

24/08/2020

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.254 SÃO PAULO

RELATORA : **MIN. CÁRMEN LÚCIA**
REQTE.(S) : **CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO - CNC**
ADV.(A/S) : **NELSON WILIANNS FRATONI RODRIGUES**
INTDO.(A/S) : **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**
PROC.(A/S)(ES) : **ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO**
INTDO.(A/S) : **CONGRESSO NACIONAL**
PROC.(A/S)(ES) : **ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO**

EMENTA: *AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PIS/COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE A REVENDA DE VEÍCULOS NOVOS E DE AUTOPEÇAS POR CONCESSIONÁRIAS LOCALIZADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. LEI N. 11.196/2005 (INCS. III E V DO § 1º, § 2º, INC. III DO § 4º E §§ 5º E 7º DO ART. 65). AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE JULGADA PARCIALMENTE PROCEDENTE.*

1. A eficácia do art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias depende da manutenção dos favores fiscais previstos no Decreto-Lei n. 288/1967, sob pena de descaracterizar-se a Zona Franca de Manaus. Inocorrência de controle de inconstitucionalidade indireto, por contrariedade a normas interpostas. Precedentes.

2. Pela Lei n. 10.485/2002, anterior à legislação impugnada (Lei n. 11.196/2005), não se instituiu regime monofásico de recolhimento de PIS/Cofins nas operações com veículos e autopeças: previsão de típica situação de substituição tributária para a frente: ausência de retrocesso à situação tributária das concessionárias, sob o aspecto de seu enquadramento como contribuintes.

3. As alíquotas de 2% de PIS/Pasep e 9,6% de Cofins fixadas no art. 1º da Lei n. 10.485/2002 resultam da composição de todas as alíquotas incidentes sobre o ciclo econômico tributado, incluída a que recai sobre a operação das revendedoras-concessionárias, reduzida a zero pelo deslocamento do recolhimento para o ponto de partida da cadeia.

4. A operação desonerada pela Constituição da República (inc. I do § 2º art.

ADI 4254 / SP

149) é a realizada pela empresa situada fora da Zona Franca de Manaus, equiparada a empresa exportadora (art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1987): não há fundamento jurídico para se considerarem as vendas internas realizadas pelas empresas importadoras como exportação (para o exterior).

5. A não-incidência de alíquota referente ao PIS/Pasep e à Cofins sobre venda do veículo novo ou autopeça à Zona Franca de Manaus impõe alíquota menor que as fixadas na Lei n. 10.485/2002, sob pena de afronta ao princípio da isonomia tributária, previsto no inc. II do art. 150 da Constituição da República: com a sistemática instituída pelo art. 65 da Lei n. 11.196/2005 a utilização das mesmas alíquotas agrava a situação tributária nas transações com as concessionárias-revendedoras situadas na Zona Franca de Manaus.

6. Ação direta de inconstitucionalidade julgada parcialmente procedente para declarar a inconstitucionalidade dos incs. III e V do § 1º do art. 65 da Lei n. 11.196/2005.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em Sessão Virtual do Plenário, na conformidade da ata de julgamento, por unanimidade, **em julgar parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade dos incs. III e V do § 1º do art. 65 da Lei n. 11.196, de 21.11.2005**, nos termos do voto da Relatora. O Ministro Luiz Fux acompanhou a Relatora com ressalvas. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Sessão Virtual de 14.8.2020 a 21.8.2020.

Brasília, 24 de agosto de 2020.

Ministra **CÁRMEN LÚCIA**
Relatora

16/06/2020

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.254 SÃO PAULO

RELATORA : **MIN. CÁRMEN LÚCIA**
REQTE.(S) : **CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E TURISMO - CNC**
ADV.(A/S) : **NELSON WILIAN S FRATONI RODRIGUES**
INTDO.(A/S) : **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**
PROC.(A/S)(ES) : **ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO**
INTDO.(A/S) : **CONGRESSO NACIONAL**
PROC.(A/S)(ES) : **ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO**

RELATÓRIO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (Relatora):

1. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC, em 22.6.2009, contra os incs. III e V do § 1º, o § 2º, o inc. III do § 4º e os §§ 5º e 7º do art. 65 da Lei n. 11.196, de 21.11.2005, pelos quais se dispõe:

“Art. 65. Nas vendas efetuadas por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da ZFM [Zona Franca de Manaus] dos produtos relacionados nos incisos I a VII do § 1º do art. 2º da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003

I - gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, óleo diesel e suas correntes e gás liquefeito de petróleo - GLP derivado de petróleo e de gás natural;

II - produtos farmacêuticos, de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal, nele relacionados;

III - máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29 - “Bulldozers”, “angledozers”, niveladores, raspo-transportadores (“scrapers”), pás mecânicas, escavadores, carregadoras e pás carregadoras, compactadores e rolos ou cilindros compressores, autopropulsados

ADI 4254 / SP

84.32.4 - Espalhadores de estrume e distribuidores de adubos (fertilizantes)

84.32.8 - Outras máquinas e aparelhos [de uso agrícola, hortícola ou florestal, para preparação ou trabalho do solo ou para cultura; rolos para gramados, ou para campos de esporte] (ex. rolos para gramados)

8433.20 - Ceifeiras, incluindo as barras de corte para montagem em tratores

8433.30.00 - Outras máquinas e aparelhos para colher e dispor o feno

8433.40.00 - Enfardadeiras de palha ou de forragem, incluindo as enfardadeiras-apanhadeiras

8433.5 - Outras máquinas e aparelhos para colheita; máquinas e aparelhos para debulha

87.01 - Tratores (exceto os carros-tratores da posição 87.09) [Veículos automóveis sem dispositivo de elevação, do tipo utilizado em fábricas, armazéns, portos ou aeroportos, para transporte de mercadorias a curtas distâncias; carros-tratores do tipo utilizado nas estações ferroviárias; suas partes]

87.02 - Veículos automóveis para transporte de dez pessoas ou mais, incluindo o motorista

87.03 - Automóveis de passageiros e outros veículos automóveis principalmente concebidos para transporte de pessoas (exceto os da posição 87.02), incluindo os veículos de uso misto (station wagons) e os automóveis de corrida

87.04 - Veículos automóveis para transporte de mercadorias

87.05 - Veículos automóveis para usos especiais (por exemplo, auto-socorros, caminhões-guindastes, veículos de combate a incêndio, caminhões-betoneiras, veículos para varrer, veículos para espalhar, veículos-oficinas, veículos radiológicos), exceto os concebidos principalmente para transporte de pessoas ou de mercadorias

87.06 - Chassis com motor para os veículos

ADI 4254 / SP

automóveis das posições 87.01 a 87.05 [Decreto n. 8.950/2017]

IV - autopeças relacionadas nos Anexos I e II da mesma Lei (n. 10.485/2002)

V - pneus novos de borracha e câmaras-de-ar de borracha

VI - querosene de aviação

VII - embalagens destinadas ao envasamento de água, refrigerante e cerveja

VIII – bebidas (preparações compostas, não alcoólicas, para elaboração de bebida refrigerante; Águas, incluídas as águas minerais, naturais ou artificiais, e as águas gaseificadas, não adicionadas de açúcar ou de outros edulcorantes nem aromatizadas; gelo e neve; Bebidas alimentares à base de soja ou de leite e cacau; Néctares de frutas; Cervejas de malte), destinadas ao consumo ou industrialização da ZFM, aplica-se o disposto no art. 2º da Lei n. 10.996, de 15 de dezembro de 2004 [Art. 2º Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre as receitas de vendas de mercadorias destinadas ao consumo ou à industrialização na Zona Franca de Manaus – ZFM, por pessoa jurídica estabelecida fora da ZFM].

§ 1º No caso deste artigo, nas revendas efetuadas pela pessoa jurídica adquirente na forma do caput deste artigo a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS incidirão às alíquotas previstas: (...)

III – no art. 1º da Lei n. 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004 [2% de PIS/PASEP e 9,6% de Cofins devido pela pessoa física importadora de máquinas e veículos classificados nos códigos 84.29, 84.32, 84.33, 87.01, 87.02, 87.03, 87.04, 87.05, 87.06, da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI]; (...)

V – nos incisos I e II do caput do art. 3º da Lei n. 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei n. 10.865, de 30 de abril de

ADI 4254 / SP

2004 [Art. 3º As pessoas jurídicas fabricantes e os importadores, relativamente às vendas dos produtos relacionados nos Anexos I e II desta Lei, ficam sujeitos à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS às alíquotas de: I - 1,65% e 7,6%, respectivamente, nas vendas para fabricante: a) de veículos e máquinas relacionados no art. 1º desta Lei; ou b) de autopeças constantes dos Anexos I e II desta Lei, quando destinadas à fabricação de produtos neles relacionados; II - 2,3% e 10,8%, respectivamente, nas vendas para comerciante atacadista ou varejista ou para consumidores] (...)

§ 2º O produtor, fabricante ou importador, no caso deste artigo, fica obrigado a cobrar e recolher, na condição de contribuinte substituto, a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pela pessoa jurídica de que trata o § 1º deste artigo. (...)

§ 4º Para os efeitos do § 2º deste artigo, a Contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS serão apuradas mediante a aplicação das alíquotas de que trata o § 1º deste artigo sobre: (...)

III – o preço de venda do produtor, fabricante ou importador, no caso dos demais incisos do § 1º deste artigo [excetua os incs. I, VI e VII].

§ 5º A pessoa jurídica domiciliada na ZFM que utilizar como insumo ou incorporar ao seu ativo permanente produtos adquiridos com substituição tributária, na forma dos §§ 2º e 4º deste artigo, poderá abater da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre seu faturamento o valor dessas contribuições recolhidas pelo substituto tributário. (...)

§ 7º Para fins deste artigo, não se aplica o disposto na alínea b do inciso VII do art. 8º da Lei n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002 [permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/PASEP, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 6º, as receitas decorrentes das operações sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep], e na alínea b do inciso VII do art. 10 da Lei n. 10.833, de 29 de dezembro de 2003 [permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1º a 8º, as

ADI 4254 / SP

receitas decorrentes das operações sujeitas à substituição tributária da Cofins]”.

2. Após assinalar que se garantiu, pelo art. 92 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, a manutenção da Zona Franca de Manaus, criada pelo Decreto-Lei n. 288/1967, com as características de área de livre comércio e de benefícios fiscais “no intuito de alavancar o desenvolvimento da região”, a autora realça que, “antes da Lei n. 11.196/05, os objetivos e incentivos fiscais estipulados e desejados pelo art. 1º do Decreto-lei n. 288/67 para o desenvolvimento da região amazônica eram rigorosamente cumpridos pois, no caso específico da produção e comercialização de veículos automotores descritos no caput do art. 1º da Lei n. 10.485/02, tinha-se uma cadeia desonerada do PIS/COFINS, em razão de que:

a) as fabricantes não recolhiam PIS/COFINS nas receitas decorrentes de vendas realizadas para Zona Franca de Manaus, tendo em vista o disposto no art. 2º da Lei n. 10.996/04 c/c o art. 4º do Decreto-lei n. 288/67 e art. 149, I da CF/88;

b) as concessionárias, por sua vez, também não recolhiam o PIS/COFINS, por força do regime monofásico dessa cadeia produtiva, uma vez que sua alíquota era reduzida a 0%, conforme disposto no art. 2º, § 2º, II da Lei n. 10.485/02” (fls. 11-12).

Argumenta que pelos dispositivos legais questionados ter-se-ia realizado “uma completa maquiagem do regime monofásico até então vigente, adotando-se a contrario sensu, uma substituição tributária, cujo substituto seriam as fabricantes ou importadoras, responsáveis pelo recolhimento do PIS/COFINS devidos pelas concessionárias” (fl. 12), do que resultaria a equiparação, “para efeitos de incidência do PIS/COFINS, [d]as concessionárias de veículos sediadas na Zona Franca de Manaus com as montadoras e distribuidoras sediadas fora da Zona Franca de Manaus” (fl. 19).

Daí as alegações de descon sideração do mandamento constitucional de redução das desigualdades regionais e sociais (inc. III do art. 3º e inc. I do § 2º do art. 149 da Constituição da República e art. 40 do Ato das

ADI 4254 / SP

Disposições Constitucionais Transitórias) e de ofensa aos princípios da isonomia tributária (inc. II do art. 150 da Constituição da República) e da uniformidade geográfica (inc. I do art. 151 da Constituição da República).

Quanto a esses princípios, assinala que *“todas as concessionárias de veículos novos existentes no país, por estarem incluídas no regime monofásico do PIS/COFINS, possuem a alíquota dessas contribuições reduzidas a 0%, enquanto as concessionárias de veículos novos sediadas na Zona Franca de Manaus, a contrario sensu (posto que esta região deveria receber benefícios fiscais), estão tributadas pela mesma exação pela alíquota de 11,6% (2% a título de PIS e 9,6% a título de COFINS – art. 65, § 1º, III c/c art. 1º da Lei n. 10.485/02)”* (fl. 19).

Tem-se na petição inicial desta ação:

“Cabe ainda registrar que o Fisco pode vir a justificar tal discriminação sob a perspectiva do produto (veículos), ao afirmar que a tributação não seria mais onerosa, já que nas demais partes do território nacional, os fabricantes e importadores sujeitam-se a tais exigências. É preciso vislumbrar, contudo, que o alvo do dispositivo contido no art. 65 da Lei n. 11.196/05 não é o produto em si, pois no restante do país a receita decorrente de sua venda por concessionários é tributada à alíquota 0% de PIS/Cofins.

Trata-se, assim, de uma tentativa de driblar as regras da imunidade tributária, o que se demonstra pela leitura dos §§ 2º e 4º do art. 65, que instituem uma substituição tributária ‘disfarçada’, que faz com que o fabricante/importador arrecade a contribuição ao PIS/Cofins, calculadas sobre o preço por ele praticado, mediante a mesma alíquota utilizada numa venda para o restante do país.

Dessa forma, o modelo imposto pela Lei n. 11.196/05 neutraliza a imunidade constante do art. 149, § 2º, I da CF/88, que alcança as receitas decorrentes da venda para a Zona Franca de Manaus, por serem qualificadas como exportação, nos termos do art. 4º do Decreto-lei n. 288/67 e art. 2º da Lei n. 10.996/04. (...)

Assim, ainda que não fosse aplicável a imunidade, a regra da Lei

ADI 4254 / SP

n. 10.996/04 não poderia ser reduzida, sob pena de se proceder a enorme retrocesso em relação ao patamar alcançado pela mencionada lei. O princípio da vedação ao retrocesso visa buscar a máxima efetividade dos ditames constitucionais, notadamente aqueles transcritos no art. 3º da Carta.

Em síntese, antes da vigência do art. 65 não havia a cobrança de PIS/Cofins sobre a receita auferida pelas concessionárias situadas na Zona Franca de Manaus ou pelos fabricantes/importadores, o que permitia uma neutralização tributária dos encargos específicos gerados pelas condições peculiares da região. Retroceder no caminho trilhado somente acentua as desigualdades regionais” (fls. 25-26).

A autora requereu medida cautelar para alcançar a suspensão dos efeitos dos dispositivos impugnados.

No mérito, pediu a procedência da ação, “*declarando-se a inconstitucionalidade do art. 65, caput, § 1º, III e V, § 2º, § 4º, III, § 5º e § 7º da Lei n. 11.196/05”* (fl. 28).

3. Em 24.6.2009, apliquei ao caso o rito do art. 12 da Lei n. 9.868/1999 (fl. 107).

4. O Presidente da Câmara dos Deputados, em informações, assevera “*que a referida matéria foi processada n[aquela] Casa dentro dos mais estritos trâmites constitucionais e regimentais inerentes à espécie”* (fl. 119).

5. O Presidente da República suscita, preliminarmente, a ilegitimidade ativa *ad causam* da Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo, ao argumento de não ser esta “*uma entidade que congregue os integrantes de uma determinada atividade ou categoria profissional ou econômica”* e que “*existem outras Confederações, que representam os setores defendidos pela Autora, por exemplo, a Confederação Nacional do Comércio – CNC, sem falar da Confederação Nacional das Profissões Liberais – CNPL”* (fl. 134).

ADI 4254 / SP

No mérito, afirma a higidez constitucional das normas questionadas e sustenta:

“Hoje, em termos práticos, a tributação de automóveis está toda concentrada na indústria (automóvel é um produto monofásico), logo a indústria paga as contribuições, mas os atacadistas e os varejistas (concessionárias) não pagam nada.

Na cadeia normal de industrialização/comercialização de um automóvel, as concessionárias são desoneradas, concentrando-se a tributação do PIS/Cofins na indústria. Com relação à Zona Franca de Manaus, no entanto, tendo em vista que as mercadorias a ela destinadas, para consumo ou industrialização, estão sujeitas à alíquota zero, foi necessário desonerar a indústria e onerar as concessionárias. Assim, a tributação não se alterou, apenas deixou de estar concentrada na indústria e passou a incidir na fase seguinte. Contudo, por causa da utilização do mecanismo da substituição tributária (§ 2º do art. 65), a responsabilidade pelo pagamento do tributo continuou sendo da indústria.

A consequência do mecanismo é clara: quando uma indústria de automóvel localizada no restante do país (fora da ZFM) vende o produto diretamente para uma concessionária na ZFM, suas receitas estão sujeitas à alíquota zero, mas a indústria deve recolher, como substituto tributária, as contribuições devidas pela concessionárias estabelecidas na ZFM, calculadas com as mesmas alíquotas utilizadas no regime de tributação concentrada. É justamente esse mecanismo que tornou possível que a venda de um automóvel seja tributada de modo uniforme para qualquer parte do país, não importa se dentro ou fora da ZFM. Ademais, o mecanismo respeita a incidência de alíquota zero existente para as vendas para consumo e industrialização destinadas à Zona Franca de Manaus.

Nesse diapasão, o pedido formulado na ADI, que tem por objetivo evitar a tributação do PIS/Cofins quando uma indústria de automóvel venda para a ZFM, acarretaria em que as concessionárias da ZFM adquirissem automóveis sem tributação, o que, além de anti-isonômico com o restante do país, poderia implicar na transformação do polo industrial da ZFM num mero centro de revenda de

ADI 4254 / SP

automóveis, o que não se coaduna com o objetivo primordial da ZFM, que é o de estimular a produção nessa região” (fl. 136).

6. A Advocacia-Geral da União considera necessário o não conhecimento da ação quanto à alegada ofensa ao § 2º do art. 149 e ao inc. II do art. 150 da Constituição da República, por demandar o exame de legislação infraconstitucional (art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967 e arts. 1º e 2º da Lei n. 10.865/2004), a configurar ofensa indireta aos dispositivos constitucionais mencionados.

7. Pelo mesmo fundamento, a Procuradoria-Geral da República opina pelo não conhecimento da ação.

Se conhecida a ação, a Procuradoria-Geral da República opina pela improcedência do pedido, porque o *“art. 40 do ADCT não acarretou a imutabilidade dos incentivos fiscais existentes em favor da ZFM no instante da promulgação da Constituição”,* e, pelos dispositivos impugnados, *“a tributação segue sendo monofásica, com deslocamento da fase onde se dá a incidência de alíquota, e não se alterou a responsabilidade pelo pagamento do tributo, que, por força do regime de substituição, continua sendo da indústria ou do importador”* (fl. 227).

8. Vieram aos autos a manifestação do Senado Federal, no mesmo sentido das informações prestadas pelos outros órgãos (fls. 237-260).

9. Em 2015, o *caput* do art. 65 da Lei n. 11.916/2005 foi alterado pela Lei n. 13.137, para excluir dos produtos nele relacionados aqueles previstos no inc. VIII (bebidas), tendo-se afastado a sistemática impugnada também quanto às embalagens destinadas ao envasamento de água, refrigerante e cerveja, com a revogação do inc. VII do § 1º do art. 2º da Lei n. 10.833/2003 pela Lei n. 13.097/2015, do que não resulta prejuízo à presente ação de controle concentrado de constitucionalidade.

10. É o relatório, cuja cópia deverá ser encaminhada a cada um dos Ministros deste Supremo Tribunal (art. 9º da Lei n. 9.868/1999 c/c inc. I do

ADI 4254 / SP

art. 87 do Regimento Interno do Supremo Tribunal Federal).

16/06/2020

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.254 SÃO PAULO

VOTO

A SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA (Relatora):

1. Nesta ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional do Comércio de Bens, Serviços e Turismo – CNC, em 22.6.2009, se questiona a validade constitucional dos incs. III e V do § 1º, o § 2º, o inc. III do § 4º e os §§ 5º e 7º do art. 65 da Lei n. 11.196, de 21.11.2005.

2. É de se afastar a preliminar de ilegitimidade ativa *ad causam* suscitada pelo Presidente da República.

A Procuradoria-Geral da República asseverou que, “*pela leitura do Estatuto da Confederação, assim como pelo despacho proferido pelo Ministro de Estado do Trabalho (fl. 32), (...) a requerente é a antiga Confederação Nacional do Comércio. A despeito de modificada a sua denominação, não houve qualquer alteração referente à sua representação*” (fl. 229).

A autoridade que suscitou essa preliminar reconhece a legitimidade da Confederação autora, com a nomenclatura anterior, para representar os setores defendidos.

Este Supremo Tribunal tem reconhecido a legitimidade da autora para o início do processo de controle abstrato de constitucionalidade, como demonstram os precedentes mencionados no parecer da Procuradoria-Geral da República: Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.332, Relator o Ministro Sydney Sanches, DJ 11.4.1997, e Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.426, Relator o Ministro Sepúlveda Pertence, DJ 1º.6.2007. Confirmam-se também, por exemplo, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.980, Relator o

ADI 4254 / SP

Ministro Cezar Peluso, DJe 6.8.2009, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 855, Relator o Ministro Octavio Gallotti, DJe 26.3.2009, e a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3.691, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJe 8.5.2008.

3. Está presente também o requisito da pertinência temática, porque há direta repercussão das normas impugnadas nos interesses de segmento dos representados pela autora (comércio varejista de veículos e de peças e acessórios de veículos situado na Zona Franca de Manaus – segundo grupo do quadro de atividades e profissões do art. 577 da Consolidação das Leis do Trabalho).

4. Quanto à preliminar referente à ofensa reflexa à Constituição da República, é de se anotar que, como se depreende dos argumentos desenvolvidos na petição inicial, a autora insurge-se contra a exigência do recolhimento das contribuições para o PIS/Pasep e para a Cofins incidente sobre as atividades realizadas por revendedoras de veículos e de peças de veículos sediadas na Zona Franca de Manaus.

Alega que a equiparação prevista no art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967, no sentido de que a venda de mercadoria nacional para a Zona Franca de Manaus corresponderia, para todos os efeitos fiscais, a exportação brasileira para o estrangeiro, atrai a incidência da imunidade prevista no inc. I do § 2º do art. 149 da Constituição da República: “As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo (...) não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação”.

Não se extrai apenas do dispositivo constitucional mencionado a desoneração da receita auferida sobre a venda de mercadoria nacional para a Zona Franca de Manaus.

Este Supremo Tribunal tem afirmado, em controle concreto de constitucionalidade, a natureza infraconstitucional da matéria relativa à

ADI 4254 / SP

desoneração de PIS/Pasep e Cofins sobre as receitas de venda de produtos destinados à Zona Franca de Manaus: Recurso Extraordinário n. 518.673, Relator o Ministro Eros Grau, decisão monocrática, DJ 12.4.2007; Recurso Extraordinário n. 501.885, de minha relatoria, decisão monocrática, DJe 19.5.2009; Recurso Extraordinário n. 605.477, Relator o Ministro Dias Toffoli, decisão monocrática, DJe 7.4.2010; Recurso Extraordinário n. 626.296, de minha relatoria, decisão monocrática, DJe 12.8.2010; Recurso Extraordinário n. 625.530, Relator o Ministro Marco Aurélio, decisão monocrática, DJe 20.8.2010; Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 669.592, Relator o Ministro Eros Grau, Segunda Turma, votação unânime, DJe 10.4.2008; e Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n. 456.336, Relator o Ministro Celso de Mello, Segunda Turma, votação unânime, DJe 5.11.2010, este último com a seguinte ementa:

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO – TRIBUTÁRIO – ZONA FRANCA DE MANAUS – ÁREA LIVRE DE COMÉRCIO, DE EXPORTAÇÕES E IMPORTAÇÕES, E DE INCENTIVOS FISCAIS – ISENÇÃO QUANTO ÀS CONTRIBUIÇÕES PERTINENTES AO PIS/COFINS – ALEGADA VIOLAÇÃO A PRECEITOS INSCRITOS NA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA – AUSÊNCIA DE OFENSA DIRETA À CONSTITUIÇÃO – NECESSIDADE DE PRÉVIA ANÁLISE DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL, NOTADAMENTE DO DL Nº 288/67 – INVIABILIDADE DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO – AGRAVO IMPROVIDO”.

5. Ao examinar a natureza dessa equiparação, este Supremo Tribunal assentou a natureza constitucional da questão, pelo disposto no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Confira-se, por exemplo, trecho do voto proferido pelo Ministro Sepúlveda Pertence no julgamento da medida cautelar requerida na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 310, proposta contra convênios firmados pelo Conselho de Política Fazendária – Confaz, nos quais

ADI 4254 / SP

cancelados benefícios fiscais relativos ao ICMS em operações de remessa de mercadoria nacional para a Zona Franca de Manaus:

“Certo, ao esforço de demonstração da invalidade das normas questionadas, fez-se necessário o seu cotejo com preceitos subconstitucionais: em particular, o artigo 4º do Decreto-lei 288/67 (...).

Pareceu-me, contudo, em linha de princípio, que à espécie não é de aplicar a orientação do descabimento da ação direta para o controle abstrato da chamada inconstitucionalidade indireta, por violação de normas interpostas.

É que se alega, com razoável aparência de bom direito, ‘que o art. 40 do ADCT/88 recepcionou todo o conjunto normativo específico informador da Zona Franca de Manaus’.

De fato – constituída essencialmente a Zona Franca pelo conjunto de incentivos fiscais indutores do desenvolvimento regional e mantida, com esse caráter, pelas Disposições Constitucionais Transitórias, pelo prazo de vinte e cinco anos – , admitir-se que preceitos infraconstitucionais reduzam ou eliminem os favores fiscais existentes parece, à primeira vista, interpretação que esvazia de eficácia real o preceito constitucional” (Plenário, julgado em 25.10.1990, DJ 16.4.1993).

6. Esse entendimento foi confirmado no julgamento da medida cautelar requerida na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.348 (Plenário, julgado em 7.12.2000), proposta contra dispositivos da Medida Provisória n. 2.037-24/2000, entre os quais o que afastava a isenção da contribuição para o PIS/Pasep e para a COFINS sobre as receitas de vendas efetuadas a empresa estabelecida na Zona Franca de Manaus (inc. I do § 2º do art. 14).

O Relator, Ministro Marco Aurélio, assentou naquela assentada:

“O artigo 40 do Ato das Disposições Transitórias constitucionalizou, de forma projetada no tempo, considerados os vinte e cinco anos a partir da promulgação da Constituição Federal, a

ADI 4254 / SP

legislação ordinária reveladora da outorga de benefícios a quem viesse a estabelecer-se na Amazônia. Por isso mesmo, ganhou envergadura e respeitabilidade maior o artigo 4º do Decreto-Lei n. 288/67:

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

Como asseverado na inicial, tal equiparação ‘integra o conjunto de estímulos que compõem a Zona Franca, tendo sido, portanto, mantida até 2013 nos termos do artigo 40 do ADCT’. Há de concluir-se que legislação a revelar o trato diferente da matéria, a exclusão inibidora de novos investimentos, conflita com a manutenção projetada no tempo da Zona Franca de Manaus”.

Em voto vista, o Ministro Nelson Jobim assim se pronunciou:

“A Zona Franca de Manaus, por força do referido Decreto, é tratada como área estrangeira. Isso significa que vendas ou remessas de mercadorias, seja para consumo, seja para reexportação ou industrialização, enviadas para a Zona Franca de Manaus, são tratadas, repito, por força do Decreto-lei n. 288, como exportação para o exterior.

Diz, expressamente: ‘será para todos os efeitos fiscais, constantes da legislação em vigor, equivalente a uma exportação brasileira para o estrangeiro’. Ou seja, toda a venda de mercadorias do território nacional, por exemplo, mercadorias originárias de São Paulo destinadas à Zona Franca de Manaus, para consumo ou industrialização na Zona Franca, ou reexportação, são tratadas, pelo Decreto, para efeitos fiscais, como uma exportação brasileira para o estrangeiro. (...)

Esse mecanismo de incentivos foi consolidado no art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, com a seguinte linguagem:

‘Art. 40. É mantida a Zona Franca de Manaus, com suas características de área livre de comércio, de exportação e

ADI 4254 / SP

importação, e de incentivos fiscais, pelo prazo de vinte e cinco anos, a partir da promulgação da Constituição.'

Isso mostra que o sistema legal do Decreto-lei n. 288 foi congelado pela Constituição, por força do art. 40 do ADCT, pelo período referido, não podendo, portanto, ser alterado porque é mantida a Zona Franca com a modelagem vigente à época da Constituição. A modelagem era a do Decreto-lei n. 288/67, com eventuais alterações posteriores em outros dispositivos" (DJ 7.11.2003).

7. É de se anotar que, pelas alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais ns. 42/2003 e 83/2014, a Zona Franca de Manaus, "com suas características de área livre de comércio, de exportação e importação, e de incentivos fiscais" (art. 40 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias), está mantida até 2083.

8. Apesar da precariedade ínsita ao julgamento de medidas cautelares e do posterior prejuízo da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2.348 (Relator o Ministro Marco Aurélio, decisão monocrática, DJ 2.2.2005), pela reedição da medida provisória impugnada sem o necessário aditamento à inicial daquela ação, a apreciação e a expressa superação, naqueles precedentes, da preliminar agora suscitada tem o condão de afastar a alegação de descabimento da presente ação direta no que se refere à equiparação fiscal procedida pelo Decreto n. 288/1967.

9. No mérito da ação, sustenta a autora que a revenda de veículos novos e de autopeças pelas concessionárias estabelecidas na Zona Franca de Manaus estaria imune à incidência do PIS/Pasep e da Cofins, pela inafastabilidade do disposto na Lei n. 10.485/2002 (alterada pela Lei n. 10.865/2004), na qual se dispõe sobre as normas gerais de incidência daquelas contribuições sobre a venda de veículos e autopeças.

Pela lei, a receita bruta do fabricante ou do importador, decorrente da venda de máquinas e veículos, está sujeita a alíquota majorada da

ADI 4254 / SP

contribuição ao PIS e à Cofins (2% e 9,6%, respectivamente), enquanto os concessionários se sujeitam a tributação com alíquota zero (art. 1º e inc. II do § 2º do art. 2º).

A autora alega que *“todos os participantes dessa cadeia econômica est[ariam] obrigatoriamente submetidos ao regime monofásico de recolhimento das contribuições ao PIS/Cofins”* (fl. 10), não sendo possível a substituição tributária para frente instituída com a Lei n. 11.196/2005, sob pena de mitigação das características da Zona Franca de Manaus e ofensa aos princípios da isonomia tributária e da uniformidade geográfica.

11. Diferente do alegado pela autora, pela Lei n. 10.485/2002 não se instituiu o regime monofásico de recolhimento do PIS e da Cofins nas operações com veículos e autopeças, pois a tributação com alíquota zero nas operações dos concessionários evidencia a não aplicação dessa técnica de arrecadação, que exigiria incidência única na cadeia de circulação interna das mercadorias.

A fixação de alíquota zero comprova haver operação futura ou presumida com incidência tributária mediante modificação do momento em que deverá ser recolhido o tributo pela antecipação para o início do ciclo econômico, típica situação de substituição tributária para a frente (NICHELE, Rafael. *“A Substituição Tributária na Contribuição ao PIS e à Cofins e o Regime Monofásico das Contribuições”* in *Curso Avançado de Substituição Tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB Informações Objetivas Publicações Jurídicas. 1. ed. 2010, p. 437-460).

Improcedente, portanto, a alegação da autora de que antes do art. 65 da lei impugnada não havia cobrança de PIS/Cofins sobre as operações realizadas pelas concessionárias situadas na Zona Franca de Manaus, pois, no regime da Lei n. 10.485/2002, que a autora insiste em afirmar ser aplicável às concessionárias mencionadas, não teria havido eliminação do fato jurídico tributário, mas apenas o deslocamento para o ponto de

ADI 4254 / SP

partida da cadeia (fabricantes e importadores), do substituído para o substituto.

Assim, sob o aspecto do enquadramento como contribuintes, mostra-se descabida a alegação de que a Lei n. 11.196/2005 significaria retrocesso à situação tributária das concessionárias situadas na Zona Franca de Manaus.

12. Tampouco a imunidade decorrente da equiparação procedida pelo Decreto-Lei n. 288/1967 alteraria esse quadro.

A operação desonerada pelo Decreto-Lei n. 288/1967 c/c o art. 54 da Lei n. 5.025/1966 e, posteriormente, com o disposto no inc. I do § 2º do art. 149 da Constituição da República é aquela realizada pela empresa situada fora da Zona Franca de Manaus, que foi equiparada a empresa exportadora.

A imunidade reconhecida às exportações busca proporcionar maior competitividade aos produtos nacionais no mercado exterior, pois, como fazem os Estados nacionais, em geral, em suas transações comerciais internacionais não se exporta tributo.

Por isso, a extensão do incentivo concedido às empresas localizadas na Zona Franca de Manaus fica limitada à aquisição de mercadorias livres do recolhimento de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, não havendo fundamento jurídico válido para se considerar, como pretende a autora, as vendas internas realizadas por essas empresas tidas como importadoras como exportação, ou seja, voltadas ao exterior.

Nesses termos, pela impossibilidade de tributar a operação considerada como de exportação, ou seja, tendo em vista a inexistência da condição justificadora da redução da alíquota do PIS e da Cofins para zero ocorrida na substituição tributária efetivada pela Lei n. 10.485/2002, a autoridade fiscal procedeu, com a Lei n. 11.196/2005, ao reajustamento da

ADI 4254 / SP

alíquota incidente sobre a operação de venda das concessionárias localizadas na Zona Franca de Manaus, transferindo para as fabricantes/importadoras no início da cadeia econômica a responsabilidade pelo recolhimento dessas contribuições.

13. Nem se alegue que a imunidade reconhecida às empresas consideradas como exportadoras impediria a qualificação como responsáveis ou substitutas tributárias, pois, como assentado pela Segunda Turma deste Supremo Tribunal no julgamento do Recurso Extraordinário n. 202.987 (Relator o Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 30.6.2009, DJe 24.9.2009), *“a imunidade tributária não afeta, tão-somente por si, a relação de responsabilidade tributária ou de substituição e não exonera o responsável tributário ou o substituto”*.

Tem-se no voto proferido pelo Relator, Ministro Joaquim Barbosa:

“Seja na substituição, seja na responsabilidade tributária, não há o deslocamento da sujeição tributária passiva direta. Os substitutos e os responsáveis não são, nem passam a ser, contribuintes do tributo. Tanto a responsabilidade como a substituição pressupõem a existência, ou a probabilidade muito forte de vir a existir, a relação jurídica tributária que enlaça o contribuinte. Em nenhum caso, portanto, o fato gerador relativo ao contribuinte deixa de existir ou é ignorado. Responsabilidade e substituição tributária versam normas voltadas a garantir a máxima efetividade do crédito tributário, mediante a eleição de outros sujeitos passivos para garantir o recolhimento do valor devido a título de tributo. Assim, o responsável ou o substituto respondem por obrigação própria, mas totalmente dependente da existência, ou possibilidade de existência, e da validade, da relação jurídica pertinente ao contribuinte.

Entendo que a imunidade tributária não alcança a entidade na hipótese de ser ela eleita responsável ou substituta tributária. Em ambos os casos, a entidade não é contribuinte do tributo. Não são suas operações que se sujeitam à tributação. Os fatos jurídicos tributários se referem a outras pessoas, contribuintes, como o produtor-vendedor no caso dos autos. Se estas pessoas não gozarem da imunidade,

ADI 4254 / SP

descabe estender-lhes a salvaguarda constitucional.

Vale dizer, a eleição da entidade como sujeito passivo indireto não avança sobre qualquer das áreas constitucionalmente resguardadas pela Constituição contra a tributação, na medida em que o tributo incidirá sobre operações alheias e sujeitará diretamente pessoas estranhas à entidade beneficiada.

Não se trata, também, de investigar a pessoa que suporta a carga tributária para estabelecer o alcance da imunidade. No quadro aqui examinado, a busca pelo contribuinte de fato é irrelevante, já que existe um contribuinte de direito, que é o produtor-vendedor. Descabe estender-lhe o benefício, se ele não gozar da imunidade (cf. o RE 111.427, rel. min. Moreira Alves, Primeira Turma, DJ de 22.09.1989)

Anoto que a situação é muito parecida com o quadro enfrentado pela Administração Pública quando licita para adquirir bens e contratar serviços. A circunstância de as mercadorias serem vendidas, e os serviços prestados ao Estado, não exonera as entidades privadas, atuantes no mercado e vocacionadas à obtenção de lucro, do dever fundamental de pagar tributos e, assim, contribuir para o sustentáculo financeiro dos entes federados.

Ao considerar a entidade-recorrente como substituta, o estado-recorrido não violou as normas que dispõem sobre a imunidade tributária”.

Assim, o acolhimento da pretensão da autora de ver desonerada, com a manutenção da alíquota zero, a receita decorrente da venda, na Zona Franca de Manaus, de veículos e autopeças pelas concessionárias-importadoras resultaria em afronta ao princípio da isonomia tributária, pelo qual é vedada a instituição de tratamento diferente para os contribuintes em igual situação.

14. É certo pender controvérsia doutrinária sobre a compatibilidade do perfil tributário das contribuições ao PIS e à Cofins com a figura da antecipação/substituição tributária para frente ou progressiva. O argumento aproveitado é de que o pressuposto de fato dessas duas contribuições (receita ou faturamento) não se caracteriza como um ciclo

ADI 4254 / SP

econômico cujo objeto seja determinada situação fática, significando isso que, quando uma empresa auferir receita sujeita ao PIS/Cofins tanto não caracteriza fase preliminar de outra receita a ser auferida pelo seu cliente (GRECO, Marco Aurélio. *Substituição Tributária (antecipação do fato gerador)*. São Paulo: Malheiros. 2. ed. revista e ampliada, 2001, p. 190-196).

O Superior Tribunal de Justiça firmou jurisprudência de que “*as empresas concessionárias de veículos, nas vendas a consumidor final, não atuam por consignação, mas realizam negócios em seu nome, e por conta própria, de modo que a Cofins deve ser recolhida sobre a receita bruta, e não sobre eventual margem de lucro*” (Agravamento Regimental no Recurso Especial n. 1.198.276, Relator o Ministro Humberto Martins, Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, DJe 3.5.2001).

Entretanto, é desnecessário o enfrentamento dessa controvérsia na presente ação direta de inconstitucionalidade. O que aqui se põe em questão é tão somente a situação tributária das concessionárias de veículos e autopeças localizadas na Zona Franca de Manaus.

A utilização, para cálculo do PIS/Pasep e da Cofins devidos pelas concessionárias adquirentes dos produtos relacionados no art. 65 da Lei n. 11.196/2005, das mesmas alíquotas previstas na Lei n. 10.485/2002 evidencia o agravamento injustificado da situação tributária daquelas revendedoras.

Na hipótese disciplinada pelo art. 1º da Lei n. 10.485/2002, os fabricantes e as importadoras situados fora da Zona Franca de Manaus ficam responsáveis pelo recolhimento das contribuições devidas em todo o ciclo econômico (até o consumidor final), ou seja, essas empresas-substitutas não se responsabilizam apenas pela incidência sobre as operações por elas praticadas, sendo também juridicamente responsáveis pelo recolhimento das contribuições incidentes nas operações subsequentes.

ADI 4254 / SP

Nesses termos, as alíquotas de 2% de PIS/Pasep e 9,6% de Cofins fixadas no dispositivo mencionado (art. 1º da Lei n. 10.485/2002) resultam da composição de todas as alíquotas incidentes sobre o ciclo econômico tributado, inclusive aquela que recai sobre a operação das revendedoras-concessionárias, que ficou reduzida a zero pelo deslocamento do recolhimento para o ponto de partida da cadeia.

Quando a empresa fabricante ou importadora do veículo vender para a Zona Franca de Manaus, não incidirá qualquer alíquota referente ao PIS/Pasep e à Cofins sobre essa operação, pois, como visto, a equiparação dessa operação a uma exportação (art. 4º do Decreto-Lei n. 288/1967) atrai a incidência da imunidade prevista no inc. I do § 2º do art. 149 da Constituição da República.

De se supor, portanto, que houvesse, em um ciclo econômico que se distingue somente pelo encaminhamento do veículo para a Zona Franca de Manaus, alíquota menor que as fixadas no art. 1º da Lei n. 10.485/2002.

15. Assim, pela sistemática instituída com o art. 65 da Lei n. 11.196/2005, a utilização das mesmas alíquotas evidencia agravamento da situação tributária nas transações com as concessionárias-revendedoras situadas na Zona Franca de Manaus.

Sob esse aspecto, tenho que os incs. III e V do § 1º do art. 65 da Lei n. 11.196/2005 configuram afronta ao princípio da isonomia tributária, previsto no inc. II do art. 150 da Constituição da República.

16. Quanto aos demais dispositivos da Lei n. 11.196/2005 impugnados, não vislumbro ofensa à Constituição da República.

17. Ao instituir-se a alíquota zero nas vendas efetuadas para a Zona Franca de Manaus, pelo *caput* do art. 65 apenas se confirma, ainda que

ADI 4254 / SP

sem necessidade, a desoneração incidente sobre essa operação.

18. Pelo § 2º e pelo inc. III do § 4º do art. 65, apenas se aplica a sistemática da substituição tributária na espécie, inexistindo os vícios de constitucionalidade suscitados.

19. Quanto aos §§ 5º e 7º do art. 65, pelos quais se autoriza o abatimento do valor recolhido pelo substituto quando o produto adquirido for utilizado como insumo ou incorporado ao ativo permanente das pessoas jurídicas consideradas como importadoras e disciplina-se a produção de efeitos da sistemática impugnada, respectivamente, a autora não apresentou fundamentos jurídicos específicos para justificar a impugnação desses dispositivos. Assim, mantida a sistemática instituída pela Lei n. 11.196/2005, deve-se reconhecer a higidez constitucional desses dispositivos.

20. Pelo exposto, voto pela parcial procedência do pedido, **para declarar a inconstitucionalidade dos incs. III e V do § 1º do art. 65 da Lei n. 11.196, de 21.11.2005.**

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.254

PROCED. : SÃO PAULO

RELATORA : MIN. CÁRMEN LÚCIA

REQTE.(S) : CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E
TURISMO - CNC

ADV.(A/S) : NELSON WILIANS FRATONI RODRIGUES (3600/AC, 9395A/AL,
A598/AM, 1551-A/AP, 24290/BA, 16599-A/CE, 25136/DF, 15111/ES,
27024/GO, 9348-A/MA, 107878/MG, 13043-A/MS, 11065/A/MT, 15201-
A/PA, 128341-A/PB, 00922/PE, 8202/PI, 30916/PR, 136118/RJ, 725-
A/RN, 4875/RO, 372-A/RR, 80025A/RS, 23729/SC, 484A/SE, 128341/SP,
4.923-A/TO)

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

PROC.(A/S)(ES) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

PROC.(A/S)(ES) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

Decisão: Após os votos dos Ministros Cármen Lúcia (Relatora), Marco Aurélio, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Rosa Weber, que julgavam parcialmente procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade dos incs. III e V do § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 21.11.2005, pediu vista dos autos o Ministro Luiz Fux. Falou, pelos interessados, a Dra. Flávia Palmeira de Moura Coelho, Procuradora da Fazenda Nacional. Plenário, Sessão Virtual de 5.6.2020 a 15.6.2020.

Composição: Ministros Dias Toffoli (Presidente), Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário

24/08/2020

PLENÁRIO

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.254 SÃO PAULO

VOTO – VISTA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. DIREITO TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE A REVENDA DE VEÍCULOS NOVOS E DE AUTOPEÇAS EFETIVADA POR CONCESSIONÁRIAS LOCALIZADAS NA ZONA FRANCA DE MANAUS. REGIME PREVISTO NO ART. 65 DA LEI 11.196/2005. ALÍQUOTAS IDÊNTICAS ÀS OPERAÇÕES REALIZADAS FORA DA ZONA FRANCA DE MANAUS. PRINCÍPIO DA ISONOMIA. VIOLAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE LACUNA LEGISLATIVA. ALÍQUOTAS PREVISTAS NAS LEIS 10.637/2002 E 10.833/2003.

1. O regime de tributação de PIS/COFINS previsto no art. 65 da Lei 11.196/2005 é constitucional.

2. A incidência de alíquota zero nas vendas efetuadas por produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da Zona Franca de Manaus com a posterior incidência das contribuições por meio de substituição tributária nas vendas efetuadas pela pessoa jurídica adquirente sediada na ZFM coaduna-se com o regime fiscal diferenciado descrito no art. 40 do ADCT.

ADI 4254 / SP

3. O regime de substituição tributária em que o produtor, fabricante ou importador estabelecido fora da Zona Franca de Manaus figura como substituto tributário do revendedor substituído é legítimo.

4. A sistemática descrita no art. 65 da Lei 11.196/2005 leva ao não pagamento das contribuições ao PIS e à COFINS pelas empresas sediadas na ZFM, a saber: as entradas se operam pelo sistema de alíquota zero e as saídas pelo regime de substituição tributária em que o revendedor, com sede na ZFM, é o substituído.

5. As operações realizadas entre um ou mais contribuintes com sede na ZFM deve ter calibragem de alíquotas de PIS e de COFINS diferente daqueles que realizam as mesmas operações em condições desprovidas de benefícios fiscais. Exegese do princípio da isonomia em matéria tributária.

6. Declaração de inconstitucionalidade dos incisos III e V do § 1º do art. 65 da Lei 11.196/2005 para reconhecer que as operações que envolvem a ZFM devem ter alíquotas menos gravosas.

7. *A fortiori*, a declaração de inconstitucionalidade não pode resultar em lacuna legislativa em relação às alíquotas a serem aplicadas nas operações que envolvem a Zona Franca de Manaus.

8. Precedente do Supremo Tribunal Federal em repercussão geral no sentido de que a

ADI 4254 / SP

declaração de inconstitucionalidade pode levar à utilização de alíquota de tributo prevista em trecho do ordenamento que não foi declarado inconstitucional. RE 602347, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, DJe de 12/4/2016.

9. Aplicação ao caso das alíquotas ordinárias de PIS e de COFINS previstas para os contribuintes que não se encontram em regimes especiais de tributação: art. 2º da Lei 10.637/2002 e art. 2º da Lei 10.833/2003.

O SENHOR MINISTRO LUIZ FUX: Pedi vista dos autos para melhor exame da matéria.

Em que pese o brilhantismo do voto lavrado pela Ilustre Relatora, hei, *data venia*, de **divergir de parte do que fora posto a julgamento pelo Plenário Virtual.**

Conforme bem lançado relatório, a questão em análise refere-se à tributação das operações realizadas por empresas fabricantes e concessionárias de veículos automotores, estando estas últimas sediadas na Zona Franca de Manaus (ZFM).

Alega a Confederação autora que seus representados estariam sendo injustamente onerados pela tributação de PIS e COFINS com base no que dispõem as Leis 11.196/2005 e 10.485/2002.

Resumidamente, o cerne da controvérsia diz respeito à sistemática de substituição tributária prevista na legislação. O dispositivo impugnado, art. 65 da Lei 11.196/2005, está assim redigido:

Art. 65. Nas vendas efetuadas por produtor, fabricante ou

ADI 4254 / SP

importador estabelecido fora da ZFM dos produtos relacionados nos incisos I a VII do § 1º do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, destinadas ao consumo ou industrialização na ZFM, aplica-se o disposto no art. 2º da Lei nº 10.996, de 15 de dezembro de 2004.

§ 1º No caso deste artigo, nas vendas efetuadas pela pessoa jurídica adquirente na forma do caput deste artigo a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins incidirão às alíquotas previstas:

I - no art. 23 da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 ;

II - na alínea b do inciso I do art. 1º e do art. 2º da Lei nº 10.147, de 21 de dezembro de 2000, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

III - no art. 1º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

IV - no caput do art. 5º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

V - nos incisos I e II do caput do art. 3º da Lei nº 10.485, de 3 de julho de 2002, com a redação dada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004;

VI - (Revogado) ;

VII - (Revogado) ;

VIII - (Revogado).

§ 2º O produtor, fabricante ou importador, no caso deste artigo, fica obrigado a cobrar e recolher, na condição de contribuinte substituto, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins devidas pela pessoa jurídica de que trata o § 1º deste artigo.

(...)

§ 4º Para os efeitos do § 2º deste artigo, a Contribuição para o PIS/Pasep e a Cofins serão apuradas mediante a aplicação das alíquotas de que trata o § 1º deste artigo sobre:

I – o valor-base de que trata o art. 58-L da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, no caso do inciso VI do § 1º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

II – a quantidade de unidades de produtos vendidos pelo produtor, fabricante ou importador, no caso dos incisos I e VII do § 1º deste artigo; (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

III – o preço de venda do produtor, fabricante ou importador, no

ADI 4254 / SP

caso dos demais incisos do § 1º deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Como bem depreendido no voto da Ilustre Relatora, as operações de venda realizadas por produtor, fabricante ou importador, sediada fora da ZFM, a empresa localizada naquela região estariam albergadas pelo benefício da alíquota zero.

Lado outro, quando a empresa adquirente, sediada na ZFM, promovesse a revenda da mercadoria adquirida haveria, em tese, a incidência das contribuições ao PIS e à COFINS, nos moldes do que ocorre em operações usuais em que não estão envolvidas empresas com sede na Zona Franca. Todavia, a legislação prevê que o tributo devido nesta saída realizada pelo revendedor sediada na ZFM será objeto de substituição tributária. Ou seja, o produtor, fabricante ou importador que inicialmente vendeu a mercadoria deverá arcar com o tributo devido pelo revendedor.

Na prática, o que se tem é a inexistência de tributação incidente sobre as entradas e saídas realizadas pelas concessionárias sediadas na Zona Franca de Manaus. Nas entradas, por força do *caput* do art. 65 da Lei 11.196/2005. Nas saídas, em vista o § 2º do art. 65 do mesmo dispositivo, que impõe a condição de substituto ao produtor, fabricante ou importador que inicialmente vendeu a mercadoria.

A partir de robustos fundamentos jurídicos, o voto da Ministra Relatora conclui pela legitimidade da sistemática editada pela Lei 11.196/2005, reconhecendo a constitucionalidade tanto do regime de alíquota zero quanto da substituição tributária, previstos na legislação. Neste ponto, não tenho dúvida em anuir ao entendimento exposto pela Relatora.

Registro a divergência de raciocínio, *data maxima venia*, no tópico em que a decisão se encaminha para reconhecer a inconstitucionalidade na

ADI 4254 / SP

calibragem de alíquotas estabelecida entre as operações que envolvem a ZFM e aquelas outras, que não se efetivam entre empresas localizadas na região.

Na impugnação tecida pela Confederação autora, e adotada pela Ilustre Relatora, argumenta-se que as operações que envolvam empresas sediadas na ZFM deveriam ter alíquotas diferentes daquelas operações usuais, sob pena de violação ao princípio da isonomia.

Por tal motivo, a decisão declara inconstitucionais os incisos III e V do § 1º do art. 65 da Lei 11.196/2005.

Entendo, entretanto, que cabem considerações no que diz respeito ao desenho do sistema de tributação a partir da intervenção promovida pela decisão do Supremo Tribunal Federal que venha a ser formada com base no voto da Ilustre Relatora, aspecto em que fundamento minha divergência.

É certo que tanto no voto da Ministra Relatora, quanto na inicial da ADI, consta a impugnação ao valor das alíquotas definidas pela legislação que rege a matéria (2% para o PIS e 9,6% para a COFINS, conforme art. 1º da Lei 10.485/2002). Não há, entretanto, pedido ou decisão que estabeleça qual o valor justo para o elemento quantitativo da hipótese de incidência tributária no caso.

Neste aspecto, a lacuna normativa poderia ensejar a ausência de tributação nas operações de saída efetuadas pelo revendedor sediado na ZFM. Se assim o for, toda a construção que reconheceu como válido o sistema de alíquota zero para a venda pelo produtor, fabricante ou importador sediado fora da ZFM e a possibilidade deste elo da cadeia produtiva funcionar como substituto tributário cai por terra. Simplesmente porque não haverá tributação a se efetivar na saída realizada pelo revendedor substituído.

ADI 4254 / SP

Esta Corte já entendeu em outras oportunidades que é possível a realização de declaração de inconstitucionalidade parcial para as hipóteses de incidência tributária descritas em legislação inconstitucional, decotando-se apenas os aspectos que não se coadunam com o Texto Constitucional.

Nesse sentido menciono o julgamento do Tema 226 de Repercussão Geral, nos autos do RE 602347, Rel. Min. Edson Fachin, Tribunal Pleno, *DJe* de 12/4/2016, em que o Tribunal assentou a possibilidade de utilização da alíquota mínima de IPTU prevista em lei cuja progressividade fora reconhecida como inconstitucional.

“RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO TERRITORIAL PREDIAL URBANO - IPTU. PROGRESSIVIDADE DAS ALÍQUOTAS. INCONSTITUCIONALIDADE. EXIGIBILIDADE DO TRIBUTO. FATO GERADOR OCORRIDO EM PERÍODO ANTERIOR À EMENDA CONSTITUCIONAL 29/2000. ALÍQUOTA MÍNIMA. MENOR GRAVOSIDADE AO CONTRIBUINTE. PROPORCIONALIDADE DO CRITÉRIO QUANTITATIVO DA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

1. *Tese de repercussão geral fixada: “Declarada inconstitucional a progressividade de alíquota tributária do Imposto Predial Territorial Urbano no que se refere à fato gerador ocorrido em período anterior ao advento da EC 29/2000, é devido o tributo calculado pela alíquota mínima correspondente, de acordo com a destinação do imóvel e a legislação municipal de instituição do tributo em vigor à época”.*

2. *O Supremo Tribunal Federal possui entendimento sumulado no sentido de que “É inconstitucional a lei municipal que tenha estabelecido, antes da Emenda Constitucional 29/2000, alíquotas progressivas para o IPTU, salvo se destinada a assegurar o cumprimento da função social da propriedade urbana.” Súmula 668 do STF. Precedente: AI-QO-RG 712.743, de relatoria da Ministra*

ADI 4254 / SP

Ellen Gracie, Tribunal Pleno, DJe 8.5.2009.

3. É constitucional a cobrança de IPTU, referente a período anterior à Emenda Constitucional 29/2000, mesmo que a progressividade das alíquotas tenha sido declarada inconstitucional, em sede de representação de inconstitucionalidade em Tribunal de Justiça local. Função da alíquota na norma tributária. Teoria da divisibilidade das leis. Inconstitucionalidade parcial.

4. O IPTU é exigível com base na alíquota mínima prevista na lei municipal, de modo que o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária seja proporcional e o menos gravoso possível ao contribuinte. Precedentes.

5. Recurso extraordinário provido.” (destacamos)

(RE 602347, Relator EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 4/11/2015, DJe 12/4/2016)

Com base nessas premissas, entendo que se as alíquotas de PIS e COFINS para o regime especial de tributação estabelecido pela Lei 11.196/2005 foram declaradas nulas por incompatibilidade constitucional, consecutivamente a tributação passará a se operar pela regra geral, qual seja, aquela estabelecida nas normas que regulam a atividade dos contribuintes que não compõem nenhum regime especial de PIS e COFINS. Refiro-me às Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, que, ambas em seus arts. 2º, definem a alíquota de 1,65% para a contribuição ao PIS e de 7,6% para a COFINS.

Adoto, desse modo, os fundamentos do voto da ilustre relatora para reconhecer a legitimidade da sistemática de tributação encetada no § 2º, no inciso III do § 4º e nos §§ 5º e 7º do art. 65 da Lei 11.196, de 21/11/2005 e atestar a inconstitucionalidade dos incisos III e V do § 1º do art. 65 da Lei 11.196/2005, por agressão aos preceitos isonômicos, da utilização de alíquotas idênticas entre as operações ordinárias e aquelas realizadas entre contribuintes sediados na ZFM.

Reconheço, outrossim, que a partir da declaração de

ADI 4254 / SP

inconstitucionalidade dos incisos III e V do § 1º do art. 65 da Lei 11.196/2005, as alíquotas a serem utilizadas para as operações questionadas nestes autos sejam aquelas ordinariamente aplicáveis aos demais contribuintes das contribuições ao PIS e à COFINS.

É como voto.

PLENÁRIO

EXTRATO DE ATA

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 4.254

PROCED. : SÃO PAULO

RELATORA : MIN. CÁRMEN LÚCIA

REQTE.(S) : CONFEDERACAO NACIONAL DO COMERCIO DE BENS, SERVICOS E
TURISMO - CNC

ADV.(A/S) : NELSON WILIANS FRATONI RODRIGUES (3600/AC, 9395A/AL,
A598/AM, 1551-A/AP, 24290/BA, 16599-A/CE, 25136/DF, 15111/ES,
27024/GO, 9348-A/MA, 107878/MG, 13043-A/MS, 11065/A/MT, 15201-
A/PA, 128341-A/PB, 00922/PE, 8202/PI, 30916/PR, 136118/RJ, 725-
A/RN, 4875/RO, 372-A/RR, 80025A/RS, 23729/SC, 484A/SE, 128341/SP,
4.923-A/TO)

INTDO.(A/S) : PRESIDENTE DA REPÚBLICA

PROC.(A/S)(ES) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

INTDO.(A/S) : CONGRESSO NACIONAL

PROC.(A/S)(ES) : ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO

Decisão: Após os votos dos Ministros Cármen Lúcia (Relatora), Marco Aurélio, Edson Fachin, Alexandre de Moraes, Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes e Rosa Weber, que julgavam parcialmente procedente o pedido, para declarar a inconstitucionalidade dos incs. III e V do § 1º do art. 65 da Lei nº 11.196, de 21.11.2005, pediu vista dos autos o Ministro Luiz Fux. Falou, pelos interessados, a Dra. Flávia Palmeira de Moura Coelho, Procuradora da Fazenda Nacional. Plenário, Sessão Virtual de 5.6.2020 a 15.6.2020.

Decisão: O Tribunal, por unanimidade, julgou parcialmente procedente o pedido formulado na ação direta de inconstitucionalidade para declarar a inconstitucionalidade dos incs. III e V do § 1º do art. 65 da Lei n. 11.196, de 21.11.2005, nos termos do voto da Relatora. O Ministro Luiz Fux acompanhou a Relatora com ressalvas. Não participou deste julgamento, por motivo de licença médica, o Ministro Celso de Mello. Plenário, Sessão Virtual de 14.8.2020 a 21.8.2020.

Composição: Ministros Dias Toffoli (Presidente), Celso de Mello, Marco Aurélio, Gilmar Mendes, Ricardo Lewandowski, Cármen Lúcia, Luiz Fux, Rosa Weber, Roberto Barroso, Edson Fachin e Alexandre de Moraes.

Carmen Lilian Oliveira de Souza
Assessora-Chefe do Plenário