p. 97.

NEVES, Marcelo. **A Constitucionalização simbólica.** São Paulo: Editora Acadêmica, 1994. p. 150.

PISCITELLI, Tathiane dos Santos. **Argumentando pelas conseqüências no direito tributário.** São Paulo: Noeses, 2011.

REALE, Miguel. Constituição e economia. **O Estado de São Paulo.** 1989, p. 3.

ROCHA, Sergio André. **Interpretação dos tratados contra a bitributação da renda.** São Paulo: Lumen Juris, 2008.

SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário.** 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 39.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa n.º 1.401, de 9 de outubro de 2013.** Publicada no Diário Oficial da União, Seção 1, n.º 198, sexta-feira, 11 de outubro de 2013, p. 22. Disponível em: <<http://pesquisa.in.gov.br/imprensa/jsp/visualiza/index.jsp?data=11/10/2013&jornal=1&pagina=22&totalArquivos=144>>. Acesso em: 20 dez. 2016.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). **Comércio internacional e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

VALADÃO, José Arildo; GRINOVER, Ada Pellegrini; CALMON, Petronio (coord.). **A Nova função do Recurso Extraordinário**. 1. ed. Brasília: Gazeta Jurídica, 2013.

VALVERDE, Gustavo Sampaio. **Coisa julgada em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 133.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Competências para a criação de contribuições sobre a Importação, as regras-matrizes da cofins–importação e do Pis/pasep-importação e seus aspectos polêmicos**. p. 13. Disponível em: <http://www.ajufergs.org.br/arquivos-revista/2/31doutrina_competnciaparaacriaodecontribuiessobreaimportaoasregras_matrizesdacofins_importaoedopis_pasep_importaoeseusaspectospolmicos.pdf>. Acesso em: 26 ago. 2016.

VIANNA, João Ernesto Aragonés. **Limitações Constitucionais à Instituição de Contribuições de Seguridade Social**. São Paulo: LTr, 2007.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

ZUBA, Thais Maria Riedel de Resende. **O direito previdenciário e o princípio da vedação do retrocesso**. São Paulo: LTr, 2013, p. 76 e 77.