V O T O

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. Confiram-se também, por exemplo, a Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1.980, Relator o 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

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 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

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

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 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*

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/05/2020 00:00

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 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*

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

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 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

Pela lei, a receita bruta do fabricante ou do importador, decorrente da venda de máquinas e veículos, está sujeita a alíquota majorada da 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 partida da cadeia (fabricantes e importadores), do substituído para o substituto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

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 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

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, 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*

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

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 econômico cujo objeto seja determinada situação fática, significando isso que, quando uma empresa aufere 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* " (Agravo 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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

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.

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.

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00

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 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, p **ara declarar a inconstitucionalidade dos incs. III e V do § 1º do art. 65 da Lei n. 11.196, de 21.11.2005** .

Plenário Virtual - minuta de voto - 05/06/2020 00:00