

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo
PUC-SP

Sérgio Montenegro de Almeida Filho

Imprecisão do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei n. 10.865/2004 geradora de injuridicidade

Mestrado em Direito Tributário

São Paulo
2021

Sérgio Montenegro de Almeida Filho

Imprecisão do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei n. 10.865/2004 geradora de injuridicidade

Mestrado em Direito Tributário

Dissertação apresentada à Banca Examinadora como exigência parcial para a obtenção do título de Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, sob a orientação do Prof. Dr. Roque Antonio Carrazza.

São Paulo
2021

Banca Examinadora

À minha mãe, Leilah (*in memoriam*), expressão de amor,

Ao meu pai, Sérgio, expressão de caráter,

A meu filho, Francisco, expressão de essencial,

À minha tia, Diana, expressão de ternura,

À minha madrinha, Kátia, expressão de amizade.

AGRADECIMENTOS

Agradecer! Agradecer muito, pois o caminho até aqui foi **duro**, mas o Senhor sempre nos ajudou: “Então tomou Samuel **uma** pedra, e a pôs entre Mipzá e Sem, e chamou o nome dela Ebenézer; e disse: **Até aqui nos ajudou o senhor**” (1Samuel 7:12).

Nesse sentido é que, primeiramente, **agradecemos ao Senhor**: “Em tudo dai graças, porque está **é** a vontade de Deus em Cristo Jesus para convosco” (1 Tessalonicenses 5: 18).

Em seguida, neste caminho percorrido, muitos contribuíram.

Agradeço aos meus pais e avós, pelo amor, pela atenção e pela educação.

Aos meus amigos, do Ceará, de Pernambuco, de São Paulo, pela irmandade, pelo apoio e pelo incentivo.

Aos meus irmãos do escritório Montenegro Filho Advogados, em especial a Clarissa Augusta Torres Cavalcante e Núria Aparecida Degaspari, pelo trabalho, pelas conquistas e pelos sonhos, juntos.

Aos meus colegas de onde passei, Universidade de Fortaleza (Unifor), Centro Universitário 7 de Setembro (Uni 7), Universidade Federal de Pernambuco (UFPE) e, agora, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), pela camaradagem.

Aos meus Mestres e, aqui, aos que foram determinantes no caminho acadêmico: Maria Alessandra Brasileiro de Oliveira, Flaudio José Gonçalves do Nascimento, Stênio da Silva Moreira, Wellington Cabral Saraiva, Roque Antonio Carrazza, Paulo de Barros Carvalho, Fabiana del Padre Tomé, Carlos Augusto Daniel Neto, Marcio Pugliese, Willis Santiago Guerra Filho, Ricardo Hasson Sayeg, Nelson Nazar e Lucas Galvão de Britto, pelo aprendizado, pelo estímulo e pelos desafios.

Aos meus Mestres e, aqui, aos que foram determinantes no caminho do mundo: Sérgio Montenegro de Almeida, Casemiro Pinto de Almeida, Manuel de Feitas Cavalcante, Dmontier Gomes Linhares, Heberon Girão Peixoto e Paulo Sérgio Freitas Santos, por todas as oportunidades.

Na confecção do trabalho, agradeço aos colegas Raphael dos Santos Leocádio Vieira, Lívia Maria Barbosa Coutinho, Tayná Lima Trajano, André Coutinho Pinto, Úbilla Wanessa Monteiro dos Santos, Maria Alice de Sousa, Kátia Cristina Rodrigues da Silva, Núria Aparecida Degaspari, Aldemir José de Souza Júnior, Mirela Adrielle da Silva Castro e Eduarda Lima do Nascimento.

E a todos que, de alguma maneira, contribuíram para a realização deste trabalho.

RESUMO

O presente estudo visa responder aos seguintes questionamentos: primeiro, quais são os limites de modificabilidade, de elemento estruturante (base de cálculo e alíquota) de regra legal tributária, para fins de efetivação de **eficiência tributária** e de **extrafiscalidade**; segundo, se tal empreitada pode ser realizada por instrumento normativo infralegal; terceiro, se o intérprete, ao se deparar com um dispositivo legal **ambíguo** e **vago**, pode justificar sua respectiva construção de sentido, de forma a prestigiar a **eficiência tributária** e/ou **extrafiscalidade**, ainda que, para isso, tenha de sustentar uma inovação na ordem jurídica, realizada por instrumento normativo infralegal; por fim, o quarto, respondidas às questões anteriores, se a **ambiguidade** e **vaguidade** do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 é geradora, ou não, de injuridicidade e, caso seja, como se verifica essa injuridicidade. Isso porque entendemos que todas essas questões partem de uma imprecisão linguística (**ambiguidade** e **vaguidade**) do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, geradora da aludida injuridicidade, que é perpetrada por meio de instrumento normativo executivo (Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019), caracterizador de excesso do Poder Público. Na medida em que transforma uma **ficção jurídica** em uma **presunção absoluta**, viabiliza, de forma oblíqua, verdadeira mutação de elemento estrutural da respectiva norma jurídico-tributária (base de cálculo e alíquota), violando, assim, uma plêiade de dispositivos legais e constitucionais, bem como precedentes do Supremo Tribunal Federal.

Palavras-chave: Direito Tributário. Eficiência fiscal. Praticabilidade. Extrafiscalidade. Imprecisão linguística.

ABSTRACT

This study aims to answer the following questions. First, the modifiable limits, of the structuring element (calculation basis and rate) of the tax legal rule, for the purpose of effecting tax efficiency and extrafiscality? Second, if such an undertaking, can it be carried out by an infra-legal normative instrument? Third, if the interpreter, when faced with an ambiguous and vague legal provision, can justify its respective construction of meaning, in order to honor tax efficiency and/or extrafiscality, even if for that, it has to sustain an innovation in the legal order , carried out by an infra-legal normative instrument? And fourth, having answered the previous questions, if the ambiguity and vagueness of paragraph 8 of article 8 of Law No. 10,865/2004, does it or not, generate injuriousness? And if so, how is this injuriousness verified? This is because, we understand, that all these questions are based on a linguistic imprecision (ambiguity and vagueness) of paragraph 8 of article 8 of Law No. 10.865/2004, which generated the aforementioned injuriousness. Which is perpetrated through an executive normative instrument (RFB Normative Instruction No. 1.911/2019), which characterizes the excess of the Public Power. Insofar as it transforms a legal fiction into an absolute presumption, making possible, obliquely, a true mutation, of the structural element of the respective tax law (calculation basis and rate), thus violating a plethora of legal and constitutional provisions, as well as precedents of the Federal Supreme Court.

Keywords: Tax Law. Fiscal Efficiency. Feasibility. Extrafiscality. Linguistic Imprecision.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
Objeto	10
Justificativa	16
Método	20
Plano	24
CAPÍTULO 1 – PROBLEMATIZAÇÃO: IMPRECISÃO DO PARÁGRAFO 8º DO ARTIGO 8º DA LEI Nº 10.865/2004 GERADORA DE INJURIDICIDADE	26
1.1 Prevalência do garantismo/formalismo no Direito Tributário brasileiro	26
1.2 Modo de raciocinar “tipificante”, instrumento do princípio da praticabilidade tributária, a serviço da eficiência e simplificação na execução das leis tributárias e seus limites	40
1.3 Estudo de caso: a distinção entre PIS/Pasep e Cofins e PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação e o Recob (Regime Especial Opcional de Apuração e Pagamento do PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre combustíveis que especifica)	64
1.3.1 O perfil das contribuições sociais da Seguridade Social	64
1.3.2 Binômio (hipótese de incidência e base de cálculo) do PIS/Pasep e Cofins e do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação	75
1.3.3 Critério material e critério quantitativo dos enunciados legais do PIS/Pasep e Cofins e do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação referentes à incidência sobre a gasolina e o diesel	82
1.4 Ponto de partida da problematização: Imprecisão do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 e o uso obrigatório do Recob na incidência do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação	86
1.5 Ponto de chegada da problematização: os limites da extrafiscalidade no PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação e a diretriz de sentido dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 para sanar a imprecisão do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, geradora de injuridicidade	102
CAPÍTULO 2 – HIPÓTESES DA PROBLEMATIZAÇÃO: DEMONSTRAÇÃO DA INJURIDICIDADE	118
2.1 Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária	118

2.2 Ilegalidade da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, pela mudança da base de cálculo e alíquotas do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, afronta aos artigos 7º, 8º e 23 da Lei nº 10.865/2004 e ao § 1º, do artigo 97, do Código Tributário Nacional...	129
2.3 Inconstitucionalidade da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, por afronta, às regras de competência constitucional do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação e aos princípios da legalidade tributária estrita, igualdade tributária (extrafiscalidade e princípio do tratamento nacional), capacidade contributiva, vedação do confisco e segurança jurídica	141
2.3.1 Princípio da estrita legalidade.....	146
2.3.2 Princípio da igualdade tributária.....	146
2.3.3 Princípio da capacidade contributiva.....	151
2.3.4 Princípio da vedação ao confisco	153
2.3.5 Princípio da segurança jurídica.....	153
CAPÍTULO 3 – HIPÓTESES DA PROBLEMATIZAÇÃO À PROVA – COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES A PARTIR DE PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL	155
3.1 Rol exemplificativo das hipóteses de mitigação do princípio da legalidade tributária: ADI 5.277 e RE 1.043.313/RS	166
3.2 O RE 878.313/SC e a inconsistência do critério da finalidade para identificação do que seja contribuição social	168
3.3 O RE 603.624/SC e RE 630.898/RS e o rol exemplificativo de bases econômicas do artigo 149 da Constituição	170
3.4 O RE 116.121/SP, RE 185.789/SP, RE 177.296/RS e RE 346.084/PR e as competências tributárias como conceitos	173
3.5 Limites da praticabilidade tributária e consideração tipificante: RE 593.849/MG.	174
3.6 Distinção entre a incidência sobre a receita e sobre a importação e o valor aduaneiro como base de cálculo: RE 559.937/RS	176
3.7 O RE 969.735 AgR/PR e RE 1.178.310/PR, a extrafiscalidade do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação e o § 9º do artigo 195 da Constituição.....	178
3.8 A injuridicidade na obrigatoriedade de regimes especiais de tributação: ADI-MC 1.502-8/DF, RE 465.236 AgR/RS, RE 228.355 AgR/RS, RE 523.416 AgR/SC, RE 522.716 AgR/SC, RE 515.765 AgR-AgR/RS, RE 477.323/RS, RE 492.675 ED/RS, RE 584.023 AgR-	

EDv-AgR-segundo/RS, RE 661.429 AgR-segundo-ED/RS, ARE 700.080 AgR/RS, RE 246.454 AgR-segundo-AgR-segundo-AgR-EDv-AgR/RS	180
CONCLUSÃO.....	183
REFERÊNCIAS.....	185
ANEXO A – AMOSTRA DE GUIAS DE IMPORTAÇÃO DE GASOLINA.....	200
ANEXO B – AMOSTRA DE GUIAS DE IMPORTAÇÃO DE DIESEL	203

INTRODUÇÃO

Objeto

O questionamento que orienta esta dissertação é o seguinte, seguindo a prevalência¹ do **garantismo/formalismo** no Direito Tributário brasileiro, base² da Linha de Pesquisa e Ensino da Escola da PUC-SP:

- Poderia, para fins de efetivação da **eficiência tributária**³ e da **extrafiscalidade**⁴, haver mutação de elemento estruturante da norma jurídica tributária, entendida norma jurídica, como enunciado⁵ prescritivo do direito positivo, regra⁶ produzida pelo Poder Legislativo?
- E, mais ainda, essa mutação poderia ser veiculada por instrumento normativo expedido pelo Poder Executivo (Instrução Normativa)?

Nesse sentido, tal questionamento, vai ao encontro do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004,⁷ regulador da particular incidência do **PIS/Pasep-Importação e Cofins-**

¹ As razões do uso da expressão **garantismo/formalismo** e de sua prevalência no Direito Tributário brasileiro, com suas respectivas consequências, serão devidamente exploradas no item 1.1 do primeiro capítulo.

² Isso motivou o presente trabalho a depositar sua metodologia nas duas, paralelas, linhas de pesquisa e ensino, advindas da homogeneidade epistemológica da aludida Escola da PUC-SP, uma do **Professor Paulo de Barros Carvalho** e a outra do **Professor Roque Antonio Carrazza**, mais bem explicitadas adiante, quando tratarmos do **método**.

³ A fim de conceituar a **eficiência tributária** e seus limites materiais, nos valem do item 1.2 do primeiro capítulo.

⁴ Para conceituar a **extrafiscalidade** e seus limites materiais, nos valem do item 1.5 do primeiro capítulo.

⁵ Na esteira da distinção feita por Paulo de Barros Carvalho: “empregando ‘norma jurídica em sentido amplo’ para aludir aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos, não enquanto manifestações empíricas do ordenamento, mas como significações que seriam construídas pelo intérprete. Ao mesmo tempo, a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com sentido deontico-jurídico completo, receberia o nome de ‘normas jurídicas em sentido estrito’.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 128).

⁶ Diferentemente de princípio jurídico, segundo as diferentes concepções das espécies normativas na literatura do Direito Tributário brasileiro, entre regras e princípios, e adotando a acepção de princípio jurídico de Roque Antonio Carrazza para melhor compreensão da referida assimetria: “Segundo pensamos, princípio jurídico é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 42).

⁷ “Art. 8º [...]. § 8º A importação de gasolinas e suas correntes, exceto de aviação e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação fica sujeita à incidência da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, fixadas por unidade de volume do produto, às alíquotas previstas no art. 23 desta Lei, independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido.” (BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Edição Extra, p. 1, 30 abr. 2004).

Importação sobre os combustíveis que especifica, bem como do instrumento normativo executivo que se propõe a “regulamentá-lo” (Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019).⁸

Nesse contexto, uma **imprecisão**⁹ linguística do aludido dispositivo legal se sobressai quando do diálogo¹⁰ deste com todos os dispositivos normativos pertinentes à sua respectiva construção de sentido.

Tal fato estabelece o ponto de partida da problematização enfrentada no presente trabalho. Isso porque o enunciado¹¹ legal em exame enseja flagrante **ambiguidade** e

⁸ Cuida-se de analisar o chamado, **modo de pensar tipificante**, tomando como base a **hierarquia das normas** e, com isso, questionando a validade da **norma inferior**, que estabelece uma modificação de **elemento estruturante** da **norma superior**, a fim de tornar mais **simples e eficiente** sua respectiva execução, como dispõe Misabel Abreu Machado Derzi: “[...] o objetivo não é analisar o fenômeno no plano horizontal, mas vertical. Tomando como base a hierarquia das normas, é útil questionar a validade da norma inferior que estabelece abstrações, tipos ou presunções com o objetivo de possibilitar a execução de norma hierarquicamente superior. Trata-se de investigar as esquematizações, as abstrações generalizantes (sejam tipos ou conceitos fechados) que têm como fim simplificar a execução das normas de tributação. O ângulo de análise aqui é diverso, pois se considera como relevante a relação entre norma exequente e norma a executar. A norma executiva contém, muitas vezes, presunções, ficções e esquemas (que, em geral, se convertem em conceitos fechados), em regra não autorizados pela norma superior, mas úteis à sua execução. A análise, que ora se faz, considera exatamente as esquematizações, abstrações e generalizações (tipificações e conceitualizações) que a norma inferior, ao executar a superior, em nome da praticidade, faz ou pode fazer. Por essa razão, exatamente naqueles ramos jurídicos nos quais compete a órgão estatal executar norma em massa, é que se coloca de forma mais aguda a questão da praticidade e de seus limites.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 292-293).

⁹ Aurora Tomazini de Carvalho cuida das imprecisões linguísticas, **ambiguidade, vaguidade e carga emotiva**, ao se referir à explicação feita por Tarék Moysés Moussalem: “Tais problemas são imperfeições muito comuns na linguagem ordinária, não só inerentes ao termo ‘direito’, mas a quase todos os outros, que devam ser afastadas na construção do discurso científico, embora tal tarefa não seja de todo possível, dado que as palavras não guardam relação natural com as coisas. Neste sentido, com muita precisão explica Tarék Moysés Moussalem, que não é possível expurgá-los definitivamente. Nos dizeres do autor. ‘funciona da seguinte forma: já que não conseguimos vencer nosso inimigo (ambiguidade, vaguidade e carga emotiva), procuramos conviver com ele pacificamente, caso contrário, viver (em um mundo linguístico), habitar uma linguagem, tornar-se-ia, insuportável’. Os problemas ambiguidade, vaguidade e carga emotiva não anulam a utilidade do idioma, prova disso é que a comunicação se estabelece mesmo com eles e muitas vezes nem os percebemos, contudo, eles contaminam o conhecimento do ‘direito’, assim como de muitas outras realidades e, por isso, devemos procurar afastá-los no âmbito das Ciências” (CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 61).

¹⁰ Trata-se do **dialogismo**, que passou a ser chamado de **intertextualidade**, a partir dos estudos realizados por Roland Barthes e Julia Kristeva, conforme assevera Tácio Lacerda Gama: “Aquilo que vimos, chamado de dialogismo, após ser estudado e difundido por autores como Roland Barthes e Julia Kristeva, passou a ser denominado intertextualidade. E é com esse nome que Paulo de Barros Carvalho traz a seguinte idéia: [...] a intertextualidade é formada pelo intenso diálogo que os textos mantêm entre si, sejam eles passados, presentes ou futuros, pouco importando as relações de dependência que houver entre eles. Na verdade, assim que inseridos no sistema, passam a conversar com outros conteúdos, intra-sistêmicos e extra-sistêmicos, num denso intercâmbio de comunicações. É deste confronto entre textos ou enunciados que os sentidos da mensagem normativa são produzidos. É, também, deste diálogo que se articulam cadeias de argumentação para legitimar essas ou aquela definição e, por força disso, se produzirem situações de harmonia ou conflito de interesse. E mais, a própria ideia de regulação de conduta é fruto das associações entre ser ou não uma conduta obrigada, estar ou não sujeito à imputação de consequência sancionatória.” (GAMA, Tácio Lacerda. **Sentido, consistência e legitimação**. In: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (org.). **Vilem Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 253).

¹¹ “É oportuno recordar que a palavra ‘enunciado’ quer aludir tanto à forma expressional, a matéria empírica gravada nos documentos dos fatos comunicacionais, como ao sentido a ele atribuído. Assim, os enunciados pertencem à plataforma da literalidade textual, suporte físico de significações, ao mesmo tempo em que

vaguidade, na medida em que sua literalidade anui a pelo menos duas possibilidades de construção de sentido: uma, que prescreve a incidência da contribuição social **PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação sobre a importação** de combustíveis que especifica, se valendo de **alíquotas fixas e base de cálculo sobre unidade de medida**, próprias de outra contribuição social.¹²

Essa interpretação é a que melhor dialoga com a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019,¹³ pois seus respectivos dispositivos assim dispõem de forma literal,¹⁴ dando ênfase à **obrigatoriedade** da utilização de tais **alíquotas fixas e base de cálculo em unidade de medida**, pretendendo, com isso, que a respectiva arrecadação tributária seja mais competente.¹⁵

Outra, que prescreve a incidência da Contribuição Social **PIS/Pasep e Cofins sobre o importador**, de combustíveis que especifica, **obrigatoriamente**, com **alíquotas fixas e base de cálculo sobre unidade de medida, deixando de ser opcional** o aludido regime especial de apuração e pagamento para esse sujeito passivo (**importador**).

Essa interpretação é a que, conforme veremos, melhor leva em consideração as limitações impostas pelo Sistema Tributário Nacional e que, nesse sentido, prevalece. Isso porque, no diálogo entre unidades prescritivas para a construção da mensagem normativa, o respeito à hierarquização é medida que se impõe.

participam do plano de conteúdo, com o sentido que necessariamente suscitam. Distingue-se, por isso, o **enunciado** da proposição por ele expressa. Muitas vezes, de um único enunciado podemos chegar a duas ou mais proposições (sentidos), circunstância que indica ambiguidade.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 114. Grifo no original).

¹² *In casu*, **PIS/Pasep e Cofins**, incidente sobre combustíveis que especifica, **independentemente da opção** a um **regime especial de apuração e pagamento** que lhe é ínsito (Regime Especial **Opcional** de Apuração e Pagamento (Recob) da Contribuição para o **PIS/Pasep e Cofins**, previsto no artigo 23 da Lei nº 10.865/2004, e que faz uso das aludidas **alíquotas fixas e base de cálculo sobre unidade de medida**).

¹³ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019. Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. **Diário Oficial da União**, Brasília, Seção 1, p. 27, 15 out. 2019.

¹⁴ Ilustrativamente transcrevemos o seguinte trecho da IN RFB nº 1.911/2019: “Art. 328. Independentemente de o importador haver **optado** pelo regime especial de apuração e pagamento referido no art. 304, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação incidentes na importação de derivados de petróleo são apuradas mediante a aplicação das alíquotas específicas estabelecidas nos incisos I a IV do artigo 307 (Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 8º, e art. 23).

Parágrafo único. A **obrigatoriedade** da utilização de **alíquotas por peso ou volume** na importação dos produtos de que trata este artigo não implica, para o importador, a obrigatoriedade de utilização deste mesmo regime de apuração e pagamento das contribuições nas operações de revenda desses produtos no mercado interno. (Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 8º).” (BRASIL, op. cit., grifos nossos).

¹⁵ Expressão da **eficiência tributária**, conforme veremos de forma pormenorizada no item 1.2 do primeiro capítulo.

Ademais, o enunciado normativo do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 é, conforme veremos, vago, na medida em que não se extrai dele a precisão necessária para sua correta construção de sentido.

Nesse sentido se estabelece a problematização enfrentada no presente trabalho, mais precisamente acerca da **ambiguidade** e **vaguidade** de um particular dispositivo legal,¹⁶ **veiculador literal** da incidência **sobre a importação** de tributo que não encontra na sua materialidade, tal é a hipótese de incidência.¹⁷

Isso enseja uma especificação do questionamento da presente dissertação, de forma a se saber se poderia prevalecer a interpretação que viesse a “sanar” essa **ambiguidade** legal e **vaguidade**, dando cumprimento seja ao postulado da **eficiência tributária**, seja ao postulado da **extrafiscalidade**.

Em outros termos, questiona-se se, das opções antes postas, poderia o intérprete¹⁸ deliberar por aquela que prestigiasse a diretriz de sentido estabelecida pela Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, o que faria em menoscabo da **hierarquia normativa**, mas em cumprimento da **eficiência tributária** e da **extrafiscalidade**. Tudo isso no contexto de prevalência do **garantismo/formalismo** no Direito Tributário brasileiro, de forma que os valores¹⁹ apaniguados, nos postulados da **eficiência tributária**²⁰ e da **extrafiscalidade**,²¹ pudessem

¹⁶ Parágrafo 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004.

¹⁷ A materialidade é a importação e o tributo a que se refere literalmente o dispositivo legal é o **PIS/Pasep e Cofins**, cuja hipótese de incidência é a receita ou o faturamento, conforme determina sua explícita regra de competência tributária, prevista no artigo 149, § 2º, III, c/c artigo 195, I, “b”, e artigo 239, ambos da CF/88.

¹⁸ Fruto do seu árduo trabalho de construção, da particular **norma jurídica em sentido estrito**, realizado em função da intertextualidade, de todos os fragmentos de normas necessários à veiculação de sentido, no enalço da já citada doutrina de Paulo de Barros Carvalho, um dos fundamentos da tomada de posição do presente trabalho (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 128).

¹⁹ Na lição de Miguel Reale: “A natureza de hoje não é a mesma de um, dois ou três mil anos atrás, porque o mundo circundante foi adaptado à feição do homem. [...] Ora, graças à verificação de tais fatos, podemos afirmar que o espírito humano se projeta sobre a natureza, dando-lhe uma dimensão nova. Essa dimensão nova são **valores**, como a fonte de que promanam.” (REALE, Miguel. **Introdução à Filosofia**. 4. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2018. p. 174. Grifos no original). Ainda, “[o] certo é que toda norma enuncia algo que **deve ser**, em virtude de ter sido reconhecido um valor como razão determinante de um comportamento declarado obrigatório” (REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 25. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2001. p. 34. Grifos no original).

²⁰ Nesse particular, o que se defende é que tal **valor** atende tanto a interesses do contribuinte como a interesses da arrecadação. Verdadeira panaceia, para todos os males, da aplicação em massa do Direito Tributário segundo o qual o contribuinte, alternativamente, recolheria menos tributo e/ou se sujeitaria a menos encargos obrigacionais. Já o Fisco, somente por meio dessa alternativa, conseguiria afastar, ou pelo menos diminuir, a evasão fiscal e, em outros casos, conseguiria melhor implementar os objetivos arrecadatórios, de forma a se chegar a uma distribuição isonômica da carga tributária, propósito da alegada **Justiça Fiscal**.

²¹ Acerca de se ter, do modo a que alude Hugo de Brito Machado, como “[...] objetivo principal [...] a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 68).

“superar” todos os **demais valores**²² prestigiados constitucionalmente nos princípios do Sistema Tributário Nacional.

No entanto, pela posição assumida no presente trabalho entendemos que não, pois a prevalência da diretriz de sentido, estabelecida na aludida Instrução Normativa de forma a prescrever tal comando **infralegal**, encontra barreira insuperável no Sistema Tributário Nacional, que, pela sua elevação constitucional,²³ garante, além de outros tantos, dois direitos fundamentais aos contribuintes, que serão, mais à frente, objeto de análise. O primeiro desses direitos é o da imodificabilidade da competência tributária (resultado direto da rigidez do sistema) e o segundo, o da estrita legalidade tributária para os elementos de estruturação da norma jurídico-tributária (entendida essa norma no sentido já exposto, ou seja, de regra produto do Poder Legislativo).

Dessa forma, ainda que tal Instrução Normativa estivesse imbuída dos melhores propósitos – **de eficiência e extrafiscalidade** na arrecadação tributária –, tais propósitos, no atual cenário, em que prevalece o **garantismo/formalismo** no Direito Tributário brasileiro, não são suficientes para a violação de direitos e garantias dos contribuintes, como mostraremos ao longo do trabalho, mas que aqui, de forma fugaz, ilustramos, por meio de trecho de ementa de duas decisões do Supremo Tribunal Federal, sendo uma delas acerca de limites à **eficiência tributária**:

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.²⁴

²² Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza: “Frise-se, ademais, que a Constituição, mais que uma lei fundamental, representa o produto da vontade soberana de estruturação do Estado e da sociedade, Encerra escolhas políticas precisas [...] Portanto, o princípio constitucional deve ser continuamente ‘construído’ (ou se preferirmos, ‘descoberto’) pelo aplicador e pelo intérprete, a partir dos valores consagrados no ordenamento jurídico como um todo considerado [...] no louvável propósito de transformar a República Brasileira num Estado Democrático de Direito, submeteu a ação tributária das pessoas políticas a um extenso rol de princípios (federativo, da legalidade, da igualdade, da anterioridade, da segurança jurídica, da reserva de competências etc.), que protegem, ao máximo, os contribuintes, contra eventuais abusos fazendários” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Ed. Malheiros Editores, 2019. p. 38, 50, 56).

²³ Base da linha de pesquisa e ensino do **Professor Roque Antonio Carrazza**, o outro fundamento da tomada de posição do presente trabalho (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Ed. Malheiros Editores, 2019).

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 593.849 – MG**. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, § 7º, da Constituição da República. Revogação parcial de precedente. ADI 1.851. Recorrente: Parati Petróleo Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Edson Fachin, julgado em 19/10/2016, Acórdão eletrônico

A outra diz respeito aos limites à extrafiscalidade:

2. A majoração da alíquota da COFINS-Importação para alguns produtos importados não caracteriza, por si só, violação do princípio da isonomia, tampouco afronta à norma do art. 195, § 9º, da Constituição. Possibilidade de tratamento diferenciado quando presente política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada.²⁵

Isso se materializa, na prática, na medida em que tal Instrução Normativa assenta um enunciado normativo **infralegal**, que modifica elemento estrutural da incidência do **PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação**, previstos nos artigos 7º e 8º da Lei nº 10.865/2004, qual sejam, a base de cálculo como sendo o **valor aduaneiro** e as alíquotas como *ad valorem*.

E o faz ao estabelecer que a particular importação dos combustíveis que especifica seja realizada **obrigatoriamente** não pelo **critério quantitativo**²⁶ delineado, mas se valendo de **base de cálculo em unidade de medida e alíquotas fixas**, próprias de **regime especial opcional de apuração e pagamento**, ínsito ao PIS/Pasep e Cofins.

Assim, tal prescrição **infralegal** determina o ponto de chegada da problematização enfrentada no presente trabalho, pois, ainda que sua diretriz de sentido suprima a **ambiguidade** e **vaguidade** legal, não o faz de forma válida, na medida em que carece da competência de **innovar na ordem jurídica** e, portanto, gera inequívoca injuridicidade.

Como tal, em função das respectivas implicações de natureza constitucional e legal, se mostra tarefa de inadmissível realização, considerando-se que os elementos de estruturação da norma jurídico-tributária devem estar inexoravelmente dispostos em lei, conforme assevera Roque Antonio Carrazza:

Remarcamos ser de exclusividade da lei não só a determinação da **hipótese de incidência** do tributo, como, também, de seus elementos quantitativos (base de cálculo e alíquota).

Repercussão Geral - Mérito DJe-065 Divulg 30-03-2017 Public 31-03-2017 Republicação: DJe-068 Divulg 04-04-2017 Public 05-04-2017, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 969.735 – PR**. Agravo regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da isonomia. Ausência de afronta. Orientação jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. Agravante: Marca Lasers Presentes Ltda. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 24/02/2017, Processo eletrônico DJe-050 Divulg 15-03-2017 Public 16-03-2017, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

²⁶ “Pois bem. O grupo de notícias informativas que o intérprete obtém da leitura atenta dos textos legais, e que lhe faz possível precisar, com segurança, a exata quantia devida a título de tributo, é aquilo que chamamos de critério quantitativo do consequente das normas tributárias. Há de vir sempre explícito pela conjugação de duas entidades: base de cálculo e alíquota, e sua pesquisa desperta inusitado interesse, posto que é de suma relevância para desvelar peculiaridades ínsitas à natureza do gravame.” (MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 340).

[...]

Como se viu, **todos os elementos essenciais do tributo** devem ser erigidos abstratamente pela lei, para que se considerem cumpridas as exigências do princípio da legalidade. Com vem lembrar que são “elementos essenciais” do tributo os que, de algum modo, influem no *an* e no *quantum* da obrigação tributária.²⁷

É, portanto, no sítio da legalidade que tais elementos de estruturação da norma jurídico-tributária (especialmente da **base de cálculo** e **alíquota**) fundamentam sua íntima relação.

Para isso, basta ver o binômio **hipótese de incidência** e **base de cálculo**, conforme se verifica em Paulo de Barros Carvalho,²⁸ quando trata da destinação primordial da base de cálculo “a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico [...]”. Paralelamente, tem a virtude de confirmar, **infirmar** ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo”.

Assim, o objetivo deste trabalho se desdobra em saber, no contexto de prevalência das concepções do **garantismo/formalismo**:

- primeiro, os limites de modificabilidade de elemento estruturante (base de cálculo e alíquota) de regra legal tributária, para fins de efetivação de **eficiência tributária** e de **extrafiscalidade**;
- segundo, se tal empreitada pode ser realizada por instrumento normativo infralegal;
- terceiro, se o intérprete, ao se deparar com um dispositivo legal **ambíguo** e **vago**, pode justificar sua respectiva construção de sentido, de forma a prestigiar a **eficiência tributária** e/ou **extrafiscalidade**, ainda que, para isso, tenha de sustentar uma inovação na ordem jurídica, realizada por instrumento normativo infralegal;
- e quarto, respondidas às questões anteriores, se a **ambiguidade** e **vaguidade** do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 é geradora ou não de injuridicidade e, caso seja, como se verifica essa injuridicidade.

Justificativa

A **ambiguidade** e a **vaguidade** do dispositivo legal anteriormente citado, ensejadora de, pelo menos, uma das opções de construção do seu respectivo sentido, revela o fundamento das hipóteses abraçadas no presente trabalho, qual seja: a de prevalência do

²⁷ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 209, 211. Grifos no original.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 343.

garantismo/formalismo no Direito Tributário brasileiro. Dessa forma, a partir da aludida concepção e de sua atinente indicação acerca do modo válido de modificação de suas regras é que se desenvolve este estudo.

De outra banda, tal prevalência reflete a tensão existente acerca do mais adequado modelo de tributação para a realidade brasileira: um, que priorize mais as garantias formais dos contribuintes (que sumariamente denominamos de **garantismo/formalismo**); ou, outro, que, em função dos desafios²⁹ do Estado brasileiro, priorize mais a arrecadação tributária, via flexibilização na modificação de suas regras, muitas vezes sob a justificativa da **eficiência fiscal** e da **extrafiscalidade**. Esse outro, ainda, tem, em seus partidários, a justificativa de que tais objetivos (**eficiência fiscal** e **extrafiscalidade**), como promotores de uma distribuição isonômica da tributação, prevalecem sobre os demais valores do sistema, na medida em que realizam **justiça fiscal**.³⁰ Ademais, segundo a posição adotada no presente trabalho, explica – pelo menos em parte – a razão pela qual nossa Carta Magna disciplinou, de modo tão rígido, sobre o mecanismo de funcionamento da tributação, ao mesmo tempo em que amparou o contribuinte, com grande plexo de direitos e garantias, contra eventuais excessos do Poder Público.³¹ Essa é a primeira justificativa deste estudo.

Por outro lado, nas circunstâncias históricas e atuais da realidade brasileira, direitos e garantias, formais, do contribuinte, contra eventuais excessos do Poder Público devem sim prevalecer.³²

²⁹ “Tributação em massa” e o “estado de necessidade administrativo”, conforme explicita Misabel Abreu Machado Derzi: “Essa tensão entre princípios básicos e contrários tende a se acentuar com a crescente elevação dos custos administrativos, o progresso econômico e o aumento, em escala geométrica, da massa de contribuintes. O processamento de dados tributários e o lançamento do tributo por meio de computadores na aplicação da lei em massa são necessidades que pressionam no sentido de uma simplificação da execução. [...] A aplicação em massa da lei é inconciliável com o esgotamento do programa da norma legal, ela apenas enseja a tributação pela média. Se é a Fazenda que alega o ‘estado de necessidade administrativo’, na expressão dos juristas alemães, estando impedida de proceder à cuidadosa avaliação individual requerida pela lei, as plantas de valores genéricos passam a atuar como ‘presunções de valor’, a tributação individual converte-se em tributação pela média e com o diz Isensee, a legalidade do caso concreto isolado transforma-se em legalidade do caso padrão.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 325-326).

³⁰ E que será mais bem explorado no item 1.1 do primeiro capítulo.

³¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Ed. Malheiros Editores, 2019. p. 318.

³² Nesse sentido novamente nos valem do posicionamento de Misabel Abreu Machado Derzi, com o qual concordamos integralmente: “De modo algum se nega que o legislador possa criar presunções jurídicas por razões as mais diversificadas (praticidade, prevenção da sonegação etc.). Mas nunca *iuris et de iure*, contra o princípio da realidade e da capacidade econômica. O que se afirma apenas é que em qualquer caso, seja nas ficções e presunções, seja no estabelecimento de somatórios, pautas, tipos ou conceitos fechados, o legislador tem de ser fiel à Constituição, aos seus valores e princípios. Sua liberdade está restringida por aqueles valores e princípios, sua discricionariedade não se confunde com o **arbítrio de um querer qualquer**, que não encontra justificção naquelas normas superiores da Constituição. A **praticidade** não tem primazia sobre a **justiça (que é sempre individual)**.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 331-332. Grifos no original).

Isso é o que aqui demonstraremos, dentre tantas justificativas, para modificação de regra legal tributária (a favor do genuíno financiamento do Estado brasileiro). Além disso, revela, na verdade, mais um excesso do Poder Público em desfavor de direitos e garantias, formais, do contribuinte. Isso porque a aludida motivação diz encontrar pressuposto na **eficiência tributária** e na **extrafiscalidade**, mas, na realidade, pretende mascarar o que realmente viabiliza, que é o excesso³³ pela majoração de tributo por via oblíqua, como se a **eficiência tributária** e a **extrafiscalidade** tivessem o condão de higienizar sua flagrante injuridicidade.

Eis que até mesmo a **eficiência tributária** (cada vez mais utilizada no Brasil sob a justificativa da **tributação em massa e do estado de necessidade administrativo**, na forma do chamado **modo de raciocinar tipificante**)³⁴ não legitima eventuais excessos do Poder Público,³⁵ bem como não concorre a **extrafiscalidade** para violação de direitos e garantias constitucionais dos contribuintes.³⁶

Essa é a segunda justificativa do presente trabalho, que tem como ponto de partida, conforme vimos, a **imprecisão** linguística do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, na medida em que tal dispositivo normativo se revela em evidente **ambiguidade e vaguidade**. Isso porque o que se busca é a eliminação de tal **imprecisão**.³⁷ Consideramos, ainda, que essa

³³ Conforme vaticina Roque Antonio Carrazza: “Assim, a bem da verdade, não se pode pretender uma prova cabal da ocorrência do desvio de poder, mas apenas e tão somente, a constatação de uma série de indícios e elementos circunstanciais que, somados, conduzam à convicção de que ele se deu” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Ed. Malheiros Editores, 2019. p. 283).

³⁴ Conforme veremos de forma mais detalhada, no item 1.2 do primeiro capítulo, em compasso com o posicionamento de Misabel Abreu Machado Derzi: “Em sentido lato, o modo de pensar tipificante é considerado uma técnica (ou mais uma) que torna a lei exequível. Está a serviço da praticidade ou praticabilidade, nome que designa, como lembra Isensee, a totalidade das condições que garantem uma execução legal eficiente e econômica. Com o princípio jurídico, a praticidade tem relevância constitucional e está difusa no ordenamento. Genericamente, portanto, criar tipos é abstrair e generalizar, com menosprezo das diferenças individuais. As esquematizações viabilizam a aplicação de uma norma a milhares de casos. A esse respeito, já observamos ser inerente à generalidade e abstração de toda norma (tributária ou não) criar tipos ou conceitos que se estendem à hipótese e à consequência.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 292).

³⁵ Muito pelo contrário, segundo Regina Helena Costa, pois, “[...] laborará na delimitação do âmbito de atuação do legislador infraconstitucional, bem como na orientação dos agentes públicos acerca da interpretação e da aplicação a serem dadas a outras normas jurídico-tributárias” (COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Editora Malheiros, 2007. p. 93).

³⁶ Como se posiciona Martha Toribio Leão: “No entanto, mesmo que esteja autorizado constitucionalmente a promover outros fins que não a mera arrecadação dos encargos necessários à manutenção da máquina pública, o fato é que o Poder Legislativo e o Poder Executivo não detêm um ‘cheque em branco’ no que se refere ao modo como isso deve ser feito. [...], o objetivo é definir, ao máximo, os limites dessa utilização, estabelecendo critérios para que isso seja feito se restringir de forma desproporcional os direitos fundamentais dos contribuintes” (LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário: Quartier Latin, 2015. p. 133-134. (Série Doutrina tributária, XVI)).

³⁷ Afinal de contas, o estudo em exame é acadêmico científico e a pretensão é pelo rigor técnico, justamente o contrário que ocorre na confecção da legislação, conforme vaticina Paulo de Barros Carvalho: “E é justamente o que ocorre. As leis não são feitas por cientistas do Direito e sim por políticos, pessoas de formação cultural

tarefa deve ser realizada em total respeito a todos os postulados do Sistema Tributário Nacional, consistindo esta na terceira justificativa deste estudo.

Nesse contexto, o referido excesso do Poder Público se materializa por meio de instrumento normativo executivo (Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019) que pretende “eliminar” a aludida **ambiguidade** e **vaguidade**, estabelecendo uma diretriz de sentido ao parágrafo 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, que se materializa por uma prescrição **infralegal**, de flagrante injuridicidade,³⁸ prenhe de ilegalidades e inconstitucionalidades.

Isso implica, conforme veremos, em transformar uma **ficção jurídica** em uma **presunção absoluta**, viabilizando, de forma oblíqua, verdadeira mutação de elemento estrutural da respectiva norma jurídico-tributária, violando, assim, uma plêiade de dispositivos legais e constitucionais, bem como precedentes do Supremo Tribunal Federal.³⁹

Na verdade, o estudo de caso apresentado nesta dissertação pretende revelar que o Poder Público não pode tomar como escudo a **eficiência tributária** e a **extrafiscalidade**, para, de modo inconstitucional e ilegal, por meio de uma Instrução Normativa, modificar, de forma oblíqua, uma regra legal tributária, praticando, de fato, a mutação de seus elementos estruturantes e, nessa perspectiva, mascarar uma injustificada majoração do tributo em exame. Essa é a quarta justificativa do presente trabalho.

Nesse sentido, trata-se de tema dotado de relevância prática e em relação ao qual se propõe a contribuir com a doutrina nacional.

essencialmente diversificada, representantes que são dos múltiplos setores que compõem a sociedade. O produto de seu trabalho, por conseguinte, não trará a marca do rigor técnico e científico que muitos almejam encontrar. Seria como se tivesse dito: **Não levem às últimas conseqüências as palavras que enuncio, porque não sou especialista. Compreendam-me em função da unidade sistemática da ordem jurídica**” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 62. Grifos no original).

³⁸ O que repisamos se realiza, na sua ordem de **aplicação obrigatória** sobre a importação, de base de cálculo e alíquotas de um regime especial de apuração e pagamento (Recob), próprio do **PIS/Pasep e Cofins**, que é de **aplicação opcional**.

³⁹ Conforme veremos no capítulo 3 do presente trabalho.

Método

O perfil de homogeneidade⁴⁰ epistemológica da Escola⁴¹ da PUC-SP⁴² deu origem a duas linhas de pesquisa e ensino, paralelas, uma do Professor Paulo de Barros Carvalho, e outra, do Professor Roque Antonio Carrazza, reveladoras de dois enfoques necessários ao rigoroso enfrentamento científico da problematização dissertada neste estudo.

Nesse sentido, a primeira, do Professor Paulo de Barros Carvalho, “Analítica do Direito Tributário”,⁴³ abre espaço para uma visão cultural do “fenômeno jurídico”, com incursão analítica através da hermenêutica,⁴⁴ por meio do “construtivismo lógico-semântico”⁴⁵, a qual

⁴⁰ Conforme o relato de Jeferson Teodorovicz: “Entretanto, a Escola da PUC-SP foi particularmente reconhecida por buscar preservar determinados elementos harmônicos entre seus interlocutores (a exemplo da refração à consideração econômica ou mesmo ao diálogo com a Ciência das Finanças).” (TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 418).

⁴¹ Nesse sentido, destacamos, de acordo com Jeferson Teodorovicz, o aspecto elementar, identificado no “debate autonomista brasileiro” e que serviu de divergência fundamental para a construção das “Escolas Opostas de Direito Tributário”, dando ensejo às duas posições que servirão de substrato teórico para as duas primeiras “Escolas de Direito Tributário no Brasil”. “Através desses esforços, consolidou-se a chamada ‘Escola da PUC-SP’, que passou a dividir em influência com a ‘Escola da USP’ o plantel de principal centro de estudos e ensino do Direito Tributário, chegando, em muitos aspectos também pela inteligente estratégia difusora e divulgadora de Geraldo Ataliba (dedicado a divulgá-la em outras regiões do Brasil, bem como em outros países), assim como pelo ambiente histórico favorável à elevação do dogmatismo jurídico normativo Kelseniano, a superar a última em influência, naquele período em diante, especialmente em outras regiões do Brasil [...]. A Faculdade de Direito da PUC-SP, embora não apresentasse uma teoria estrutural própria baseada no conjunto da obra de um líder (Geraldo Ataliba) ou líderes nos quais a estratégia de estudo e ensino se pautariam, exibiu características que a aproximaram mais da ideia de ‘Escola Científica ou Filosófica’, sobretudo perante os esforços introdutórios identificados na Faculdade de Direito da USP” (Idem, *ibidem*, p. 378-416, 421).

⁴² Novamente com base em Jeferson Teodorovicz: “Diante desse panorama, as características da linha de pesquisa e ensino defendida por Geraldo Ataliba na Escola da PUC-SP podem se subsumir nos seguintes aspectos: a) o estudo do Direito Tributário positivo a partir de seu cume constitucional para, a partir desse, e em escala decrescente, analisar o tema de estudo proposto: em outras palavras, Geraldo Ataliba foi um dos principais defensores (senão o maior) da estabilidade, da rigidez e do fechamento sistemático da Constituição Tributária no Brasil; b) o formalismo epistemológico (negação do diálogo entre Direito Tributário e Ciência das Finanças): o Direito deve ser estudado em separado aos demais ramos do conhecimento e alheio às influências econômicas, cujos fundamentos teóricos remontam aos ensinamentos de Hans Kelsen, Pontes de Miranda e Alfredo Augusto Becker; c) a elevação dos pressupostos de estudo da Ciência do Direito, da Lógica Jurídica e da Teoria Geral do Direito, como alicerces teóricos para os estudos de Direito Tributário; d) a preferência à doutrina tributária nacional, sobretudo para elevar o autêntico ‘Direito Tributário Brasileiro’, e suas especificidades, naturalmente distintas de outros países: busca-se a consolidação de uma doutrina autenticamente brasileira, em detrimento das doutrinas ‘alienígenas’; e) o intercâmbio acadêmico, através de cursos de aperfeiçoamento, jornadas, congressos, que reuniam estudiosos de vários cantos do País, e até alguns renomados estudiosos de língua espanhola e italiana, dos quais o mais célebre de todos foi o tradicional Curso de Especialização em Direito Tributário (cuja primeira edição ocorreu em 1971), cujos estudos, largamente repercutidos na literatura brasileira a partir da década de 1970, mostravam as pretensões pedagógicas daqueles que dali participavam e também incentivavam os métodos de pesquisa e ensino consolidados nessa Escola; f) entre temas de interesse, exemplificadamente, a elevação do Direito Constitucional Tributário, o normativismo aplicado à relação tributária e a autonomia meramente didática do Direito Tributário, assim como a rejeição à interpretação econômica” (Idem, *ibidem*, p. 420-421).

⁴³ Idem, *ibidem*, p. 607.

⁴⁴ Reforçada pela consideração dos valores (historicidade), pela interdiscursividade entre textos afins e pela imersão em segmentos culturais bem concebidos.

⁴⁵ “O construtivismo lógico-semântico configura método de trabalho hermenêutico orientado a cercar os termos do discurso do direito positivo e da Ciência do Direito para outorgar-lhes firmeza, reduzindo as ambiguidades

nos filiamos. Tudo no sentido de viabilizar uma interpretação do texto jurídico que lhe conceda firmeza, reduzindo a **ambiguidade** e **vaguidade**, de forma a conferir à mensagem comunicativa coerência e rigor.

Nesse contexto, as diretrizes epistemológicas da linha de pesquisa do Professor Paulo de Barros Carvalho serão úteis para demonstrar que nossa problemática se inicia a partir de um problema de linguagem, ou melhor, da construção de sentido de uma particular **norma jurídica em sentido estrito** (§ 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004), que se apresenta, literalmente, **ambígua e vaga**.

A segunda, do Professor Roque Antonio Carrazza, se pauta nos princípios constitucionais tributários e em seus impactos sobre a competência tributária, cuja orientação, de elevação constitucional principiológica (dos direitos do contribuinte como **direitos fundamentais**) – a qual também nos filiamos –, pode ser sintetizada em proteção da ação de tributar, vendo-a como uma exceção ao princípio constitucional da propriedade (CF/88, arts. 5º, XXII, e 170, II).⁴⁶

Esta por sua vez, tem fundamental utilidade na problemática em exame, justamente porque a “solução” para aludida **ambiguidade** e **vaguidade** (do § 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004) é perseguida pelo Poder Público, por meio de um instrumento normativo de baixíssima estatura (Instrução Normativa), o que, *per si*, concorre para a afronta de todos os princípios constitucionais tributários, em especial da supremacia do sistema republicano, federativo, democrático e, por fim e mais vilipendiado, da estrita legalidade tributária.

Assim, a Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, na medida em que estabelece uma diretriz de sentido, materializa-se, de uma prescrição **infralegal**, de **aplicação obrigatória**, da base de cálculo e alíquotas, próprias de um **regime especial**⁴⁷ do **PIS/Pasep e Cofins**, em outra

e vaguidades, tendo em vista a coerência e o rigor da mensagem comunicativa. No Brasil esse método foi desenvolvido e aplicado, pioneiramente, por Lourival Vilanova, que se dedicou ao aprofundamento do estudo do discurso normativo” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o construtivismo lógico-semântico. *In*: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (org.). **Vilém Flusser e juristas**: comemoração dos 25 anos do grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2009. p. 323). No mesmo sentido, Robson Maia Lins esclarece: “O Construtivismo Lógico-Semântico tem um modo peculiar de conhecer o objeto e no estudo do Direito ele se mostra de grande valia. A expressão, cunhada pelo professor pernambucano Lourival Vilanova, designa o método que visa a agregar firmeza e coerência ao discurso do Direito positivo e da Ciência do Direito mediante redução da ambiguidade e da vaguidade dos termos utilizados, bem como das ambiguidades e vaguidades sistêmicas, que são aquelas que potencialmente aparecem quando procuramos organizar sobre a forma de sistema – estabelecendo as ralações de coordenação e de subordinação – as normas construídas.” (LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Ed. Noeses, 2019. p. 7-8).

⁴⁶ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

⁴⁷ Recob: Regime Especial **Opcional** de Apuração e Pagamento da Contribuição **PIS/Pasep e Cofins** sobre combustíveis que especifica.

contribuição social (**PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação**), que, por sua vez, incide sobre a **importação**, e não sobre **receita/faturamento**, incorrendo em flagrante injuridicidade.

Nessa perspectiva, as diretrizes epistemológicas da linha de pesquisa do Professor Roque Antonio Carrazza são aqui de suma importância metodológica, na medida em que viabilizam o necessário contraste científico estabelecido entre a oblíqua **aplicação obrigatória** do critério quantitativo,⁴⁸ **opcional** do aludido **regime especial**,⁴⁹ no **PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação**, modificadora de elementos de estrutura do referido tributo (base de cálculo e alíquota), que só por lei poderiam ser alterados.

Além disso, demonstra com nitidez o excesso do Poder Público aqui dissertado na afronta ao arquétipo⁵⁰ constitucional do **PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação**,⁵¹ em especial no descumprimento tanto do binômio hipótese de incidência e base de cálculo⁵² quanto no postulado do “tributo consentido”.⁵³

Assim, ambas as linhas de pesquisa e estudo fornecem as ferramentas metodológicas necessárias ao rigoroso enfrentamento científico da problematização dissertada no presente trabalho.

No entremeio dessas duas linhas de pesquisas citadas, nos valem, para uma melhor contextualização da presente problematização, dos trabalhos pioneiros da professora da Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG), Misabel Abreu Machado Derzi,⁵⁴ e da

⁴⁸ Segundo a doutrina de CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 340.

⁴⁹ Próprio da incidência sobre a receita/faturamento dos combustíveis que especifica.

⁵⁰ Segundo a doutrina de CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 436.

⁵¹ Artigo 149, § 2º, incisos II e III, “a”, c/c artigo 195, inciso IV, todos da CF/88 (BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988).

⁵² Em compasso com a lição de Aires Barreto: “As opções do legislador, vale dizer, o espectro de alternativas que poderá erigir como base de cálculo do tributo, limita-se às possíveis escolhas dos adjuntos adnominais que guardem compatibilidade com a natureza jurídica específica do tributo a ser criado.” (BARRETO, Paulo Ayres. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: M. Limonad, 1998. p. 66).

⁵³ Para Roque Antonio Carrazza, “[a] Constituição reforçou a competência exclusiva do Poder Legislativo para criar ou aumentar tributos, consagrando, assim, a ideia de **autotributação**. Esta – como melhor veremos nos próximos itens – se manifesta: a) no consentimento dos representantes das pessoas que devem suportar os tributos; e b) na estrita vinculação à lei, seja no lançamento, seja da cobrança das exações. Com tais medidas, os contribuintes tiveram melhor salvaguardado o direito de propriedade, contra a qual a tributação, de algum modo, investe” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 206. Grifos no original).

⁵⁴ “Entre nós, até a publicação da primeira edição desta obra havia silêncio em torno do assunto. A época, seria vão buscar artigos doutrinários, teses ou obras especializadas que enfocassem o princípio da praticidade no direito fiscal de forma ampla e as formas de sua manifestação na criação de padrões rígidos, esquemas, somatórios ou pauta de valores administrativamente estabelecidos.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 314).

professora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), Regina Helena Costa,⁵⁵ além de obras mais recentes⁵⁶ de autores do mesmo quilate.

Esses estudos são fundamentais para a compreensão do uso do **modo de raciocinar tipificante** (instrumento do **princípio da praticabilidade tributária**), em violação de direitos e garantias dos contribuintes, sob o injustificado pretexto estatal de **eficiência e simplificação tributária**, bem como do uso da **extrafiscalidade**, em afronta aos limites de seu uso, qual seja, o respeito aos direitos e às garantias do contribuinte.⁵⁷

Por fim, repisamos que cada ciência corresponde a uma única metodologia, ainda que admita técnicas diferentes de implantação e de operação. Pois bem, a partir das linhas de pesquisa e ensino citadas – e do fato de o Direito Positivo (alvo de nossos esforços) ser um **objeto cultural** –,⁵⁸ adotamos o método empírico-dialético.⁵⁹ Ademais, a técnica de sua

⁵⁵ COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária** – exequibilidade da Lei Tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

⁵⁶ Conforme atesta Carlos Renato Cunha: “De qualquer modo, entre as duas principais obras sobre o tema observa-se um hiato de quase vinte anos, entremeado de alguns poucos artigos em periódicos especializados, monografias ou capítulos em obras coletivas, vários com menções episódicas à praticabilidade. No âmbito nacional a situação se modificou um pouco. Do ano de 2011 para cá foram publicados novos livros sobre a temática, além de monografias defendidas em cursos de pós-graduação *stricto sensu*.” (CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. 2019. 687 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019. p. 200).

⁵⁷ Conforme lecionam: LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário: Quartier Latin, 2015. (Série Doutrina tributária, XVI); SEHN, Solon. **Curso de Direito Aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Editora Gen, 2021; VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária interpretada**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020; SCHOUERI, Luis Eduardo. **Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade**. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009; e SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves. **Regimes especiais tributários: legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de governança na perspectiva constitucional**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

⁵⁸ Como nos ensina Maria Helena Diniz: “Ante a necessidade de se ver o direito como um fenômeno inserido em situações vitais, dotado de sentido, a ciência jurídica surge como uma ciência cultural, ‘não como produto metódico de procedimentos formais dedutivos e indutivos, mas como um conhecimento que constitui uma unidade imanente, de base concreta e real, que repousa sobre valorações’. Por isso as mais recentes conquistas no campo da epistemologia jurídica situam-se no culturalismo jurídico, que concebe o direito como um objeto criado pelo homem, dotado de um sentido de conteúdo valorativo, sendo, portanto, pertencente ao campo da cultura. Cultura é tudo que o ser humano acrescenta às coisas (*homo additus naturae*, diziam os clássicos) com a intenção de aperfeiçoá-las. Abrange tudo que é construído pelo homem em razão de um sistema de valores. O espírito humano projeta-se sobre a natureza, dando-lhes uma nova dimensão que é o valor. Cultura é a natureza transformada ou ordenada pela pessoa humana com o escopo de atender aos seus interesses. As obras humanas, como nos ensina Goffredo Telles Jr., não são criações no sentido rigoroso deste vocábulo; não são tiradas do nada. Realmente, o homem não cria jamais: só Deus cria *ex nihilo*; ele, tão somente, fabrica algo que lhe já é dado.” (DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do Direito**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 147).

⁵⁹ Por ser esse o método próprio dos objetos culturais (aquela categoria ôntica que revela as obras do homem em razão de um sistema de valores), aí estando incluso o Direito Positivo. Na esteira do magistério de Paulo de Barros Carvalho: “Quem se propuser conhecer o direito positivo não pode aproximar-se dele na condição de sujeito puro, despojado de atitudes ideológicas, como se estivesse perante um fenômeno da natureza. A neutralidade axiológica impedirá, desde o início, a compreensão das normas, tolhendo a investigação.”

implantação no presente trabalho foi o estudo de caso, entendido como “caso” na acepção empregada por Maíra Rocha Machado.⁶⁰

Assim, o fenômeno jurídico analisado está descrito anteriormente, tanto no objeto quanto na justificativa, qual seja, os limites de modificação de regras tributárias, no âmbito dos valores do **garantismo/formalismo**, haja vista sua prevalência na ciência do Direito Tributário brasileiro.

O contexto específico parte de flagrante **ambiguidade** e **vaguidade** do § 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 e da diretriz do seu sentido, ensejadora de particular prescrição **infralegal**, dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, com suas respectivas implicações legais e constitucionais, que se encontram dissertadas ao longo de três capítulos e dois anexos, contendo doutrina, legislação, jurisprudência e documentação do caso concreto.

Plano

Iniciamos o presente trabalho com um primeiro capítulo, que firma a problematização enfrentada, qual seja, a **ambiguidade** e a **vaguidade** do § 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 geradora de injuridicidade, na medida em que a referida lei é “sanada” pela Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, gerando consequentes implicações constitucionais e legais.

Assim, passamos pelo tópico inicial do primeiro capítulo, que tem o condão de demonstrar os fundamentos do presente trabalho, com base na prevalência do **garantismo/formalismo** no Direito Tributário brasileiro e de acordo com a linha de pesquisa e ensino da Escola da PUC-SP.

Do segundo tópico dissertamos sobre o uso da **eficiência tributária** (na categoria **modo de raciocinar “tipificante”**) e da **extrafiscalidade** e os respectivos descumprimentos de seus limites, reveladores de excesso do Poder Público, objeto da problematização e de sua justificativa. Isso dá conta da problematização em si, por meio da apresentação do respectivo estudo de caso, com o ponto de partida e o ponto de chegada da problematização.

A devida demonstração da problematização, surgida a partir da **ambiguidade** e **vaguidade** do § 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, bem como sua “superação”, a partir da

(CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 82-83).

⁶⁰ “Este texto utiliza o ‘caso’ em sentido muito específico. Aqui, um caso é uma construção intelectual que busca oferecer a representação de um fenômeno jurídico, em um contexto específico, a partir de um leque amplo de dados e informações” (QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Mariana (coord.). **Metodologia da pesquisa em Direito**. Técnicas e abordagens para elaboração de monografias, dissertações e teses. 2. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019. p. 311).

ilegítima prescrição **infralegal** estabelecida na Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, pretendendo, por via oblíqua, modificar essa particular incidência tributária, extrapolando os limites da **eficiência tributária e extrafiscalidade**, encerram o capítulo primeiro.

A revelação da **ilegalidade** em exame afronta tanto as regras da Lei nº 10.865/2004, em seus artigos 7º, 8º e 23, quanto a regra do Código Tributário Nacional, prevista no § 1º do artigo 97. Soma-se ela à demonstração da respectiva **inconstitucionalidade**, por afronta às seguintes regras de competência: inciso II do § 2º do artigo 149 e inciso IV do artigo 195, cumulados com a alínea “a” do inciso III do § 2º do artigo 149, que, ainda, cumula-se com o § 9º do artigo 195, todos da Constituição Federal de 1988,⁶¹ bem como com os princípios constitucionais da legalidade tributária estrita, igualdade tributária (extrafiscalidade e princípio do tratamento nacional), capacidade contributiva, vedação do confisco e segurança jurídica. Esse tema será devidamente exposto no capítulo segundo, como hipóteses da problematização do presente trabalho.

Como derradeira etapa da presente empreitada científica, nos valem do último capítulo para colocar as aludidas hipóteses da problematização à prova e o fazemos por meio de precedentes do Supremo Tribunal Federal que atestam as hipóteses apresentadas.

Por fim, o trabalho apresenta suas conclusões, referências bibliográficas e dois anexos de estruturação das informações colhidas, no caso concreto, o objeto de estudo.

⁶¹ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

CAPÍTULO 1 – PROBLEMATIZAÇÃO: IMPRECISÃO DO PARÁGRAFO 8º DO ARTIGO 8º DA LEI Nº 10.865/2004 GERADORA DE INJURIDICIDADE

1.1 Prevalência do garantismo/formalismo no Direito Tributário brasileiro

Nesse item damos conta do fundamento das hipóteses adotadas no presente trabalho, de prevalência do **garantismo/formalismo** no Direito Tributário Brasileiro. Iniciamos verificando a tensão existente entre as concepções advindas de tal fundamento e as que lhe servem de contraponto. Nesse particular, verifica-se que estamos diante de um dilema entre a legitimidade da ação de tributar (para o genuíno financiamento do Estado Brasileiro) e a “exceção” que tal ação causa em princípio constitucional que protege a propriedade privada (arts 5º, XXII, e 170, II, da CF/88).

Dessa forma, sobressai-se o modo pelo qual tal “exceção”, a propriedade privada, via ação de tributar, se viabiliza, se de forma rígida (com mais **garantismo/formalismo** em favor da **segurança jurídica** do contribuinte) ou flexível (com aparente distribuição **isonômica** da carga tributária, em favor da **eficiência** do Estado Fiscal⁶² e, segundo seus defensores, verdadeira promotora da **Justiça Fiscal**).

Nesse contexto, essa tensão entre os pressupostos do denominado **garantismo/formalismo** e da ansiada **Justiça Fiscal** é tema antigo, mas que se renova sob outros aspectos, o que lhe mantém sempre recorrente em estudos científicos da literatura tributária brasileira.

Assim, além das pioneiras linhas de estudo, estrangeiras⁶³ e nacionais,⁶⁴ tendo como base a consideração econômica *versus* a supremacia da rigidez sistemática, a autonomia

⁶² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. p. 17-67.

⁶³ Essas linhas de estudo muito influenciaram a literatura tributária brasileira, especialmente as advindas da Alemanha, da França e da Itália, conforme assevera Jeferson Teodorovicz (TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 143-158). Como a doutrina de Enno Becker e Albert Hensel (Alemanha), Ernest Blumenstein (Suíça), conforme o relato de GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 124-130, 255-268. (Série Doutrina Tributária, 32). Na França, com Gaston Jeze (JEZE, Gaston Paul Amedee. **O fato gerador do imposto** – Contribuição à teoria do crédito de imposto. Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, v. 2., n. 1, p. 50-63, 1945). Na Itália, com Ezio Vanoni (VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Finanças, 1932), Dino Jarach (JARACH, Dino. **O fato imponible: teoria geral do direito tributário substantivo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004) e Francesco Tesauro, (TESAURO, Francesco. **Instituições de Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2017. p. 19-28). Na Argentina com Giuliani Fonrouge (FONROUGE, Carlos M Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. Tradução da 2. ed. argentina por Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo/SP: Lael, 1973).

⁶⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense: Gen: Bilac Pinto Editores, 2010; BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015; BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**.

científica e jurídica *versus* a autonomia meramente didática, a abertura para o diálogo com a Ciência das Finanças *versus* o formalismo epistemológico, o estudo aberto à realidade *versus* a elevação dos pressupostos de estudo da Ciência do Direito, da Lógica Jurídica e da Teoria Geral do Direito.

Soma-se outras, de perfil atual, haja vista os novos desafios enfrentados pelo fenômeno da tributação, que se iniciam a partir dos movimentos Constitucionais Europeus, após a Segunda Guerra Mundial,⁶⁵ com mais ênfase no Brasil, após a redemocratização, com a Constituição de 1988 e fenômenos como a globalização e os novos perfis de Estado Fiscal (contemporâneo)⁶⁶ e de sociedade (de informação, de consumo e de riscos).⁶⁷

Atualizações de Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015; FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Revista e atualizada pelo professor Flávio Bauer Novelli. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997; FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Rio – Faculdades Integradas Estácio de Sá, 1976; FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Direito Tributário brasileiro (aspectos concretos)**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras do Sul, 1960; TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Belo Horizonte: Editora Renovar, 2011. p. 233-244; SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975; SOUZA, Rubens Gomes de. A reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, v. 97, p. 5, jan.-mar. 1967; NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 1995; DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Buschatsky, 1972; COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 43-101; COSTA, Alcides Jorge. Da teoria do fato gerador. *In*: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; FREITAS, Costa Sérgio de (coord.). **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017. p. 70-83; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: ed. Noeses, 2007; BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975; BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007; CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018; ATALIBA, Geraldo. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964; ATALIBA, Geraldo. **O Decreto-lei na Constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967; ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário brasileiro**. São Paulo: Editora RT, 1968. p. 3-88, 105-135; ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

⁶⁵ Conforme esclarece Renato Lopes Becho: “A reação às atrocidades nazistas resultou na doutrina dos direitos humanos, que levou ao pós-positivismo e ao neoconstitucionalismo. Do ponto de vista filosófico, trata-se de uma nova vertente da filosofia do direito, que fez ressurgir a importância do direito relacionado com a ética e com a moral. A teoria dos valores passa a ser, novamente, preponderante para o conhecimento do sistema jurídico, que recebeu novos mecanismos protetivos do homem. O direito deixa de ser visto apenas como instrumento de controle social por parte do Estado, passando a ser, também, o controle do Estado por parte da sociedade” (BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 226). Consultar também Bentina Treiger Grupenmacher (GRUPENMACHER, Bentina Treiger. **Tributação e direitos fundamentais**. *In*: FISCHER, Octavio Campos. **Tributos e direito fundamentais**. São Paulo: Ed. Dialética, 2004. p. 9-13).

⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. p. 17-67.

⁶⁷ TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 504-519.

Nesse contexto, destacamos os estudos germânicos da “Escola de Klaus Tipke”⁶⁸ e Joachim Lang,⁶⁹ ambos da Universidade de Colônia,⁷⁰ como também Paul Kirchhof⁷¹ e Klaus Vogel,⁷² ambos da “Escola de Münster”.⁷³ Ainda, temos as investigações de Moris Lehner,⁷⁴ professor de Direito Público e Direito Tributário na Universidade de Munique, e do financista Fritz Neumark,⁷⁵ bem como os estudos italianos de Antônio Berliri⁷⁶ e Victor Uckmar,⁷⁷ equilibrando a atenção entre **segurança jurídica** e **justiça**, em matéria fiscal.⁷⁸

⁶⁸ TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário**. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 515-527; TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 27-74.

⁶⁹ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editora, 2008.

⁷⁰ Destaca Jeferson Teodorovicz segundo Andrea Amatucci: “Considerando o período posterior à Segunda Guerra, destacou-se a Escola de Klaus Tipke, da Universidade de Colônia, cujo conjunto da obra, e as premissas sistemático-estruturais ao estudo do Direito Alemão apresentaram influência sobre todos os tributários alemães contemporâneos, tendo como sucessor Joachim Lang.” (TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 381).

⁷¹ KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 27-56.

⁷² VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. In: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

⁷³ Segundo Jeferson Teodorovicz de acordo com Andrea Amatucci: “a Escola de Münster, que estaria voltada, entre seus temas de interesse, às relações entre Direito Tributário, Direito Constitucional e Direito Administrativo, onde lecionaram Ottmar Buhler, Klaus Vogel, Paul Kirchof e Dieter Birk.” (TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 381).

⁷⁴ LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurelio (org.). **Direito Tributário – Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 143-154.

⁷⁵ Citado por Jeferson Teodorovicz de acordo com sua obra traduzida para o espanhol, NEUMARK, Fritz. **Principios de la imposición**. Obras básicas de hacienda pública. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales. Ministerio de Hacienda, 1974: “O eminente financista alemão Fritz Neumark, da mesma forma que Griziotti, também relacionou os postulados de Adam Smith ao que convencionou denominar de princípios jurídico-tributários e técnicos tributários. Esses princípios viabilizariam a técnica jurídica e legislativa necessárias para a construção do sistema tributário coerente, justo, seguro e voltado ao desenvolvimento saudável das relações tributárias. Nesse contexto, os chamados princípios jurídico-tributários e técnico-tributários, segundo Neumark, seriam os seguintes: a) congruência e da sistematização das medidas tributárias; b) transparência tributária; c) o princípio da praticidade das medidas fiscais; d) princípio da continuidade das normas jurídicas tributárias; e) o princípio do “barateamento” (economicidade) da tributação; f) princípio da comodidade da tributação” (TEODOROVICZ, Jeferson. **Tributação ótima, tributo justo, ciência do direito tributário no Brasil e direito financeiro. Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais** (Unibrasil), v. 2, n. 23, p. 8-25, jul./dez. 2015).

⁷⁶ BERLIRI, Antonio. **Principi di Diritto Tributario**, v. 1, p. 206 e ss. *apud* TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 555.

⁷⁷ UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

⁷⁸ TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 555.

Ademais, em linhas de estudo brasileiras, mais consentâneas ao atual fenômeno da tributação, dando ênfase, principalmente, a funções,⁷⁹ eficiência,⁸⁰ análise econômica,⁸¹ segurança⁸² e interpretação constitucional.⁸³

- ⁷⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 231-266; SCHOUERI, Luis Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. In: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009; ROCHA, Paulo Victor Vieira. Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias. **Revista Tributária Atual**, v. 32. São Paulo: Dialética, 2014; LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário: Quartier Latin, 2015. (Série Doutrina tributária, XVI).
- ⁸⁰ MARTINS, Ives Gandra. O princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária – Pesquisas tributárias**, v. 12. São Paulo: RT, 2006. p. 29-49; MELO, José Eduardo Soares de. Princípio da eficiência em matéria tributária. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária – Pesquisas tributárias**, v. 12. São Paulo: RT, 2006. p. 136; COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária – Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte**. São Paulo: Editora Malheiros, 2007; CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. 2019. 687 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019.
- ⁸¹ GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 124-130, 255-268. (Série Doutrina Tributária, 32); CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier Editora Ltda., 2009; CARVALHO, Paulo de Barros. **O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”**. Direito e sua autonomia. O paradoxo da interdisciplinaridade, por Paulo de Barros Carvalho (À memória de Alfredo Augusto Becker). Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, v. 102, p. 441-456, jan./dez. 2017; GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019; BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária: limites normativos**. São Paulo: USP, 2008; BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário – limites normativos**. São Paulo: Editora Noeses, 2016; TORRES, Ricardo Lobo. A chamada interpretação econômica do Direito Tributário, a LC 104 e os limites atuais do Planejamento Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O planejamento tributário e a lei complementar 104**. Belo Horizonte: Dialética, 2001. p. 233-244; ÁVILA, Humberto. **Planejamento tributário**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 2006. p. 74-85; NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- ⁸² DANIEL NETO, Carlos Augusto. **Derrotabilidade de regras tributárias e a segurança jurídica substancial**. 2018. Tese (doutorado) – Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018; DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: IBDT, 2021. (Doutrina Tributária, XXXV); LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**. São Paulo: Malheiros, 2018; FLÁVIO NETO, Luís. Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no Direito Tributário: *Nemo potest venire contra Factum Proprium*. **Revista de Direito Tributário Atual**, v. 36, 2016; ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2016; TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011. p. 177-298; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 316-610.
- ⁸³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019; CARRAZZA, Roque Antônio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986; CARRAZZA, Roque Antônio. **O regulamento no Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981; CARRAZZA, Roque Antônio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT**. São Paulo: Malheiros, 2004; CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades tributárias nos tempos e instituições religiosas**. São Paulo: Ed. Noeses, 2015; CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2010; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária – Entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa**. São Paulo: Malheiros Editores, 2014; VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005; GRANDO, Felipe Esteves. **A tipicidade em matéria tributária**. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2013; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito**

Nesse sentido, o aludido tema vem se repaginado ao longo dos anos, com características identificáveis nas décadas anteriores, mas com elementos levemente diferentes,⁸⁴ o que demonstra que o contraponto entre **segurança jurídica** e **justiça fiscal** se encontra como tema central de todas as discussões, estudos e pesquisas científicas acerca do mais adequado modelo de tributação para a realidade brasileira.

Acerca dessa conjuntura, verificamos a posição-chave que assume a **segurança jurídica** na prevalência do **garantismo/formalismo**, o que se dá na peculiar **elevação constitucional** do Estado Fiscal brasileiro.

Essa é, inclusive, uma das características da Escola da PUC-SP,⁸⁵ que se soma a outras razões⁸⁶ justificadoras de sua gradual influência, tanto em período remoto (na quadra antidemocrática de 1964 a 1985) quanto em período recente (após o retorno democrático, com a Constituição de 1988), bem como com a manutenção, na necessidade de reforço, da **segurança jurídica** dos contribuintes, pela:

[...] **atuação desenfreada do Poder Executivo** frente ao Poder legislativo (tributário), através de Medidas Provisórias; **a preferência pelo ato de ‘legislar’** em matéria tributária através de atos do Poder Executivo (Instruções Normativas, Regulamentos, Decretos, entre outras normas infralegais); **o surgimento acelerado de ‘contribuições sociais’** como estratégia governamental para elevar a arrecadação, escapando das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar, assim como do dever de distribuição das receitas públicas aos demais entes federados; **a ‘massificação’ das**

Tributário, Direito Penal e Tipo. 3. ed. São Paulo: RT, 2018; DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** 4. ed. São Paulo: RT, 2021; ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias** – Um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018; ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação.** São Paulo: Malheiros, 2019; ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário.** 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012; ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009; SCHOUERI, Luis Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado.** São Paulo: Dialética, 1998. p. 82-115; LIMA, Daniel Serra. **Definição, interpretação e evolução das normas de competência tributárias.** 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

⁸⁴ No contexto, Jeferson Teodorovicz admite que: “Muitas das características identificáveis nas décadas anteriores são repetidas, ou repaginadas, com elementos levemente diferentes. O impulso fornecido por determinados fatores (internos e externos), como a ‘globalização’, o progresso tecnológico, as repercussões sociais e a elevação dos direitos fundamentais (a constitucionalização), bem como a recepção e aplicação de determinadas premissas metodológicas, filosóficas e epistemológicas construídas em outros campos do conhecimento, favorecem novos perfis estratégicos no estudo e no ensino do Direito Tributário Brasileiro” (TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário brasileiro.** São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 693).

⁸⁵ As características da “Linha de Pesquisa e Ensino” da Escola da PUC/SP, tanto por sua homogeneidade epistemológica como pela percepção da necessidade de constante reforço à “Segurança Jurídica”, ensinaram, ao longo do tempo, no Brasil, a superação da prevalência de influência anterior, que era da Escola da USP (TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário brasileiro.** São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 693).

⁸⁶ Segundo Jeferson Teodorovicz: “a) Científicas [...]; b) Melhor estratégia (política) de disseminação das estratégias de estudo e ensino [...]; c) Ambiente epistemológico caracterizado pela especialização disciplinar [...]; d) Ambiente histórico (e político) favorável [...]” (TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário brasileiro.** São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 492-494).

lides tributárias, fornecidas pelos sucessivos equívocos trazidos pela complexidade e irracionalidade da legislação tributária infraconstitucional e infralegal no sistema tributário brasileiro; a **‘flexibilização involuntária’ da Constituição** através de sucessivas Emendas Constitucionais, fragilizando-a, e afastando-a de seu papel inicial; **em face das ineficiências próprias do papel do Poder Legislativo** a atender com eficiência os problemas estruturais do sistema tributário brasileiro, cresce em importância o papel da jurisprudência (administrativa e judicial) no Direito Tributário brasileiro, exercendo, em determinadas situações, verdadeira ‘função legislativa’ e; **consequentemente, na literatura jurídica tributária** eleva-se novamente o reforço formalista do Direito tributário brasileiro, como tentativa de reação direta aos abusos frente à segurança jurídica. (Grifos nossos).⁸⁷

Outrossim, apesar do presente trabalho deitar raízes nos regramentos da Escola da PUC-SP, a convicção na busca da **segurança jurídica** dos contribuintes se coloca, aqui, em um nível paradigmático, acima de linhas de pesquisa e estudo ou posições epistemológicas, conforme condiciona Carlos Augusto Daniel Neto: “A resposta para como garantir a segurança jurídica tanto em sua perspectiva formal quanto substancial parece estar essencialmente ligada ao paradigma do Direito adotado no processo interpretativo e no reconhecimento da validade das normas.”⁸⁸

Nesse sentido, o contraponto entre **segurança jurídica** e **justiça fiscal**, que aqui interessa neste trabalho, não é aquele que toma o viés, em que há oposição, entre os que encontram o **paradigma da interpretação jurídica** e do **reconhecimento da validade das normas**:

- na **consideração econômica do Direito Tributário**;⁸⁹
- no **positivismo jurídico kelseniano**.⁹⁰

Na verdade, o que importa nesta dissertação se encontra no contexto de tensão, entre os **aspectos individuais do contribuinte** e a **aplicação uniforme da lei em massa** (seja sob a justificativa da **eficiência fiscal**, seja sob a justificativa da **extrafiscalidade**).

Neste trabalho, não há, como objetivo, a exploração da oposição entre os partidários citados (de **interpretação econômica** e de **interpretação formalista**), eis que ambos partem

⁸⁷ TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 519.

⁸⁸ DANIEL NETO, Carlos Augusto. **Derrotabilidade de regras tributárias e a segurança jurídica substancial**. 2018. Tese (doutorado) – Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

⁸⁹ “[...] vitória de Enno Becker que, calcado nos ensinamentos de Ihering, se opôs a uma ciência de conceitos, desvinculada da finalidade e ‘significação econômica’ da norma” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 306).

⁹⁰ Conforme esclarece Jeferson Teodorovicz: “com especial atenção ao dogmatismo normativo e formalismo separatista, perante outros ramos do conhecimento, notadamente a Ciência das Finanças” (TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017. p. 492).

em busca da investigação exaustiva do caso concreto isolado, para aplicação individual do direito (esse sim, objeto do presente trabalho), conforme se verifica: a) na medida em que, para o primeiro (**intérprete econômico da lei fiscal**), o que lhe ambiciona é reconhecer o que está por trás da forma para se buscar o que realmente aconteceu;⁹¹ b) já para o segundo (**intérprete formalista da lei fiscal**), o que lhe interessa é promover a segurança do contribuinte, a fim de que ele não fique sujeito ao fato de a realidade normatizada em conceito legal poder ser flexionada a todo o momento e a qualquer pretexto.

Dessa forma, a conjuntura que interessa neste trabalho é a que diz respeito ao chamado **modo de raciocinar tipificante**, que conduz o intérprete a **uma distância do caso isolado**⁹² e as implicações que isso, inequivocamente, causam negativamente na **segurança jurídica** dos contribuintes.

Nesse sentido, entendemos que a sociedade brasileira se encontra, atualmente, sob grave ameaça de suas **garantias constitucionais tributárias** e o grande paradoxo disso tudo é que tal intimidação se concretiza em pleno momento de “normalidade democrática”.

Explicamos, e o fazemos a partir do seguinte enunciado: “**O Estado tem razão: eis o dogma**”, extraído do escrito de Luis Eduardo Schoueri, *A suave perda da liberdade*,⁹³ que exprime, de forma sintética, mas com grande eloquência, o que dissemos anteriormente. Nesse dizer, entendemos ser o **garantismo/formalismo** a única, e última, garantia do contribuinte brasileiro em função do seu atual contexto político, jurídico, econômico e social.

Em outros termos, a sociedade brasileira vive, atualmente, aquilo que o referido escrito de Schoueri, em relação à perda da liberdade, chama de “segundo momento”: “**Passou-se, agora, a um segundo momento**, em que o próprio Legislativo – com o beneplácito de parte de nossos tribunais – abriu mão de seu dever de tratar, sem qualquer interferência do Poder Executivo, da matéria tributária”.⁹⁴

É nesse “segundo momento”, em que a perda da liberdade da sociedade brasileira (via tributação) se dá de forma suave, sutil, sob o manto da aparência da legalidade e da legitimidade, que se deve compreender o contexto de acepção que empregamos ao termo **garantismo/formalismo**, no presente trabalho:

⁹¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 306.

⁹² Seja para fins de extrafiscalidade, seja para fins de eficiência tributária, na medida em que a crescente necessidade da **tributação em massa** só alcança o modelo normatizado (idealizado), divorciado do **princípio da realidade** e dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes.

⁹³ SCHOUERI, Luis Eduardo. *A suave perda da liberdade*. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Direito Tributário Atual**. v. 18. São Paulo: Dialética, 2004. p. 7-10.

⁹⁴ Idem, ibidem, p. 7-10, grifos nossos.

‘Na primeira noite eles se aproximam
e roubam uma flor
do nosso jardim.
E não dizemos nada.
Na segunda noite, já não se escondem;
pisam as flores,
matam nosso cão,
e não dizemos nada.
Até que um dia,
o mais frágil deles
entra sozinho em nossa casa,
rouba-nos a luz, e,
conhecendo nosso medo,
arranca-nos a voz da garganta.
E já não podemos dizer nada.’

(*No Caminho com Maiakovski* – Eduardo Alves da Costa)

Duas são as formas de se tolher a liberdade. A primeira, mais primitiva, dá-se por vias escancaradas, tomando-a abertamente e garantindo, pelo emprego da força, que os oprimidos continuem inaptos a contestar. A segunda, não menos danosa, vale-se de doses imperceptíveis de pequenos abusos – furtos de liberdade, por assim dizer – que, apesar de ocorrerem sucessivamente, devido a sua sutileza, ou passam despercebidos, ou são desprezados.

E assim que vemos algumas garantias dos contribuintes serem mitigadas e até afastadas, **mas ninguém diz nada**. Tome-se o princípio da estrita legalidade tributária como exemplo. Tanto o artigo 150, I, da Constituição Federal, quanto os artigos 9º, I, e 97, I, II e IV, do Código Tributário Nacional, vedam a instituição, a majoração ou a fixação de alíquota e base de cálculo dos tributos, sem lei que o estabeleça.

Nesse sentido, damos continuidade à transcrição do referido escrito, naquilo que é oportuno, em nota de referência.⁹⁵

⁹⁵ “Não faltam exemplos, na História, de tiranos que buscaram excluir a garantia da legalidade da tributação. [...] Mais recentes na história brasileira, várias foram as tentativas do Executivo de instituir tributos não previstos em lei – o que sempre foi refutado pelo Poder Judiciário. **Passou-se, agora, a um segundo momento**, em que o próprio Legislativo – com o beneplácito de parte de nossos tribunais – abriu mão de seu dever de tratar, sem qualquer interferência do Poder Executivo, da matéria tributária. **Ocorre que o Legislativo não pode delegar tal poder**. Só a lei – insistiu-se – instituiu tributos. Há um notável desrespeito ao princípio da legalidade estrita, praticado pela própria lei, ao outorgar ao Executivo o poder para definir o alcance da tributação. Tal prática, além de ofender a separação dos poderes, acarreta a perda da liberdade e da segurança jurídica do contribuinte. [...] Do ponto de vista da legalidade, jamais a base de cálculo de um tributo poderia depender de ‘normas regulamentadoras’ do Poder Executivo. **É o mesmo que dar ao Executivo o poder de decidir sobre qual o montante que encherá suas burras**. O desfecho desta história não poderia ser diferente: o Poder Executivo nunca editou as ‘normas regulamentadoras’ [...] Resultado: **confere-se ao Poder Executivo a faculdade de ‘ligar’ e ‘desligar’ a tributação, conforme suas ‘normas regulamentadoras’**. O Legislativo abriu mão, assim, de seu dever constitucional de tratar da matéria tributária com exclusividade e, parafraseando o texto em epígrafe, **‘não fazemos nada’**. E assim que a **sutil repressão à liberdade se reitera sucessivamente**, até que, um dia, **institucionaliza-se**. Mais recentemente tivemos nova investida contra o princípio da legalidade, ainda mais astuta que a que acabamos de mencionar. Trata-se de alguns dispositivos da Lei nº 10.865/04, notadamente os §§ 10, 11, 12 e 13 do artigo 8º, os quais preveem algumas hipóteses nas quais as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre as importações de determinados produtos seriam reduzidas a zero. [...] Aqui, arditamente, fixou-se, por lei, ampla base de tributação, **deixando-se ao alvitre do Poder Executivo a expedição de atos normativos concedendo benefícios fiscais**. Mas a faculdade de o Executivo fixar as bases de cálculo das contribuições sequer se limita aos casos de importação. O § 2º do artigo 27 da própria Lei nº 10.865/04 permite que o Poder Executivo reduza ou restabeleça as alíquotas do PIS e da Cofins incidentes sobre receitas financeiras auferidas pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime da não-cumulatividade. **Assim é**

Por outro lado, a tônica do contexto atual do contribuinte brasileiro é a da desconfiança.⁹⁶ O Estado brasileiro (acepção lata) não confia no contribuinte brasileiro, acreditando estar sempre certo de que aquele pratica constante enriquecimento ilícito às suas custas – tentando contornar o tributo, a evasão e a elisão fiscal – e que esse respectivo contribuinte está em vantagem ante a isonomia, que deveria prevalecer na submissão igualitária de todos ao poder de tributar.

que os contribuintes se viram ‘beneficiados’ pelo Decreto nº 5.164/04, o Executivo reduziu a zero as referidas alíquotas. **Como se tratava de um favor**, não teve o Chefe do Executivo (*reclus*: seus assessores, que elaboraram a medida) o pejo de excluir do benefício as receitas financeiras oriundas de juros sobre o capital próprio e decorrentes de operações de *hedge*. **Na imprensa, as autoridades fazendárias diziam preferir avaliar os efeitos da medida, antes de estenderem o favor**. Ou seja: **no lugar de o legislador decidir sobre as hipóteses em que haverá a tributação, opta ele por uma definição bem ampla, compreendendo quase que a totalidade da atividade empresarial. Dado o absurdo que tal tributação geraria**, reconhece o próprio legislador a necessidade de se restringir o alcance do texto. Entretanto, quem disciplina tal restrição é o Executivo. **A sutileza mereceria encômios, não fosse pérfida**: em vez de o Executivo criar tributos sem lei, **esta cobre qualquer situação da vida humana e o Executivo apenas ‘afasta’ a tributação. Esta prática, tamanha sua sagacidade**, além de violar a liberdade do contribuinte, desrespeitando a garantia da estrita legalidade tributária, **coloca-o numa armadilha**. A concessão de um benefício inconstitucional **constrange os beneficiados a não o contestarem**, sob risco de **não gozarem do privilégio**. Cria-se, assim, uma situação de grande poder. Mas não qualquer poder; **um poder incontestável** de quem, conforme sua vontade, **pode distribuir determinadas indulgências para seus súditos**. Os **‘amigos do Rei’** receberão os **frutos de sua benevolência, devendo demonstrar toda sua gratidão ao seu bondoso senhor**, que os excluiu de serem tratados de acordo com o que diz – **pasmem – a lei**. Temos, assim, as conseqüências desta forma de desobediência à separação dos poderes: o temor e a reverência dos beneficiados e a **impotência dos não-beneficiados**, tornando-se mais do que atual a célebre frase atribuída à ditadura de Vargas: **‘aos amigos tudo, aos inimigos a lei’**. No entanto, parece-nos que nem Getúlio seria capaz de tal astúcia. A suave perda da liberdade, como visto, **dá-se sob o manto da aparência da legalidade e da legitimidade**. Esse **novo poder, despersonalizado**, já que **não importa quem ocupe provisoriamente o Executivo**, não tem seu poder vinculado a compromissos eleitorais. **É um poder vitalício, cuja legitimação não vem do voto**, mas da **falta de qualquer contestação por parte de seus súditos**. Seu poder surge na medida em que a prática reiterada de atos que tolhem a liberdade dos súditos, **por não terem sido contestados, passa a institucionalizar-se. Personificando-se na tecnocracia**, o detentor do poder burocrático, em atitude já messiânica, vale-se da linguagem técnica – o discurso competente – **para suavemente furta a liberdade do povo**. Sob o manto da técnica, o burocrata decide a quem estender o favor. No lugar da opção política, **vem a solução ‘correta’**. **O Estado tem razão: eis o dogma**. A suave perda da liberdade **vai, assim, se concretizando, sem que a sociedade diga algo**. O risco é que, no momento em que se notar o que se perdeu, justamente por não ter dito nada, **já não se possa dizer mais nada**. A Constituição assegura o princípio da legalidade, **ao qual causa repulsa a delegação**, por parte do Poder Legislativo, da **prerrogativa de fixar a base de cálculo de tributos**, inclusive suas isenções. Para que o preceito se faça cumprir, **impõe-se à sociedade – amigos ou não do Rei – fazer valer aquele princípio**, rejeitando-se a outorga de isenções sem base legal. Afinal, tais isenções são garantia pífia, **já que à burocracia bastará uma mudança de vontade** para que **outros passem a ser beneficiários de seus favores**. Os antigos ‘amigos do Rei’ **correrão o risco de sujeitar-se ao recolhimento do Tributo** até então não exigido já que, como visto, a isenção carecia de base constitucional. **Àqueles que abusaram de seu poder, não restará outra consequência senão sua responsabilização por conceder favores sem base constitucional (a lei que lhes deu tal poder não supera a limitação constitucional)**. A sociedade, por sua vez, **terá resgatada sua liberdade e, com ela, sua dignidade.**” (SCHOUERI, Luis Eduardo. A suave perda da liberdade. *In*: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Direito Tributário Atual**. v. 18. São Paulo: Dialética, 2004. p. 7-10. Grifos nossos e no original).

⁹⁶ Acerca da classificação da praticabilidade tributária, com base em um critério de confiança ou desconfiança no Sistema Tributário, consultar Eduardo Moraes da Rocha (ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria institucional da praticabilidade tributária**. São Paulo: Noeses, 2016).

A seu turno, o contribuinte brasileiro⁹⁷ desconfia do Estado brasileiro, sempre certo de que aquele está em constante enriquecimento ilícito às suas custas – tentando contornar suas garantias de recolhimento de tributo, constitucionalmente válido, formal e material –, com expressão maior na dimensão material da hipótese de incidência e sua confirmação pela respectiva base de cálculo.⁹⁸

Essa tônica gera a inexorável tensão⁹⁹ a que nos referimos anteriormente, tendo, de um lado, a **justiça fiscal** (representativa da desconfiança do Estado), e, do outro, a **segurança jurídica** (representativa da desconfiança do contribuinte).

No entanto, tal ciclo mútuo de desconfiança, gerador dessa tensão, paralisa o desenvolvimento do País e é algo que compete muito mais ao Estado “quebrar” (eis que muito mais instrumentalizado para tanto) do que à sociedade, que é por natureza desaglutinada, formada pela reunião ficcional de cada um dos indivíduos que a compõem, mas que, na prática, se materializa, no dia a dia, pelo indivíduo, cidadão, que só se limita a protestar, cobrar, fiscalizar e peticionar.

Assim, o **garantismo/formalismo**, antes de retardar o desenvolvimento nacional, serve de anteparo ao retrocesso institucional das conquistas tão duramente conquistadas¹⁰⁰ de reconhecimento dos direitos fundamentais do contribuinte (Estatuto do Contribuinte).

⁹⁷ Haja vista o relato de Geraldo Ataliba, em direta assimetria ao dito anteriormente: “Anularam toda a segurança do direito com seu primarismo, dando a um Judiciário, pressuroso de comprazer o Executivo, os argumentos para decretar ampla licença para o arbítrio estatal.” (Prefácio à 1ª edição da obra de DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 20).

⁹⁸ O presente trabalho, procura trazer a lume mais um caso de “desconfiança”, daqueles exemplificados por Eduardo Morais da Rocha, como os preços de transferência, a substituição tributária progressiva, as plantas fiscais genéricas de imóveis, as limitações a deduções nos gastos com educação e a lista de serviços no imposto sobre serviços de qualquer natureza (ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria institucional da praticabilidade tributária**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 120-153).

⁹⁹ E que ilustramos, nos valendo de precedente do Supremo Tribunal Federal (STF), em transcrição de trecho do voto da relatoria: “Na qualidade de chave analítica para uma leitura prudencial do § 7º do art. 150 da Constituição Federal, torna-se imperativo recorrer à **inafastável tensão entre a justiça fiscal** (enriquecimento ilícito) e a **segurança jurídica** (dimensão material do fato gerador). [...]. Em síntese, parece-nos claro que da tensão produtiva entre justiça fiscal e segurança jurídica exsurge uma interpretação constitucionalmente adequada do § 7º da art. 150 do Constituição Federal no sentido de garantir o direito à restituição, conforme se depreende da cláusula de devolução do excesso” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849 – MG**. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, § 7º, da Constituição da República. Revogação parcial de precedente. ADI 1.851. Recorrente: Parati Petróleo Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, Acórdão eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-065 Divulg 30-03-2017 Public 31-03-2017 Republicação: DJe-068 Divulg 04-04-2017 Public 05-04-2017. Grifos nossos), o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

¹⁰⁰ Ulisses Guimarães ilustra bem isso no discurso de promulgação da Constituição de 1988: “[...] Quando após tantos anos de lutas e sacrifícios promulgamos o Estatuto do Homem da Liberdade e da Democracia bradamos por imposição de sua honra. Temos ódio à ditadura. Ódio e nojo. [...] Como caramujo guardará para sempre o bramido das ondas de sofrimento, esperança e reivindicações de onde proveio” (CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Íntegra do discurso Presidente da Assembleia Nacional Constituinte, Dr. Ulysses Guimarães (10’23’’)**). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/radio/programas/277285-integra-do->

Nesse contexto, o paradoxo se revela, pois a “solução” ofertada pelo “espírito constitucional [...] surge como o desaguadouro de longa e meditada evolução”¹⁰¹ e tem nos princípios do federalismo e do republicanismo seus pilares mais importantes¹⁰² como forma, em última instância, de garantir a aludida **segurança jurídica**.

Assim, “impressiona muitos espíritos a circunstância de no direito europeu não haver vedação explícita à retroatividade nem proteção constitucional expressa e formal ao direito adquirido”.¹⁰³ Isso porque, tanto na Europa como nos Estados Unidos, o grau civilizatório permitiu que a segurança dos direitos repouse suficientemente nos princípios implicitamente consagrados e arraigados, na cognição daqueles que lidam com a lei (membros dos três poderes), permitindo que “a garantia da liberdade e do patrimônio dos cidadãos dependa unicamente dos critérios do legislador e dos juízes, não tendo sido necessária nenhuma consagração constitucional expressa”.¹⁰⁴

A razão para tanto, segundo Ataliba, se dá pelo fato de que “seria absolutamente inaceitável que o Estado, por qualquer de seus órgãos, agisse surpreendentemente, que colhesse de inopino seus cidadãos. Isso é algo que nem passa pela mente de um europeu ou norte-americano”.¹⁰⁵

Infelizmente, tal grau civilizatório, ainda não chegou às terras de cá e, nesse sentido, se revela, no mínimo, injustificável que a sociedade brasileira ceda sua única e última garantia (que repisamos, queremos expressar, como a síntese de todas as garantias do contribuinte para a proteção de sua **segurança jurídica**) de forma institucional, e de âmbito constitucional, denominada, aqui, de **garantismo/formalismo**. Por enquanto, para permitir um mínimo de confiança, um mínimo de segurança, só por meio da prevalência desse **garantismo/formalismo** no Direito Tributário brasileiro.

Não se permite, portanto, desconsiderar o contexto brasileiro¹⁰⁶ que serve de esteio a um “modelo de tributação” capaz de desprezar as diferenças próprias constantes do caso

discurso-presidente-da-assembleia-nacional-constituente-dr-ulysses-guimaraes-10-23/. Acesso em: 15 dez. 2021).

¹⁰¹ Doutrina de ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 1-117, 119-156. p. 37.

¹⁰² No relato de Geraldo Ataliba: “Por isso, exercem função capitular da mais transcendental importância, determinando inclusive como se deve interpretar os demais cuja exegese e aplicação jamais poderão ensejar menoscabo ou detrimento para força, eficácia e extensão dos primeiros.” (Idem, *ibidem*, p. 37).

¹⁰³ Idem, *ibidem*, p. 183.

¹⁰⁴ Idem, *ibidem*, p. 183.

¹⁰⁵ Idem, *ibidem*, p. 183.

¹⁰⁶ De histórico de “autoritarismo”, “centralismo” e “patrimonialismo”, devidamente ilustrados no discurso de Ulisses Guimarães quando da promulgação da Constituição de 1988, antes parcialmente citado (CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Íntegra do discurso Presidente da Assembleia Nacional Constituinte, Dr. Ulysses Guimarães (10’23’)**). Disponível em: <https://www.camara.leg.br/radio/programas/277285-integra-do->

individual, transformando a **legalidade do caso concreto isolado**, em **legalidade do caso padrão**.¹⁰⁷

Isso se amolda à exata constatação de Becker:¹⁰⁸

O Direito Positivo não se mantém em estado ‘ideal desencarnado’, pois o Direito Positivo só existe referindo-se à realidade social. A regra jurídica nasce na oportunidade de conflitos e situações sociais em que o Estado quer intervir. A regra jurídica deve ser construída não para um mundo ideal, mas para agir sobre a **realidade social**. Não se pode conceber outro Direito Positivo a não ser aquele destinado para este mundo onde nós vivemos.

Se for desejado e concebido um Direito Positivo para um mundo imaginário ideal, o resultado será – é verdade – um Direito Positivo do outro mundo, mas também será para aquele outro mundo.

[...]

Esta visão do Direito Positivo não resulta da maldade ou deficiência dos legisladores; foi a maldade e deficiência dos homens que tornou necessário criar o Direito Positivo. O esquecimento deste simples fato conduz a erros teóricos e práticos muito graves. Com efeito, deste esquecimento resultará um Direito Positivo destinado exclusivamente a uma sociedade formada por indivíduos santos e geniais ou onde, ao menos aqueles incumbidos de interpretá-lo e defender sua eficácia, reúnam estas duas virtudes integrais.

Ora, quando os homens, em sua maioria, forem geniais e santos, todo o Direito Positivo não terá mais razão de existir.

Por isto, esta Teoria Geral do Direito Tributário não se destina àqueles raros e privilegiados indivíduos que já atingiram o grau de santidade e genialidade, mas ao homem que – como nós mesmos – ainda participa das servidões e grandezas da condição humana.

É nessa acepção que o **garantismo/formalismo** será empregado no presente trabalho (como sendo o único e último instrumento de manutenção do mínimo de confiança da sociedade brasileira no Estado Fiscal brasileiro), na medida em que o tributo deve retornar integralmente para a sociedade na forma de serviços públicos.

No entanto, a desconfiança é tamanha, que, na maciça maioria, o contribuinte que paga o tributo nem gera expectativa do seu retorno, mas conta, pelo menos, que não se vá recolher o excesso. Nesse sentido, basta ver a posição de Ives Gandra da Silva Martins, que, nesse contexto, concordamos plenamente:

Enfim, por enquanto, o tributo ainda é uma norma de rejeição social, com destinação maior à manutenção dos detentores do poder, e grande instrumento de exercício do poder por parte destes, **com alguns efeitos colaterais positivos a favor do povo, quando há algum retorno de serviços públicos**. Por enquanto, serve mais aos detentores e aos seus amigos do que aos produtores da riqueza e ao povo. No futuro, todavia, a globalização da economia poderá levar a ter uma função social maior, não

discurso-presidente-da-assembleia-nacional-constituente-dr-ulysses-guimaraes-10-23/. Acesso em: 15 dez. 2021).

¹⁰⁷ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 326.

¹⁰⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

por mudança de perfil dos governantes, mas por força da necessidade de sobrevivência.

Como dizia Bobbio, o século XX foi o século do reconhecimento dos direitos; o século XXI poderá ser aquele da efetividade dos mesmos, quando os contribuintes possivelmente poderão ter um tratamento mais digno por parte dos controladores e uma carga tributária mais justa e mais adequada à prestação de serviços públicos, entre os quais o de ações sociais efetivas.

Até lá, mantenho a minha teoria de que o tributo é apenas um fantástico instrumento de domínio por parte dos governantes.¹⁰⁹

Vários estudos sobre a carga tributária atestam a relação desta com o Produto Interno Bruto (PIB) e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), conforme a última edição do referido relatório de maio de 2108, confeccionado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBDT).¹¹⁰

Dessa forma, houve a emancipação da prevalência do **garantismo/formalismo** e a consequente retirada da **segurança jurídica** da posição central que ocupa, hoje, no Direito Tributário brasileiro, somente resultado de “verdadeira” mudança do contexto já referido.¹¹¹

Por fim, ressalte-se que, apesar do exposto, a **justiça fiscal** (representativa da desconfiança do Estado) encontra legítima justificativa na necessidade de execução e fiscalização, em massa da norma tributária. Isso é realizado em nome da **eficiência tributária** e da **extrafiscalidade** (que serão mais bem exploradas nos capítulos seguintes).

Revela-se, assim, a chamada **era da praticidade**, tão bem delineada por Misabel Abreu Machado Derzi:

Enfrentamos a era da praticidade, em detrimento da legalidade, da segurança jurídica, da igualdade e da capacidade econômica. O despreparo da Administração Tributária, em face da aplicação da lei em massa, a milhares de casos, reclama por praticidade. Mas o exercício da praticidade chega a limites extremos, em face do uso abusivo da substituição tributária progressiva, com a consequente deformação do ICMS, imposto que deveria ser neutro e adequado à realidade de mercado.¹¹²

¹⁰⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. 1. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005. p. 431-432. Grifos nossos.

¹¹⁰ IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Estudo sobre carga tributária/PIB x IDH – cálculo do IRBES**. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-calculo-do-irbes/>. Acesso em: 15 dez. 2021.

¹¹¹ Conforme vaticina Geraldo Ataliba, “[e]ste país só terá verdadeiros cidadãos quando não tiver mais súditos. Só o direito reverenciado e a lei respeitada criam condições para isso. Na área tributária, só uma elaboração científica, digna desse nome, criará condições de instrumentalizar os contribuintes e o fisco para uma correta convivência, sob um direito criteriosamente elaborado, cuja aplicação seja digna das melhores promessas do constitucionalismo.” (Prefácio à 1ª edição da obra de DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 22).

¹¹² DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018., p. 28.

No entanto, já adiantamos não haver justificativa para que essa legítima busca de **eficiência** e **extrafiscalidade** resvale para o excesso.¹¹³ Nesse sentido, verifica-se que **eficiência/extrafiscalidade** e **excesso**, no contexto atual de aplicação da norma tributária brasileira, tem fronteira muito sutil. Nessa conjuntura, o Poder Judiciário assume papel central, conforme se verifica, principalmente, nos já citados precedentes do Supremo Tribunal Federal que impõem limites tanto à eficiência fiscal¹¹⁴ quanto à extrafiscalidade.¹¹⁵

Sem embargo, terminamos esse primeiro item com uma mensagem de esperança, haja vista, ao nosso sentir, estarmos vivenciando o esgotamento desse modelo de convivência baseado na falta de confiança. Para isso, basta ver que estamos no limiar de um novo ciclo, em que temos: a sociedade mais intolerante com excessos do Poder Público e mais tolerante às exigências da “globalização”, que redundam em um Estado mais democrático, plural e melhor arquitetado institucionalmente para atender aos desafios da pós-modernidade. Isso, presumimos, será mais uma vez¹¹⁶ comandado pela sociedade, e não pelo Estado. Aquela,

¹¹³ Nesse contexto, a posição de Humberto Ávila: “As presunções, para operar validamente, devem ser usadas **no âmbito de poder atribuído pelas regras de competência**. E como o dever de eficiência estabelece um modo de realização dos princípios tributários, **sem poder criativo de competência**, as presunções só podem ser usadas quando servirem de instrumento para a realização eficiente da igualdade **dentro do poder atribuído pela regra de competência**. Isso significa que por melhor que sejam as razões de eficiência administrativa, **elas não poderão justificar o uso de presunções fora do âmbito material** estabelecido pelas regras e, pois, contra os fatos geradores nelas descritos.” (ÁVILA, Humberto. Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, 2005. p. 288. Grifos nossos).

¹¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849 – MG**. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, § 7º, da Constituição da República. Revogação parcial de precedente. ADI 1.851. Recorrente: Parati Petróleo Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, Acórdão eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-065 Divulg 30-03-2017 Public 31-03-2017 Republicação: DJe-068 Divulg 04-04-2017 Public 05-04-2017, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

¹¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 969.735 – PR**. Agravo regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da isonomia. Ausência de afronta. Orientação jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. Agravante: Marca Lasers Presentes Ltda. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 24/02/2017, Processo eletrônico DJe-050 Divulg 15-03-2017 Public 16-03-2017, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

¹¹⁶ Ulisses Guimarães ilustra bem isso no discurso de promulgação da Constituição de 1988: “[...] **A sociedade sempre acaba vencendo, mesmo ante a inércia ou o antagonismo do Estado**. O Estado era Tordesilhas. Rebelada a sociedade empurrou as fronteiras do Brasil, criando uma das maiores geografias do mundo. O Estado encarnado na metrópole resignara-se ante a invasão holandesa no Nordeste. A sociedade restaurou nossa integridade territorial com a insurreição nativa de Tabocas e Guararapes sob a liderança de André Vidal de Negreiros, Felipe Camarão e João Fernandes Vieira que cunhou a frase da preeminência da sociedade sobre o Estado: *Desobedecer a El Rei para servir El Rei*. O Estado capitulou na entrega do Acre. A sociedade retomou com as foices, os machados e os punhos de Plácido de Castro e seus seringueiros. O Estado prendeu e exilou. A sociedade, com Teotônio Vilella, pela anistia, libertou e repatriou. A sociedade foi Rubens Paiva, não os facínoras que o mataram. Foi a sociedade mobilizada nos colossais comícios das Diretas Já que pela transição e pela mudança **derrotou o Estado usurpador**.” (CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Íntegra do discurso Presidente da Assembleia Nacional Constituinte, Dr. Ulysses Guimarães (10’23’)**). Disponível em:

portanto, forçou este a perceber que ele não precisa se valer do excesso, tampouco da sofisticação do excesso.¹¹⁷

Assim, o Estado, cioso de sua função, como ordenador maior da sociedade, deve imediatamente “quebrar” essa tensão existente entre **justiça fiscal** e **segurança jurídica**, reestabelecendo a confiança do contribuinte em, pelo menos, dois pontos fundamentais:

- exata clareza, entre o recolhimento do tributo e o seu integral retorno em serviços públicos;
- no fato de que **eficiência fiscal** e **extrafiscalidade** encontram seus principais limites no **princípio da realidade** e nos **direitos e garantias fundamentais constitucionais** dos contribuintes.

Com isso, acentua-se a convicção de que a construção de sentido de qualquer enunciado normativo tributário deve levar em consideração que a sociedade se serve do estado, e não o contrário.

Nessa perspectiva, a prevalência do **garantismo/formalismo** no Direito Tributário brasileiro, em razão do singular contexto da realidade brasileira de elevação da **segurança jurídica**, em posição-chave, nos aponta uma diretriz segura de que nossa opção metodológica/epistemológica, em acordo com as da Escola da PUC-SP, é acertada para o correto enfrentamento da problematização objeto do presente trabalho.

1.2 Modo de raciocinar “tipificante”, instrumento do princípio da praticabilidade tributária, a serviço da eficiência e simplificação na execução das leis tributárias e seus limites

Antes de adentrarmos propriamente no **estudo de caso** – que tomamos de empréstimo, para demonstração da problematização aqui dissertada, com seu ponto de partida (na **ambiguidade** e **vaguidade** de dispositivo legal) e ponto de chegada (na “solução” infralegal, a essa **ambiguidade** e **vaguidade**, geradora de injuridicidade – faz-se mister fazermos uma breve incursão ao chamado **modo de raciocinar “tipificante”**, que, como veremos, no Brasil é

<https://www.camara.leg.br/radio/programas/277285-integra-do-discurso-presidente-da-assembleia-nacional-constituente-dr-ulysses-guimaraes-10-23/>. Acesso em: 15 dez. 2021).

¹¹⁷ Na linha do já citado texto de SCHOUERI, Luis Eduardo. A suave perda da liberdade. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Direito Tributário Atual**. v. 18. São Paulo: Dialética, 2004. p. 7-10.

instrumento do majoritariamente reconhecido¹¹⁸ **princípio da praticabilidade tributária**, a serviço da **eficiência e simplificação** na execução das leis tributárias. Ainda, estudaremos seus limites, reconhecidos doutrinária e jurisprudencialmente, pois é neles que o excesso do Poder Público, objeto da presente problematização, pretendeu encontrar parte de sua justificativa.¹¹⁹

Assim, segundo Maria Sylvia Zanella Di Pietro,¹²⁰ a **eficiência e simplificação** tem esteio constitucional, como princípio que busca alcançar os melhores resultados na prestação do serviço público, podendo ser analisado sob dois aspectos: (i) em relação ao modo de atuação do agente público; e (ii) em relação ao modo de organizar, estruturar e disciplinar a Administração Pública.

Nesse contexto, para melhor compreensão do já dito, mais voltado ao tema ora dissertado, se faz oportuno o relato de Ives Gandra da Silva Martins e de Hugo de Brito Machado acerca da **eficiência e simplificação em matéria tributária**:

O princípio da eficiência, em matéria tributária, portanto, pode ser definido como ‘a adoção de política tributária com mecanismos e instrumentos legais capazes de gerar desenvolvimento e justiça fiscal, sendo, pois, a arrecadação, mera consequência natural e necessária, para que, sem ferir a capacidade contributiva, gere serviços públicos à comunidade proporcionais ao nível impositivo’. Os limites materiais estão nos princípios da capacidade contributiva, do efeito não confisco, da isonomia e da proporcionalidade entre o nível da arrecadação e a extensão e qualidade dos serviços públicos, diretos ou indiretos, retornados à sociedade. E, à evidência, por ser um princípio extensivo a toda a Administração Pública (arts. 37 a 43 da CF) – inclusive ao Poder Judiciário e Legislativo, aos quais são voltadas algumas disposições constitucionais do Capítulo VII do Título III da Lei suprema –, o princípio da eficiência, que se encontra elencado no *caput* do art. 37, é aplicável a todos os três Poderes, sendo de resto de observância obrigatória.¹²¹

O princípio da eficiência em matéria tributária consiste na realização da atividade de tributação de forma a propiciar o máximo resultado, vale dizer, a maior arrecadação, sem prejuízo para a realização do objetivo essencial do Estado que consiste na preservação do ordenamento jurídico como instrumento da realização do bem comum, e com o mínimo de sacrifício para os contribuintes.

Os limites materiais do princípio, portanto, consistem nos demais princípios jurídicos, em especial nos princípios da legalidade e da isonomia. O princípio da eficiência é de observância obrigatória não apenas para a Administração, mas também pelo Poder Legislativo e pelo Poder Judiciário.¹²²

¹¹⁸ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária**: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica. 2019. 687 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019. p. 214-223.

¹¹⁹ A outra parte se deu a pretexto da **extrafiscalidade** e será devidamente apreciada no item 1.5 do presente capítulo.

¹²⁰ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 83.

¹²¹ MARTINS, Ives Gandra. Princípio da eficiência em matéria tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária** – Pesquisas tributárias, v. 12. São Paulo: RT, 2006. p. 31-33.

¹²² MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária** – Pesquisas tributárias, v. 12. São Paulo: RT, 2006. p. 54-55.

Destarte, a doutrina nacional tem se posicionado, em suma, pelo reconhecimento principiológico da **eficiência e simplificação em matéria tributária**,¹²³ mas sempre levando em conta que, para a sua efetivação, hão de ser observados os **direitos e garantias constitucionais dos contribuintes**.

Como desdobramento da aludida **eficiência e simplificação em matéria tributária** se verifica a chamada **praticabilidade tributária**,¹²⁴ que, em suma, assim se caracteriza:

- em reconhecimento de caráter principiológico,¹²⁵ e em oposição, em reconhecimento de caráter meramente instrumental e procedimental;¹²⁶

¹²³ Conforme verificamos, além dos posicionamentos já citados, os de Jose Eduardo Soares de Melo, Antonio Manoel Gonzalez, André L. Costa Corrêa, Andrei Pitten Velloso, Carlos Henrique Abrão, Fabio Brun Goldschmidt, João Bosco Coelho Pasin, Jorge de Oliveira Vargas, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Octavio Campos Fischer, Oswaldo Pontes de Saraiva Filho, Ricardo Lobo Torres, Vittorio Cassone e Yoshiaki Ichihara (MARTINS, Ives Gandra. *Princípio da eficiência em matéria tributária*. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária** – Pesquisas tributárias, v. 12. São Paulo: RT, 2006. p. 29-49).

¹²⁴ Conforme define Roque Antônio Carrazza: “A **praticidade** (ou **princípio da praticidade**) recomenda que se evitem execuções muito complicadas das leis, sobretudo quando estas devem ser cumpridas em massa (caso das leis que se ocupam com os **tributos sem lançamento**, impropriamente chamados de **tributos que aceitam lançamento por homologação**). Embora não encontre formulação escrita em nossa Constituição, está embutida em vários de seus comandos (v.g., no § 7º de seu art. 150), que sinalizam em favor da execução simplificada, econômica e viável dos atos normativos.” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 389. Grifos no original).

¹²⁵ Além das referências já feitas ao reconhecimento majoritário como tal, expressamente, em Regina Helena Costa: “A nosso ver, **trata-se de autêntico princípio**, e não simples regra jurídica, porque apresenta traços característicos daquela espécie normativa: (i) contém elevado grau de generalidade e abstração, irradiando seus efeitos sobre múltiplas normas; e (ii) contempla valor considerado fundamental para a sociedade, qual seja, a viabilização da adequada execução do ordenamento jurídico no campo tributário” (COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária** – Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Editora Malheiros, 2007. p. 92-93. Grifos nossos). Em Misabel Abreu Machado Derzi: “**O princípio da praticidade**, que se utiliza de presunções, tipificações, pautas e plantas de valores, informa a aplicação da lei em massa.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 328. Grifos nossos). Também consultar: DERZI, Misabel Abreu Machado. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. In: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004a. p. 261-277; e DERZI, Misabel Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição**. Uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004b. p. 169-190. **Em precedente do STF, conforme se extrai em trecho de sua ementa**: “3. O **princípio da praticidade tributária** não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes” (grifamos) (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849 – MG**. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, § 7º, da Constituição da República. Revogação parcial de precedente. ADI 1.851. Recorrente: Parati Petróleo Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, Acórdão eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-065 Divulg 30-03-2017 Public 31-03-2017 Republicação: DJe-068 Divulg 04-04-2017 Public 05-04-2017).

¹²⁶ Em Eduardo Moraes da Rocha: “Assim, na seara tributária, ao contrário do que afirma a maior parte da doutrina, **a praticabilidade deve ser compreendida não como um princípio, mas, sim, como uma instituição de razão instrumental**, contida em sub-regras jurídicas institucionalizadas, as quais estabelecem uma série de procedimentos e mecanismos para garantir a aplicação adequada e coerente das regras-matrizes de incidência [...] Sendo, portanto, **melhor encarada não como um princípio, mas como uma subideia instrumental**, que existe em estado objetivo, abaixo das demais regras de direito em geral” (ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria**

- não se encontrando de forma expressa em nenhuma norma escrita, mas difusa em todo o ordenamento;¹²⁷
- conceito de acepção ampla, porém, a orientar o sentido da norma que acarrete aplicação mais cômoda, simples, econômica e funcional;¹²⁸

institucional da praticabilidade tributária. São Paulo: Noeses, 2016. p. 106-107. Grifos nossos.); em Carlos Renato Cunha: “Praticabilidade [...] com a finalidade **de maior eficiência procedimental** sob a óptica estatal [...] **Muito menos consideramos a praticabilidade um princípio**, ainda que se fundamentem em um – o Princípio da Eficiência.” (CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica.** 2019. 687 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019. p. 273-274. Grifos nossos).

¹²⁷ Em Misabel Abreu Machado Derzi: “A praticabilidade é um princípio jurídico que não encontra formulação em norma escrita, **mas se acha difuso no ordenamento.** [...] **Embora a praticabilidade se encontre diluída na ordem jurídica**, em certos setores do direito, manifesta-se com especial significação. [...] Destaque-se que, embora **a praticabilidade esteja difusa em todo o ordenamento**, ela afeta especialmente o Poder Executivo [...] Não obstante, nesse ramo do direito, **a praticidade, como princípio geral e difuso**, além de informar as normas de modo amplo, assume significação muito especial. [...] Nesse último sentido, amplíssimo, as tipificações e conceitualizações legais são genéricas e comuns a toda espécie de lei, **atendendo ao difuso princípio da praticabilidade.**” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 128-298. Grifos nossos). Em Eduardo Moraes da Rocha: “Sendo uma instituição instrumental, **a praticabilidade integra-se no sistema jurídico** como mais uma forma de racionalizar, coerentemente, as complexidades existentes no ambiente para potencializar os efeitos simplificadores sistêmicos [...] **Com isso, fazendo parte das regras institucionalizadas do sistema jurídico, a praticabilidade**, como um modo de pensar, **é passível de incorporação tanto de uma quanto de outra.**” (ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria institucional da praticabilidade tributária.** São Paulo: Noeses, 2016. p. 421. Grifos nossos); em Regina Helena Costa: “Assim é que tanto o legislador constituinte quanto o infraconstitucional podem [...] empregar outros recursos que servem à ideia de **praticabilidade, princípio implícito e difuso no ordenamento jurídico**” (COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária – exequibilidade da Lei Tributária e direitos do contribuinte.** São Paulo: Editora Malheiros, 2007. p. 223. Grifos nossos); em Carlos Renato Cunha: “A praticabilidade [...] se não for delimitado, **pode abarcar tudo o que conhecemos como ‘direito tributário’**” (CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica.** 2019. 687 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019. p. 275. Grifos nossos).

¹²⁸ Em Misabel Abreu Machado Derzi: “Praticabilidade é o nome que se dá **a todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis.** Como princípio geral de economicidade e exequibilidade, inspira o direito de forma global. **Toda lei nasce para ser aplicada e imposta, por isso não falta quem erija a praticabilidade a imperativo constitucional implícito**” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 128. Grifos nossos); em Regina Helena Costa: “Representa limite objetivo **destinado à realização de diversos valores**, podendo ser apresentado com a seguinte formulação: **as leis tributárias devem ser exequíveis**, propiciando o atingimento dos fins de interesse público por elas objetivado, quais sejam, o adequado cumprimento de seus comandos pelos administrados, **de maneira simples e eficiente, bem como a devida arrecadação dos tributos.** Em consequência, os atos estatais de aplicação de tais leis-administrativos e jurisdicionais – **ficam jungidos aos ditames da praticabilidade**, de modo a não frustrar a finalidade pública estampada na lei” (COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária – exequibilidade da Lei Tributária e direitos do contribuinte.** São Paulo: Editora Malheiros, 2007. p. 93); em Eduardo Moraes da Rocha: “Nesse contexto, lidimamente, **a praticabilidade revela-se como a substituição mais adequada racionalmente para garantir não somente a exequibilidade dessas regras-matrizes**, mas também a **autoridade e a coerência com os grandes princípios comunitários**” (ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria institucional da praticabilidade tributária.** São Paulo: Noeses, 2016. p. 107. Grifos nossos); em Carlos Renato Cunha: “Praticabilidade tributária é a denominação que **se atribui a uma série de técnicas de aplicação/criação de normas tributárias pelo Estado em suas funções legislativa e administrativa, com a finalidade de maior eficiência procedimental sob a óptica estatal**, que contém três características que podem se manifestar em conjunto ou separadamente, quais sejam: a **Delegação** – assim considerada a transferência a outrem, por parte da autoridade que aprioristicamente teria tal titularidade, da competência de expedição de normas gerais e abstratas ou de competência administrativa de expedição de normas individuais e concretas, por previsão constitucional expressa ou por ato posterior –, a **Generalização** – entendida como a desconsideração total ou

- em reconhecimento de que norteia a prática administrativa de forma cada mais intensa, seja com fundamento na própria **praticabilidade tributária**, seja com fundamento na **eficiência tributária**.¹²⁹

Como este não é um trabalho que tem a pretensão de ser um tratado sobre a **eficiência e simplificação em matéria tributária** ou sobre a **praticabilidade tributária**, em seus diversos desdobramentos, importa destacar que os elementos de caracterização sumariamente explicitados nos fornecem o perfil teórico mínimo para que possamos tratar de **uma das**

parcial, na norma expedida, da necessidade de comprovação direta da situação individual do sujeito passivo ou do fato – e a **Sintetização** – definida como a utilização de abreviaturas normativas numa cadeia de normas ou internamente, em relação à estrutura de uma norma jurídica específica –; características essas encontráveis em cotejo com o modo de aplicação padrão das normas tributárias fixado segundo o posicionamento majoritário da doutrina, que possuem por características as noções contrapostas de Avocação, Individualização e de Analiticidade, respectivamente” (CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. 2019. 687 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019. p. 350-351. Grifos nossos).

¹²⁹ Em Misabel Abreu Machado Derzi: “A praticidade é princípio que **tende a nortear a prática administrativa fiscal de forma cada vez mais intensa [...]** O emperramento das máquinas administrativa e judicial do Estado é desafio de difícil solução, **cada vez mais acentuado** em função de fatores como a explosão demográfica brasileira, a conscientização político-jurídica da população, o progresso e as formas e técnicas sofisticadas de tributação, **tornando prementes as exigências de praticidade.**” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 328, 351. Grifos nossos); em Regina Helena Costa: “Por sua vez, no que tange à **praticabilidade manifestada mediante o exercício das funções de aplicação da lei** – administrativa e judicial –, **anote-se ser ela facilmente constatável**, como pretendemos demonstrar. [...] Em verdade, **se desprovidos de tais características impraticável o exercício da função administrativa do Estado**, porque: (i) não seriam passíveis de execução imediata, dependendo, para tanto, de prévia consulta aos seus destinatários; (ii) ausente a prévia descrição legislativa dos atos, estaria ameaçada a segurança jurídica nesse âmbito; (iii) dependendo sua execução da concordância dos particulares, a efetivação da vontade estatal estaria seriamente comprometida; e (iv) se os atos administrativos não pudessem ser executados, em regra, pela própria Administração, esta teria de recorrer sempre ao Poder Judiciário para dar cumprimento à sua vontade” (COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária** – exequibilidade da Lei Tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Editora Malheiros, 2007. p. 62-63. Grifos nossos); em Eduardo Moraes da Rocha: “Todavia, no direito tributário – **que na atual conjuntura é de uma complexidade premente** – exigir-se-á dos poderes organizados, para a aplicação e fiscalização **da ocorrência das diversas regras-matrizes de incidência, a institucionalização dos mais variados mecanismos de ordem prática que tornem exequíveis** os seus comandos. [...] Por isso, no que se refere a sua justificativa geral, a praticabilidade não pode ficar adstrita somente àquela ideia de um mero mecanismo de simplificação **para suplantarmos um real estado de necessidade administrativo**, já que, em face da **complexidade premente e inerente do atual sistema tributário, a sua racionalidade vai muito além disso.**” (ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria institucional da praticabilidade tributária**. São Paulo: Noeses, 2016. p. 107. Grifos nossos); em Carlos Renato Cunha: “Existem **ingredientes em nosso tempo que explicam a emergência da praticabilidade**, que deixou, paulatinamente, de ser um fato marginal **para se tornar uma preocupação cada vez mais constante da doutrina e da jurisprudência**. [...] Pois bem. Cremos que **essa necessidade administrativa**, posto ser presumível aqui e alhures, **não necessita ser invocada como fundamento para a praticabilidade**, ao menos no que se refere ao nosso específico direito positivo. Aqui vislumbramos a **existência de fundamento jurídico para tais práticas: a Eficiência Administrativa**, norma-princípio insculpida no *caput* do art. 37 de nossa Constituição. Mais do que chegar a um **“estado de necessidade” para atuar de forma mais prática**, pode-se vislumbrar um dever constitucional de atuação eficiente.” (CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. 2019. 687 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019. p. 263, 266-267. Grifos nossos).

técnicas a serviço da aludida viabilização “otimizada”¹³⁰ da execução das normas tributárias, qual seja, o **modo de raciocinar tipificante**,¹³¹ fundamental para que se possa compreender a razão de ser da problematização objeto da presente dissertação.

Assim, a partir desse ponto, nos valem da doutrina de Misabel Abreu Machado Derzi,¹³² que separa a **praticabilidade tributária** em dois tipos – um no **plano horizontal** (com foco nas padronizações legais tipicamente aceitas como forma de dar aplicabilidade às normas) e outro no **plano vertical** (com foco no **modo de raciocinar tipificante** e na **execução simplificada**¹³³ dos regulamentos, orientações e práticas administrativas), conforme descreve Carlos Renato Cunha:

Misabel Derzi, a pioneira em solo nacional, separa a praticabilidade em dois tipos: a) no plano horizontal – as ficções, presunções e padronizações legais tipicamente aceitas como forma de dar aplicabilidade às normas –; b) no plano vertical – como modo de pensar tipificante, somatórios, conceitos indeterminados e normas em branco, criadas pelo próprio legislador constitucional ou infraconstitucional e a execução simplificada nos regulamentos, orientações e práticas administrativas, feita pelo órgão executivo, portanto, também por meio de técnicas padronizantes.¹³⁴

Serve-nos ela de esteio teórico eis que, com base na **praticabilidade tributária** no **plano vertical**, podemos melhor explicar o contexto em que se viabiliza o excesso do Poder Público (objeto da presente problematização), que procura encontrar justificativa, na **eficiência**

¹³⁰ Aqui aplicada no sentido de **eficiência e simplificação**, instrumento da **praticabilidade tributária**.

¹³¹ Como destaca Misabel Abreu Machado Derzi: “O modo de pensar, **impropriamente** chamado tipificante, é **uma técnica (ou uma das técnicas) a serviço da praticidade**. Como já registramos, destina-se a viabilizar ou simplificar a execução das normas jurídicas”. **Em seguida, explícita o porquê de ser impropriamente chamado tipificante**: “Entretanto, desse modo de pensar não resultam verdadeiros tipos jurídicos (no sentido técnico que lhe atribui a metodologia), como ordens abertas, graduáveis, transitivas, de características renunciáveis. Nesse processo, ao contrário, são produzidos rígidos padrões, esquemas fixos, em regra numericamente definidos, **não raro funcionando como presunções iuris et de iure**. No tema em tela, tipo pode haver, no plano pré-jurídico. A criação de tipos propriamente ditos é meio que abstrai e generaliza, assim como a criação de presunções através de padrões e esquemas, embora tanto um como outro sejam processos inconfundíveis; mas **em razão daquilo que têm de similar ou comum**, inadequadamente, a doutrina alemã **passou a designar o fenômeno, destinado a simplificar a execução da lei fiscal, de ‘tipificante’**. Ora, o objetivo da padronização simplificada **é exatamente evitar a aplicação individual do direito** (que o tipo, no sentido próprio do termo, **propicia**), estabelecendo, através da uniformidade rígida e fixa, a aplicação da lei a milhares de casos.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 306-307. Grifos nossos).

¹³² DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018; e DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 4. ed. São Paulo: RT, 2021.

¹³³ Como define Josef Isensee: “**são condições que garantem uma execução eficiente e econômica das leis**” (**Die Typisierende Verwaltung apud** DERZI, Misabel de Abreu Machado (coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição**: uma análise da obra do ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte, Del Rey, 2004c. p. 177).

¹³⁴ CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária**: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica. 2019. 687 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019. p. 275.

e **simplificação tributária**, para mascarar uma injurídica (ilegal e inconstitucional) majoração de tributo. Senão, vejamos.

Iniciemos com três alertas feitos por Misabel Abreu Machado Derzi. No primeiro, já que vamos tratar de **tipificação (modo de raciocinar com tipificação)**, se faz necessária a distinção da palavra **tipo**, em três importantes acepções, a saber: “tipo como ordenação do conhecimento em ordens que admitem as transições fluidas e contínuas, tipo como sinônimo de *Tatbestand* ou suposto fático da norma jurídica e tipo como técnica administrativa ou judicial de simplificação da execução das leis (especialmente das leis tributárias)”.¹³⁵

O segundo tem a ver com a primeira acepção de **tipo** já descrita (“tipo como ordenação do conhecimento em ordens que admitem as transições fluidas e contínuas”). Essa acepção enfatiza o caráter de abertura peculiar do **tipo**, o que se ajusta perfeitamente à concepção moderna do Direito como um sistema aberto¹³⁶ (nem acabado, nem rígido).¹³⁷

No entanto, concordamos, neste trabalho, que essa abertura peculiar do **tipo** não se coaduna com a prevalente tendência conceitual, classificatória,¹³⁸ do Direito Tributário, **em**

¹³⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 335-338.

¹³⁶ “Como na concepção de Heck, o conceito jurídico, qualquer um, **não seria dotado de um cerne mais rígido e de uma periferia ou halo que obscurece e reduz a nitidez?** Na concepção moderna de nosso século, o direito não se concebe sem uma axiologia e sem a consciência de sua historicidade. **O direito é, como leciona Larenz, um sistema aberto.** [...] **Invoca-se a bipartição dos conceitos jurídicos em cerne ou núcleo fixo e periferia.** Zippelius acha inútil a distinção entre tipo e conceito, porque existem conceitos que não se prendem à regra de rígida identificação, mas são guiados pelo pensamento ordenador comparativo, o que é expressão da chamada periferia conceitual e, ao contrário, há tipos que são utilizados ou utilizáveis no modo de pensar rígido, **como é o caso dos tipos fechados de Larenz.** [...] Por sua vez, esqueceu-se Zippelius de que **Larenz também menciona que, se uma regra só se aplica quando as características designadas no tipo se encontram plenamente no objeto, o tipo, nesse caso, converte-se em conceito abstrato fechado e não é mais tipo.** Esse argumento, também lembrado por Leenen, é reforçado com o fato de que Larenz reformulou sua obra e, **a partir da terceira edição, não mais menciona os tipos fechados, já que passou a entender serem os tipos sempre abertos.** [...] Alguns dos argumentos levantados por Oliveira Ascensão **contrários à aceitação do tipo como pensamento de ordem no direito perdem sentido hoje.** É sabido que **Larenz admite os tipos no direito, entendendo como tal a ordem estruturada de forma flexível e fluida como temos visto até agora.** O fato de ter denominado **os conceitos de classe de tipos fechados foi questão apenas terminológica, já superada.** As edições mais recentes de sua tão consultada **Metodologia registram a alteração, pois o tipo para o jurista é tão só aquele, por sua própria natureza, aberto.** A expressão **tipo fechado foi eliminada de sua obra.**” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 77, 80, 80-81, 83. Grifos nossos).

¹³⁷ “A abertura peculiar do tipo ajusta-se como luva à concepção moderna do direito, como um sistema aberto (nem acabado, nem rígido)” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 4. ed. São Paulo: RT, 2021. p. 54).

¹³⁸ “Vale dizer, o mundo dos conceitos permanece confundido com seu oposto, ignorado, convertendo-se o conceito, mesmo determinado, definido e preciso, composto de notas rígidas, necessárias e suficientes para a identificação do objeto, e mesmo fazendo-se a **subsunção** do conceito dos fatos ao conceito abstrato da norma, em tipo fechado. A revisão, empreendida por Larenz, ou não foi lida, ou não foi absorvida” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 4. ed. São Paulo: RT, 2021. p. 51-52. Grifo no original).

função da preeminência da segurança jurídica sobre os demais princípios do sistema tributário (exatamente o que abordamos no item 1.1 do presente capítulo).

Nesse sentido, Misabel Abreu Machado Derzi é de clareza hialina:

Atrás das presunções legais, pode haver – e, via de regra, há – uma anterior tipificação. A lei acolhe o tipo ou o caso padrão médio ou frequente no estabelecimento da presunção, mas, se o direito quer reforçar a segurança ou a praticabilidade, fecha o tipo através de conceitualização abstrata e determinada (*iuris et de iure*) ou o quantifica em número fixo.

[...]

A tensão básica entre liberdade e poder explica como no direito público é reclamada a intervenção da lei para limitar e controlar, de forma ampla, os atos estatais que afetem bens e interesses individuais fundamentais, como a vida, a liberdade, o patrimônio e a segurança.

[...]

A tendência conceitual classificatória do direito penal e tributário parece-nos evidente, como lembrou Radbruch, e tem como alvo a eliminação, tanto quanto possível, da discricionariedade inerente aos atos de aplicação da lei.

[...]

No direito penal e tributário, prevalece a tendência conceitual classificatória, graças à preeminência da segurança sobre os demais princípios.

[...]

Isso bem caracteriza a constante tensão entre tipo e conceito, correspondente à valoração de interesses e princípios subjacentes.¹³⁹

Isso se verifica no modo de pensar por **conceitos**, tanto em sua versão clássica (de essência das coisas)¹⁴⁰ como em sua segunda versão, dinâmica (assentada no significado dos conceitos).¹⁴¹ Tal fato nos leva a concordar integralmente com a referida autora, no sentido de que, sendo “o conceito [...] sempre operacionalmente fechado, tenderá à classificação e à axiomatização, ainda que cognitivamente suporte mutação”¹⁴² e, portanto, por meio de sua estrutura linguística, cria a realidade constitucional, não podendo ser arbitrariamente, modificada pelo intérprete:

Conceitos e estruturas linguísticas, utilizadas pela Constituição, **é que criam a realidade** e não podem ser, **arbitrariamente, modificados pelo intérprete** [...]. Assim sendo, repetimos, **a regra de competência constitucional somente deve ser suportada** por esta metodologia – a dos **conceitos**. [...] E complementamos: **a regra de competência constitucional corresponde exatamente a uma parte imóvel do sistema jurídico nacional**.¹⁴³

¹³⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 129-136.

¹⁴⁰ “Aqueles juristas, afeitos aos conceitos como essências das coisas, terão apenas a dificuldade de explicar as mutações” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 4. ed. São Paulo: RT, 2021. p. 61).

¹⁴¹ “[...] mas aqueles afeitos aos conceitos, casados com o significado, **estarão presos às estruturas semântica e linguística utilizadas pela Constituição**.” (Idem, ibidem, p. 61).

¹⁴² Idem, ibidem, p. 62.

¹⁴³ Idem, ibidem, p. 61-62, 118, 121, grifos nossos.

Por essas razões, nesse particular, muito respeitosamente discordamos da posição de Luís Eduardo Schoueri:

Os argumentos trazidos por Misabel, conquanto todos pertinente, não excluem a possibilidade de existência de tipos na discriminação de competências tributárias. Com efeito, tipo e conceito não podem ser entendidos senão como formas de que se vale o direito para captar uma mesma realidade. O objeto visado pela norma é único, mas a norma, por implicar abstração, a ele se referirá usando um tipo ou um conceito. Toda linha argumentativa de Misabel leva a entender que a discriminação de competências, visto tratar-se de corolário do federalismo, exige a existência de conceitos, i.e., de limites rígidos. Ocorre que, como bem lembrou Misabel, conceitos e tipos convivem, em tensão permanente no direito. Nada impede que um mesmo objeto seja atingido por norma que contemple um tipo e outra que contemple um conceito.¹⁴⁴

Em que pese, a lídima posição em epígrafe, entendemos que Misabel Derzi, muito mais do que exigir a existência de **conceitos** na discriminação de competências, como corolário do **federalismo**, o faz em função da **segurança jurídica**.¹⁴⁵ Ademais, quando se refere à convivência entre **tipos** e **conceitos**, o faz em paralelo à convivência entre partes imóveis e rígidas (**conceitos**) e partes móveis e flexíveis (**tipos**) do sistema jurídico, pensado por Claus-

¹⁴⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019. p. 276. No mesmo sentido, Raquel Cavalcanti Ramos Machado (MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária** – Entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros Editores, 2014. p. 94-101) e Ricardo André Galendi Júnior (GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 337-340. (Série Doutrina Tributária, 32)).

¹⁴⁵ “O Conjunto dos traços essenciais de um conceito constitui o total das notas ou condições necessárias (singularmente) e suficientes, bastantes no todo (em sua extensão), em relação biunívoca. Ou o objeto mentado/significado corresponde em intensidade e extensão às notas do conceito, ou não. *Tertium non datur*. [...] Certos campos podem conter relações jurídicas, que nascem, espontaneamente, de forma direta, do tráfego social, graças à autonomia da vontade. É o caso do direito comercial ou civil. [...] Outros ramos, como o direito penal e o tributário, transformam ou têm como base outras relações jurídicas. São ramos jurídicos, não raramente, de superposição sobre outros. [...] Também o direito tributário atua, em muitos casos, sobre fatos já judicializados pelo direito civil, comercial, do trabalho, etc. Parece-nos, pois, inadequado, propor interpretar as regras de competência tributária por meio do modo de raciocinar por tipos, desprezando-se os conceitos e os institutos do direito privado utilizados pela Constituição, [...]. Nega-se o caráter transformacional do direito. Além disso, o significado dos conceitos utilizados pela Constituição (mesmo quando são abertos, indeterminados ou abstratos) supõe a construção da realidade jurídica por meio da estrutura linguística. [...] Como já nos referimos, os tipos, em sentido estrito, são postos em normas ricas de notas e características referências a seu objeto, mas renunciáveis e flexíveis em grau, número e intensidade, aptas a abarcar as fluidas transições da vida. Por isso são, antes de tudo, descritivos, e sua origem radica exatamente na sua descritividade e proximidade com a realidade, próprias das ciências da natureza. No entanto, transpostos para o direito, embora por ele deformados, pois normatizados, conservam campo de aplicação fértil nos contratos típicos e atípicos do direito civil, utilizados como instrumento que, ao mesmo tempo, ordena e permite o livre tráfego negocial, mas, naquelas mesmas áreas do direito civil, em que a **segurança jurídica é prioritária**, surgem o fechamento ao sentido e a imodificabilidade relativa da estrutura, como ocorre em relação aos direitos reais, aos títulos de crédito e às sucessões.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 4. ed. São Paulo: RT, 2021. p. 61, 117-118. Grifos no original).

Wilhelm Canaris na sua obra *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*. Daí a existência da aludida tensão.¹⁴⁶

Essa necessidade de **segurança jurídica** só é obtida no entendimento de **competência tributária com conceito**¹⁴⁷ e exatamente no compasso do que abordamos no item 1.1 do presente capítulo, mas ali em sintonia com Luís Eduardo Schoueri e o enunciado síntese do seu escrito,¹⁴⁸ que tornamos a transcrever, “**O Estado tem razão: eis o dogma**”.

¹⁴⁶ “Tomemos o sistema jurídico pensado por Claus-Wilhelm Canaris como modelo ‘interno’ destinado a aprender o direito através das significações de suas normas, pleno de valorações e de sentido e voltado à realização da segurança e da justiça – enfim, o modelo aberto como interpretação hermenêutica. Nesse modelo, as partes imóveis e rígidas convivem perfeitamente com as móveis e flexíveis. Na verdade, o sistema depende, para se manter coeso, ordenado e unitário, exatamente dessas partes imóveis. [...] Ainda, observa Canaris que um sistema aberto (ao sentido e aos valores) pode ser móvel ou imóvel. E pergunta: no sistema aberto, do ponto de vista da interpretação hermenêutica, todos os sistemas são móveis? Pode haver partes fixas e rígidas, enfim, imóveis? Ele demonstra que sim. E mais, assim responde Canaris à luz do direito privado alemão positivo: ‘O sistema do direito alemão vigente não é, fundamentalmente, móvel, mas sim imóvel [...]’. [...] Existem então as previsões normativas rígidas para Canaris. Onde se encontram elas? Ensina o jurista que o sistema móvel **garante a segurança jurídica em intensidade menor** do que o sistema imóvel, fortemente hierarquizado e previsto em normas rígidas e firmes, complementando: ‘Nos âmbitos **onde exista uma necessidade de segurança jurídica mais elevada, deve-se preferir o último**, e o próprio Wilburg não iria, por certo, dissolver as ordenações firmes do Direito cambiário e dos Direitos reais ou sequer dos Direitos das Sucessões ou das Sociedades num sistema móvel’. Na mesma linha de raciocínio, embora adotando outra terminologia, para falar em campos jurídicos onde imperam os tipos abertos em oposição aos campos jurídicos onde impera os tipos fechados, manifesta-se Glazell em minúcia. Aponta o autor, no direito italiano, para os seguintes espaços jurídicos onde vicejam os tipos fechados: os atos administrativos; os direitos reais; e o campo das promessas unilaterais, dos contratos agrários e dos contratos de sociedade. Corresponde a um espaço jurídico de tipos abertos o direito dos contratos, que responde ao princípio da autonomia. E complementamos: a regra de competência constitucional corresponde exatamente a uma parte imóvel do sistema jurídico nacional.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 4. ed. São Paulo: RT, 2021. p. 118-121. Grifos nossos e do original).

¹⁴⁷ Em compasso com os precedentes do STF acerca de **competências tributária como conceitos**: BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 116.121 SP**. Tributo – Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre serviços – Contrato de locação. A terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. [...]. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator Octavio Gallotti; Relator p/ Acórdão: Marco Aurélio, 11 de outubro de 2000. DJ 25-05-2001 PP-00012 EMENT VOL-02032-04 PP-00669; BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 185.789 SP**. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Importação de bem por sociedade civil para prestação de serviços médicos. Exigência de pagamento do ICMS por ocasião do desembarço aduaneiro. Impossibilidade. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Alvi – Serviços Médicos Radiológicos S/C Ltda. Relator: Ilmar Galvão; Relator p/ Acórdão: Maurício Corrêa, em 3 de março de 2000. DJ 19-05-2000 PP-00024 EMENT VOL-01991-01 PP-00129); BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 346.084-7 PR**. Constitucionalidade superveniente – art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1988. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente [...]. Recorrente: Divesa Distribuidora Curitibaana de Veículos S/A. Recorrido: União. Relator(a): Ilmar Galvão; Relator(a) p/ Acórdão: Marco Aurélio, 9 de novembro de 2005. DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170, os quais serão devidamente abordados no capítulo terceiro desta Dissertação.

¹⁴⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. A suave perda da liberdade. In: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Direito Tributário Atual**. v. 18. São Paulo: Dialética, 2004. p. 7-10.

Já o terceiro diz respeito à **praticabilidade tributária no plano horizontal**,¹⁴⁹ que não nos interessa mais de perto, mas cabe ressaltar o aludido alerta para melhor compreensão do que aqui queremos explicar. Isso porque toda norma é criada de acordo com as prescrições de outra. Como lembra Kelsen, a criação jurídica é, simultaneamente, aplicação do Direito.¹⁵⁰

Nesse contexto, é sabido que o legislador recorre, de ordinário, a esquemas e padrões que são **conceitos** ou **tipos**¹⁵¹ (as leis tributárias, quer federais, quer estaduais ou municipais, recorrem, com frequência). **A praticidade é vocação inata e necessária da lei, a qual nasce para ser cumprida**.¹⁵²

Por oportuno transcrevemos o pensamento de Misabel Abreu Machado Derzi:

Entretanto devemos também considerar as presunções que são padrões e esquemas generalizantes, contidas na lei e que se destinam a facilitar a execução de norma geral superior. Na medida em que a norma inferior é, ao mesmo tempo, criação e execução de norma superior, a lei que a veicula liga-se ao princípio da praticidade, tendendo:

- A facilitar a execução daquela hierarquicamente superior e
- A simplificar, por antecipação, a aplicação dos próprios preceitos que edita.¹⁵³

No particular do Direito Tributário, **essa acentuada expressão da praticidade (instrumento para cumprimento da vocação inata e necessária da lei, que nasce para ser cumprida)** assume grande proporção, na medida em que nesse ramo do Direito (como em outros) se enseja a aplicação, em massa, de suas normas, a cargo da Administração, *ex officio* e de forma contínua.¹⁵⁴

Nesse último, em atendimento ao **difuso princípio da praticabilidade**, em regra **admite-se a constitucionalidade das presunções, ficções e padronizações legais**, ou seja, admite-se a constitucionalidade da **praticabilidade tributária no plano horizontal**.¹⁵⁵

Tudo isso desde que essas **presunções, ficções e padronizações legais** (bem como **somatórios, tetos e limites quantitativamente definidos**) respeitem os **princípios e garantias**

¹⁴⁹ “Repetimos que esse não é o fenômeno que vamos realçar, pois dele tratamos nos capítulos anteriores.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 298).

¹⁵⁰ Hans Kelsen *apud* Misabel Abreu Machado Derzi: “Cada ato é ao mesmo tempo criador e aplicador do Direito. Por regra geral, a criação de uma norma jurídica é aplicação de um preceito de grau mais alto, que regula sua criação; e a aplicação de uma norma superior, normalmente, é criação de outra inferior determinada por aquela.” (Idem, *ibidem*, p. 297).

¹⁵¹ “Em geral, na eleição desses recursos que objetivam alcançar segurança jurídica, uniformidade, garantia, fortalecimento do crédito tributário e praticidade, o legislador se vale do tipo, deduzindo-o daquilo que é padrão usual, médio ou frequente, mas, em regra, desnatura-o, transformando-o em conceito fechado ou quantificando-o.” (Idem, *ibidem*, p. 298).

¹⁵² Idem, *ibidem*, p. 298.

¹⁵³ Idem, *ibidem*, p. 297.

¹⁵⁴ Idem, *ibidem*, p. 292.

¹⁵⁵ Idem, *ibidem*, p. 298.

constitucionais dos contribuintes, em especial, os princípios da realidade, da capacidade contributiva, da vedação do confisco, da igualdade e da livre iniciativa.¹⁵⁶

Nesse contexto, Misabel Abreu Machado Derzi se vale das **plantas e mapas de valores fiscais genéricos elaborados pelo Poder Executivo** para exemplificar e, com isso, melhor expressar a forma legítima de uso do **difuso princípio da praticabilidade (praticabilidade tributária no plano horizontal)**.¹⁵⁷

Esses mapas **não só atendem à necessidade de racionalização e simplificação do trabalho de execução da lei, como uniformizam o tratamento fiscal da matéria, impedindo que critérios díspares e injustos sejam adotados pelos agentes fiscais lançadores do imposto.** A confecção desses mapas de valores é tarefa técnica afeta à Administração Pública que, para isso, se vale de pesquisa no mercado imobiliário. Considerando o preço médio do mercado (o qual deve levar em conta os preços das transações imobiliárias similares, conforme escrituras registradas em cartórios, ofertas de preços de imóveis em anúncios de jornais e arquivos das imobiliárias ou ainda o valor locativo real ou potencial do imóvel etc.), **estabelecem-se valores genéricos que são ‘aproximações’ ou “estimativas que devem nortear o encontro do valor venal de cada imóvel em particular.**

[...] Da mesma forma, as plantas e mapas de valores fiscais genéricos, que têm sido elaborados pelo Poder Executivo, **cumprem o papel que lhes atribuem** Gandra Martins e Aires. F. Barreto de uniformização e padronização, **sendo meio útil à racionalização e contenção do arbítrio na execução da lei tributária.**

[...]

Não se pode dizer que a padronização tenha trazido prejuízos financeiros individuais em valores absolutos à maioria dos contribuintes. Ao contrário, em se tratando do imposto imobiliário urbano, **ela oferece, muitas vezes, vantagens que não ocorreriam se a avaliação fosse individual.**

Como a tributação se faz segundo o padrão médio, na maioria dos casos, **não há, individualmente, prejuízos financeiros em valores absolutos,** pois esses, quando existem, restringem-se aos fatos limites, anormais ou ‘atípicos’. **Prejuízos há, em termos relativos, de forma generalizada.**

[...]

Em resumo, **as presunções consagradas administrativamente, em pautas de valores,** quer com relação ao imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, quer com relação ao imposto sobre a propriedade de veículos automotores, **têm uniformizado a tributação pela média e, como regra, beneficiado a maioria dos contribuintes, em termos absolutos.**

[...]

Isso não significa, entretanto, que os mapas de valores genéricos não possam ser elaborados pela Administração. Eles são úteis e necessários para a fixação de critérios básicos, justos e uniformes.

Feitas essas considerações, passamos a análise da **praticabilidade tributária no plano vertical,** nos pontos que são suficientes à contextualização do enfrentamento da problematização do presente trabalho.

¹⁵⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 298.

¹⁵⁷ Idem, ibidem, p. 318-319, 324-325.

Tal análise, como já dito, com base na doutrina de Misabel Machado Derzi, se dá através do **modo de pensar tipificante** e da **execução simplificadora** (de regulamentos, orientações e práticas administrativas). Técnica a serviço da **praticabilidade tributária**, que tem início na Alemanha, defendida, entre outros,¹⁵⁸ por Enno Becker e Kurt Ball, e, posteriormente, sistematizada por Wennrich.¹⁵⁹

Nesse sentido, tanto o Poder Executivo¹⁶⁰ como o Poder Judiciário¹⁶¹ alemão trabalharam, em alguns casos, com padrões e esquemas – presunções – criados com o objetivo

¹⁵⁸ “Em alemão, *typisierende* é o particípio presente do verbo tipificar. O modo de pensar tipificante (*die typisierende Betrachtungsweise*) é a expressão utilizada pela doutrina alemã para designar fenômeno ocorrente, em especial, no direito tributário. Alguns o chamam de modo de pensar típico. [...] Segundo Wennrich, acolhem o impropriamente chamado modo de pensar tipificante: Ball, Hanraths, Hoeres, Heigl e Kleist, Wallis, Klausling, Maunz, Spitaler, Schmidt, Zitzlaff, Weber, além de Isensee e Arndt.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 291, 308).

¹⁵⁹ “Segundo essa abordagem, não se levavam em consideração os fatos efetivamente ocorridos, exigindo-se o tributo em relação a padrões factuais fictícios que ‘tipicamente’ ocorreriam. A consideração tipificante, no sentido em que explorado neste ponto, não se confunde com a tipificação no âmbito da edição da norma (*Typisierung*), tampouco com a teoria dos tipos no sentido em que empregada por Strache e Larenz. [...] Assim, conforme a consideração tipificante, abandonavam-se os fatos econômicos que concretamente ocorreram, substituindo-os por aqueles que tipicamente ocorreriam em relação, por exemplo, ao grupo profissional em questão. Na consideração tipificante, construía-se um ‘tipo real’ a partir de um raciocínio indutivo, tomando-se exemplos da realidade para a construção de uma ficção, a qual era subsequentemente aplicada a outros casos considerados semelhantes. **Assim, criavam-se ficções a respeito dos fatos econômicos que seriam típicos**, por exemplo, ao ‘representante comercial da zona industrial de Vestfália’ ou à tecelagem artesanal em determinada região, ou mesmo aos músicos que se apresentavam em cafés. Presumia-se que todos esses grupos praticariam, em algum sentido, os mesmos fatos jurídico-tributários. **Pretendia-se fundamentar a consideração tipificante na igualdade tributária**. Argumentava-se que grupos cujas circunstâncias econômicas fossem essencialmente as mesmas deveriam ser onerados igualmente. No entanto, **a consideração tipificante foi criticada por substituir a forma de direito privado por uma outra ‘forma’, igualmente alheia às circunstâncias econômicas que efetivamente ocorreram**. Nesse sentido, a consideração tipificante acabaria por levar ao exato oposto do quanto pretendido pela consideração econômica, já que era alheia às circunstâncias econômicas do caso concreto. Além disso, a consideração tipificante foi considerada metodologicamente reprovável por ignorar o substrato fático. Na crítica de Kruse, tratar-se-ia de um caso de ‘**falsificação dos fatos jurídicos tributários**’. A consideração tipificante operava no interesse da administração tributária, permitindo que se deixassem de lado as peculiaridades do caso concreto, lançando-se mão de presunções e ficções a respeito dos fatos que normalmente ocorreriam.” (GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 134-135. (Série Doutrina Tributária, 32). Grifos nossos).

¹⁶⁰ “A consideração tipificante era um método de apreciação dos fatos jurídico-tributários, e não propriamente um método de interpretação da lei. [...] Ela permitia que se considerasse como ocorrido um fato jurídico-tributário que, em verdade, não ocorrera, **libertando a administração tributária de requisitos mínimos a respeito da apreciação dos fatos**.” (Idem, ibidem, p. 133, grifos nossos).

¹⁶¹ “A primeira decisão do RFH (*Reichsfinanzhof*), considerada tipificante, data de 16.2.1927 e versou sobre presentes de núpcias para empregados, os quais não foram equiparados a parcelas salariais, segundo o critério daquilo que é comum ou típico. Em geral, o Poder Judiciário passou a acolher os usos que as repartições financeiras firmaram na execução das leis, de tal modo que limites quantitativos, somatórios e tetos são, muitas vezes, estabelecidos, inicialmente, nas práticas administrativas.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 294).

de facilitar a aplicação da lei.¹⁶² Dessa forma, manteve-se presente na jurisprudência da Alemanha, pelo menos até a década de 1950.¹⁶³

Assim, na teoria do direito público alemão, passou a se caracterizar como um meio ou técnica para se tornar mais simples¹⁶⁴ e viável a execução das leis. Tudo isso com o objetivo de evitar a investigação exaustiva do caso isolado e reduzirem-se os custos na aplicação da lei ou, ainda, de se dispensar a colheita de provas difíceis ou mesmo impossíveis em cada caso concreto.¹⁶⁵

Em um trabalho precedente de aplicação da lei são extraídas as características comuns à maior parte de uma multiplicidade de fenômenos, em tese passíveis de enquadramento na norma e formado o tipo (abstração-tipo), esquema ou padrão.¹⁶⁶ Nesse processo, são produzidos rígidos padrões, esquemas fixos, em regra numericamente definidos, não raro funcionando como presunções *iuris et de iure*. No tema em tela, **tipo** pode haver, mas, exclusivamente, no plano pré-jurídico.¹⁶⁷ No jurídico é utilizada no sentido de padrão, não para interpretação do direito, e sim para mera aplicação da lei, com abandono do individual,¹⁶⁸ o que veremos, de forma pormenorizada, no tópico 1.5 do presente capítulo.

Nesse ponto, passamos a ressaltar a realidade brasileira, as justificativas do fisco e os limites da **praticabilidade tributária no plano vertical**.

¹⁶² DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 294.

¹⁶³ “Todavia, a consideração tipificante manteve-se presente na jurisprudência do RFH e ainda se encontram menções à teoria na jurisprudência do BFH da década de 1950” (GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 135. (Série Doutrina Tributária, 32)).

¹⁶⁴ “Modalidade de abstração generalizante com a qual a doutrina alemã tem se preocupado em detalhe vem a ser a das denominadas ‘normas de simplificação’ (*Vereinfachungszwecknormen*). Estas compreendem padronizações, esquemas, quantificações, somatórios.” (COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária** – exequibilidade da Lei Tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Editora Malheiros, 2007. p. 170).

¹⁶⁵ DERZI, op. cit., p. 338.

¹⁶⁶ “Daí resultou a expressão, atribuída pela doutrina estrangeira, de modo de pensar ‘tipificante’, que serve para designar essa técnica de simplificar a execução da lei.” (Idem, ibidem, p. 307).

¹⁶⁷ “Inadequadamente, a doutrina alemã passou a designar o fenômeno, destinado a simplificar a execução da lei fiscal, de ‘tipificante’, desenvolvido pela administração (em especial, a tributária). Ora, o objetivo da padronização simplificadora é exatamente evitar a aplicação individual do direito (que o tipo, no sentido próprio do termo, propicia), estabelecendo, através da uniformidade rígida e fixa, a aplicação da lei a milhares de casos.” (Idem, ibidem, p. 307).

¹⁶⁸ É fácil compreender por que razão esse modo de pensar foi associado à ideia de tipo. É que, nesse caso, tipo (assim como seus derivados, tipificar e tipificante) não foi adotado no sentido técnico jurídico, mas na acepção comum de esquema, generalização, que desconsidera as diferenças individuais.” (Idem, ibidem, p. 291).

Em compasso com o Direito Tributário pátrio, verifica-se não ser necessário empreender uma busca minuciosa para encontrar exemplos do **modo de pensar tipificante** e da **execução simplificadora administrativa**.¹⁶⁹

Nesse sentido, as referidas técnicas da **praticidade tributária** tendem a nortear a prática administrativa fiscal, de forma cada vez mais intensa, se alastrando cada vez mais no ordenamento jurídico brasileiro.

Na medida em que diversos fatores contribuem para isso, como o crescimento populacional e número de contribuintes, a complexidade e progresso da vida econômica, a inexistência de aparato administrativo compatível com uma cuidadosa aplicação da lei fiscal e os altos custos que dela decorreriam pressionam para que se simplifique a execução da lei.¹⁷⁰

Isso se verifica no emperramento das máquinas administrativa e judicial do Estado brasileiro, desafio de difícil solução, cada vez mais acentuado, além dos fatores já citados, pela conscientização político-jurídica da população, o progresso e as formas e técnicas sofisticadas de tributação, tornando prementes as exigências das técnicas da **praticidade tributária**.¹⁷¹

Nessa perspectiva, a Administração Tributária e diversos juristas¹⁷² defensores desse modo de pensar o direito expõem as seguintes “justificativas” para evitar a averiguação de cada

¹⁶⁹ Diversos exemplos são dados pelos autores nacionais, como: no imposto sobre a propriedade de veículos automotores, nas plantas fiscais genéricas de imóveis, na substituição tributária progressiva, nos preços de transferência, nas limitações a deduções de gastos com educação junto ao imposto de renda, na lista de serviços de qualquer natureza, dentre outros, difusos no ordenamento jurídico brasileiro.

¹⁷⁰ “[...] tende a se acentuar com a crescente elevação dos custos administrativos, o progresso econômico, o aumento, em escala geométrica, da massa de contribuintes, o processamento dos dados tributários, o lançamento do tributo por meio de computadores, na aplicação da lei em massa são necessidades que pressionam no sentido de uma simplificação da execução.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 325, 327).

¹⁷¹ Idem, ibidem, p. 351.

¹⁷² “Casalta Nabais, preferindo denominar a técnica de tipificação tipi(c)ização, esquematização ou estandardização, ensina que, segundo esta, ‘a lei é elaborada apenas para as situações ou casos típicos, com a abstração dos casos que, por serem raros ou anormais, se apresentam como atípicos, assim se desonerando a Administração Fiscal da espinhosa e dispendiosa, quando não, mesmo, impossível, missão de averiguação exaustiva e de apuramento total e integral dos múltiplos e complexos factos tributários e dos aspectos em que os mesmos se desdobram, bem como da resolução das difíceis questões colocadas pela interpretação de casos-limite’. Prossegue o Mestre português distinguindo duas formas ou modalidades de tipificação de que o legislador pode se utilizar: a tipificação quantitativa (*Häufigkeitsstypus*), na qual o tipo é construído sobre a ideia de frequência ou de média – isto é, são típicos os caracteres que se apresentam numa determinada média ou frequência; e a tipificação qualitativa, em que o legislador destaca as qualidades reconhecidas como típicas, fornecendo uma tipificação plasmada sobre uma particularidade significativa ou uma configuração especial (*Gestaltungstypus*). E arremata seu pensamento: ‘De resto, no direito fiscal (como nos restantes domínios jurídicos afectados pelo fenómeno da massificação) adquire um peso específico aquela primeira modalidade de tipificação, a qual, consubstanciando-se em quantificações, globalizações ou regimes *forfaitaires* (*Pauschalierungen*), conduz, nomeadamente, ao estabelecimento de rendimentos, matérias colectáveis ou impostos mínimos, ou à fixação de deduções ou abatimentos máximos expressos em percentagens ou em montantes numericamente definidos (*standard deductions*)’. Herrera Molina adverte que a expressão ‘normas de simplificação’ não designa genericamente aquelas normas que fazem ‘mais simples’ o sistema tributário, senão aquelas que o fazem renunciando a gravar a verdadeira manifestação de capacidade econômica que constitui o objeto de um determinado tributo. Observa, ainda, que o carácter geral das normas jurídicas não

caso concreto, a avaliação individual e o levantamento de provas difíceis, que exigiriam a manutenção de aparatos administrativos de elevado custo, tornando antieconômica a arrecadação tributária.¹⁷³

- **A defesa da esfera privada: A padronização e a aplicação simplificada da lei** cumprem a exigência constitucional de respeito à intimidade do contribuinte, evitando a ingerência indevida de órgãos públicos na sua esfera privada. Isso porque, ao ser dispensada a investigação exaustiva do caso concreto, conseqüentemente, impede-se a ocorrência de incontornáveis incômodos ao cidadão contribuinte;¹⁷⁴
- **Uniformidade da tributação:** Com o estabelecimento de somatórios, padrões ou pautas de valores fixos, obtém-se um tratamento igual para todos os fatos (até mesmo para os desiguais). Assim, em favor de uma administração de massa, elimina-se a individualidade no tratamento dos casos isolados. Neste sentido, a uniformidade é citada como principal causa da execução simplificadora da lei. Pois através desse processo, evita-se que decisões dispares, critérios diferentes e resultados contraditórios sejam adotados pelos órgãos que aplicam a lei a milhares

outorga um especial respaldo às normas de simplificação, pois estas não se caracterizam por prescindir de algumas peculiaridades do caso concreto, senão precisamente dos elementos relevantes, que são substituídos por caracteres ‘típicos’ ou indiciários. Tais normas, a seu ver, encontram tríplice fundamento: a praticabilidade administrativa (no sentido de que se facilita a comprovação, reduzem-se os gastos de gestão e se evitam intromissões na esfera privada do contribuinte); a segurança jurídica, que favorece aos destinatários da norma; e as exigências de toda atividade legislativa, que não pode ter em conta as circunstâncias de todos os casos concretos. Para o jurista espanhol as normas de simplificação admitem duas modalidades, segundo incidam sobre as hipóteses de fato (*tipificaciones*) ou sobre as conseqüências jurídicas (*estimaciones a tanto alzado*). As primeiras (*Typisierung*) definem o pressuposto de fato a partir de características que são meros indícios da nota relevante que se deseja gravar. Já os casos de valorações de forma estimada (*Pauschalierung*) afetam a conseqüência jurídica, que não se adapta à hipótese concreta, senão a valores médios. [...] César García Novoa, por seu turno, sublinha que as ‘estimações objetivas’ podem supor um eficaz instrumento para recuperar a vigência do princípio constitucional da generalidade. E doutrina que a formulação, em relação com a base de cálculo, de regras baseadas no ‘contribuinte médio’ – o que a doutrina alemã denomina de *razonamiento tipificante*, *Typisierende Betrachtungsweise*, e a brasileira de ‘padronizações’, na lição de Misabel Derzi – supõe atender a índices ou signos externos que normalmente se possuem em maior ou menor quantidade. ‘Essa referência à ‘normalidade’ é a essência da estimação objetiva, porque, como já ensinava Palao Taboada, o ‘objetivo’ é o oposto ao ‘subjetivo’, e supõe prescindir dos traços individuais de uma coisa para atender ao que esta tem de comum ou universal’ – conclui. Herrera Molina aponta os objetivos das normas de simplificação traduzidas em tipificações e critérios de valoração de forma estimada, os quais exporemos resumidamente: (i) garantir a arrecadação – o interesse arrecadatório não é um fim em si mesmo que possa entrar em conflito com a capacidade econômica, pois esta é, em princípio, a justa medida para a repartição da arrecadação; (ii) reduzir a elisão e a fraude; (iii) facilitar o controle da Administração – os princípios da eficácia da atuação administrativa e da eficiência e economia na execução do gasto público têm um caráter predominantemente instrumental e não justificam, por si sós, uma restrição do princípio da capacidade econômica; (iv) simplificar a atuação do contribuinte – a simplificação para o contribuinte constitui um reforço de sua segurança jurídica e também uma redução dos custos indiretos. Adiante, afirma o professor que, em todo caso, a peculiaridade das normas de simplificação radica em que prescindem conscientemente da capacidade econômica ‘real’, em benefício da praticidade administrativa; isto é, o conflito não se coloca entre a capacidade econômica e outros objetivos constitucionais de caráter não-fiscal, senão que é imanente ao tributo e à sua aplicação. Tal conflito só é legítimo – assevera – quando as normas de simplificação são o preço que faz possível a aplicação efetiva do tributo, e, portanto, garantem uma eficácia razoável (ainda que conscientemente restrita) da distribuição da carga fiscal com fundamento na capacidade econômica.” (COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária** – exequibilidade da Lei Tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Editora Malheiros, 2007. p. 170-174).

¹⁷³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 130.

¹⁷⁴ Idem, *ibidem*, p. 308.

de casos. Impede-se que, em nome de um cego legalismo, injustiças sejam cometidas. Esse argumento, algumas vezes levantado pela jurisprudência alemã, é rejeitado pela doutrina e mesmo por aqueles que acolhem, como inevitável, o modo de pensar padronizante.¹⁷⁵

- **Estado de necessidade administrativo:** Misabel Abreu Machado Derzi, segundo Isensee, afirma que as objeções contra o modo de pensar padronizante são numerosas, mas a prática administrativo-financeira possui um único e lapidar argumento: a “tipificação” (termo que usa no sentido impróprio) é **inevitável**. Isso porque **existe uma desproporção muito acentuada entre a incumbência, o encargo que a lei cria para a Administração com a execução e a capacidade de que os órgãos fazendários dispõem para prestar o dever**. As quais, são essencialmente apontadas por Isensee, como sendo: **supercomplexidade e ausência de sistema no direito tributário, falta de praticidade da lei fiscal, inadaptabilidade da lei tributária às mutações sociais e econômicas, inadequação da concepção legal de processo e procedimento e falta de pessoal (tanto do ponto de vista quantitativo, quanto técnico)**. Isensee descreve o seguinte dilema: **se cada fato tributário for esclarecido, exaustivamente, com o mesmo cuidado que se requer no direito penal**, p. ex., o custo do aparato administrativo necessário será superior à arrecadação e, o que é mais significativo, a maioria dos casos sujeitos a lançamento **ficará sem atendimento**. Diante do estado de necessidade administrativo, **da oposição entre legalidade e praticidade**, para doutrinadores como Arndt ou Isensee, o modo de pensar que denominam ‘tipificante’ **aparece como uma tentativa de solução do impasse**. A criação de pauta de valores ou padrões rígidos atribui prevalência à quantidade sobre a qualidade, **afrouxando o princípio da legalidade, em nome da economia administrativa e substituindo a aplicação da norma ao caso individual concreto pela aplicação da norma ao caso ‘normal’, esquemático. O dilema entre legalidade e praticidade é resolvido em favor do segundo princípio**.¹⁷⁶ Isso porque a Fazenda Pública **se diz impossibilitada de proceder a uma avaliação individual caso a caso, como manda a lei**, levando em conta todas as diferenças individuais relevantes para o encontro do valor [...], enfim, declara o estado de necessidade administrativo, frente ao imperativo dever de aplicar a lei *ex officio* a milhares de casos.¹⁷⁷

Destaque-se que, embora a praticabilidade esteja difusa em todo o ordenamento, ela afeta especialmente o Poder Executivo quando lhe competir executar, de ofício, a lei em massa. As necessidades de simplificação, comodidade e economicidade, que são meros aspectos da praticabilidade, levam à formação (constante de regulamento e outras orientações e prescrições administrativas) de abstrações generalizantes que podem ser tipos ou conceitos. Esses tipos ou conceitos assumem, tecnicamente, o papel de presunções, **cuja legitimidade, ou mesmo constitucionalidade, é discutível**.¹⁷⁸

A isso podemos assim sumarizar:

¹⁷⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 308.

¹⁷⁶ Idem, *ibidem*, p. 309-311.

¹⁷⁷ Idem, *ibidem*, p. 326.

¹⁷⁸ Idem, *ibidem*, p. 131.

- **Ofensa à adequação à lei:** Através do modo de pensar, impropriamente chamado tipificante, o respeito à lei, ou seja, a correta aplicação da lei ao caso concreto, não se verifica.¹⁷⁹ Misabel Abreu Machado Derzi, segundo Arndt, afirma que: “na literatura tedesca **inexiste norma jurídica expressa justificadora do modo de pensar padronizante**”.¹⁸⁰ Ademais, referida técnica de simplificação da execução da lei fiscal (impropriamente denominada tipificação) não está autorizada no direito positivo brasileiro, quer como competência do Poder Judiciário, quer como competência do Poder Executivo, configurando uma descentralização indevida da função legislativa.¹⁸¹ Além disso, o lançamento é ato individual, estritamente vinculado, como reza o Código Tributário Nacional, no art. 142, **o que só reforça a condição de inexistência de preceito jurídico que autorize a tributação pela média e o estabelecimento de presunções, por via regulamentar, ou orientação administrativa.**¹⁸²
- **Ofensa ao princípio da divisão de poderes:** Se o modo de pensar que cria padrões e esquemas ou pauta de valores, estabelecendo presunções, não é mera interpretação, mas retificação e modificação da própria lei, enfraquece-se o Poder Legislativo e esvazia-se o conteúdo das leis. Em cada um desses desvios, fortalece-se o Poder Executivo, alarga-se seu campo de atuação, em detrimento do Poder Legislativo, que perde o monopólio da produção das leis.¹⁸³
- **Ofensa à indelegabilidade de funções:** Quando o estabelecimento de presunções, esquemas ou padrões está autorizado no corpo da lei, fica ferido o princípio da indelegabilidade de funções. Segundo esse princípio, competindo privativamente ao Poder Legislativo regular o tributo, de forma integral e específica, não pode a lei delegar função intransferível, por lhe ser própria.¹⁸⁴
- **Ofensa à uniformidade de encargos fiscais e à igualdade:** Do ponto de vista individual, o método de simplificação da execução das leis, que se discute, **leva à tributação pela média, tendo-se em conta o que se considera normal** ou padrão e

¹⁷⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 313.

¹⁸⁰ “Nem as diretrizes de interpretação do § 1 da StAnpG, nem aquelas da interpretação econômica, nem as regras sobre avaliação do §162 AO e do 585 AO ou tampouco as de precaução contra o abuso do direito do §42 do AO podem ser invocadas na defesa desse método.” (Idem, ibidem, p. 309).

¹⁸¹ Idem, ibidem, p. 350.

¹⁸² Idem, ibidem, p. 325.

¹⁸³ Idem, ibidem, p. 313.

¹⁸⁴ Idem, ibidem, p. 313.

desconsiderando-se as particularidades do caso concreto. Resulta desse processo **uma ofensa à igualdade individual.** Como lembra Misabel Abreu Machado Derzi, segundo Schiffbauer: “se o legislador tratou o factualmente desigual de modo desigual, de acordo com sua peculiaridade, a administração converte em igualdade aquilo que é desigualdade, desprezando as características individuais, juridicamente relevantes”¹⁸⁵.

- **Estado de necessidade administrativo é uma justificativa relativa:** Se, ao contrário, cada fato não for verificado em pormenor, **o programa da norma legal será descumprido, será ferido o princípio da justiça tributária** e o da individualidade do tratamento do caso isolado.¹⁸⁶ Interessa observar que teses e estudos sistemáticos têm sido apresentados, prevalecendo o entendimento de **que não existe uma fundamentação convincente, baseada em norma expressa, do modo de pensar padronizante.** Mesmo autores como Isensee ou Arndt, que o acolhem, justificam-no, exclusivamente, **com o princípio da praticidade, aplicável tão só quando comprovada a existência de um estado de necessidade administrativo.**¹⁸⁷ Para fins de exemplificação, nos valem de Misabel Abreu Machado Derzi, quando referida autora narra o uso pela Administração Tributária, de mapas de valores genéricos, em descompasso com a realidade: “Configurando-se o estado de necessidade administrativo, admite-se que **se dê a execução simplificadora da lei, a qual atende à praticidade,** como regra implícita superior, inerente à **exigência democrática de observância (a mais próxima possível) da lei**”. [...] No entanto,

O cumprimento fiel da lei, que dispõe ser o valor venal a base de cálculo do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana, não pode se limitar a apurar o montante a pagar, segundo a singela multiplicação do valor unitário do metro quadrado de terreno ou de construção pelo número de metros quadrados possuídos por cada contribuinte. [...] A uniformidade segundo a padronização pela média não é o objetivo da norma. Ao contrário, a uniformidade e a simplificação, que as plantas de valores genéricos alcançam **são incompatíveis com a finalidade de justiça fiscal individual, legalmente almejada. Tributar cada um segundo a sua capacidade contributiva** (a qual varia de propriedade a propriedade imobiliária) e na proporção de sua desigualdade é a meta legal. Ora, os **valores genéricos estabelecidos nas pautas** de valores são presunções fixadas, segundo aquilo que é frequente, médio, enfim, **segundo o caso padrão.** Um considerável número de

¹⁸⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 313-314.

¹⁸⁶ Idem, ibidem, p. 310.

¹⁸⁷ Idem, ibidem, p. 314.

diferenças individuais constantes do caso isolado concreto são desprezadas, embora interfiram diretamente no valor venal do imóvel individual em apreço.¹⁸⁸

De todo o exposto, verifica-se, com clareza solar, que essas são “justificativas” apresentadas tanto por parte da doutrina quanto pela Administração Tributária para a defesa do **modo de pensar tipificante e da execução simplificadora administrativa.**

Tais justificativas são insuficientes, para se dispensar um enquadramento constitucional e a conseqüente imposição de nítidos limites¹⁸⁹ a todas essas técnicas (**presunções, ficções, padronizações legais, somatórios, tetos e limites quantitativamente definidos**) de uso da **praticabilidade tributária** no plano vertical, especialmente, em função do **abandono do individual** (aqui representado pelo descompasso com a **capacidade contributiva** e com a **legalidade com base exclusiva no princípio da realidade**).

Nesse sentido, novamente nos socorremos da doutrina de Misabel Abreu Machado Derzi:

Em se estabelecendo uma presunção legal (em especial, *iuris et de iure*) ou uma ficção, não tem sentido, porém, indagar se, genericamente ou no caso dado, o legislador de fato erigiu como padrão o que é mais representativo ou frequente, pois o tipo social não está na lei, não é jurídico, apenas norteou ou inspirou o critério normativo. A esse respeito, Becker doutrina com correção que não só é inadmissível a prova contrária à presunção ou ficção que serviu ao legislador como elemento apenas intelectual, como não podem ser examinados ou suavizados pelo intérprete ‘a valorização dos interesses em conflito e o critério de preferência que inspiram a solução legislativa (regra jurídica).

[...]

Finalmente, observe-se que praticabilidade se opõe à justiça no caso ou à igualdade individual, embora sirva à uniformidade geral. Por essa razão, onde prevalece a busca da justiça material singular, a praticabilidade fica restrita ao parcimonioso uso que dela faça o legislador.¹⁹⁰

E continua a referida autora, no que tange à necessidade de se estabelecerem **restrições ao modo de pensar tipificante e execução simplificadora administrativa:**

¹⁸⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 311, 319. Grifos nossos.

¹⁸⁹ A esse respeito, a hialina doutrina de Roque Antônio Carrazza, com a qual **concordamos em todos os termos:** “Portanto, a **praticidade** possibilita o cumprimento simplificado da legislação tributária, que, com suas **abstrações generalizantes**, garante a potencialidade arrecadatória do Estado, ao mesmo tempo em que permite que os contribuintes atendam aos seus deveres sem custos adicionais ou desnecessárias perdas de tempo. Entretanto, há um limite intransponível para a **praticidade** no campo fiscal: a Constituição, com seus grandes princípios. Sendo mais específicos, a **praticidade** não pode se sobrepor à legalidade, à segurança jurídica, à igualdade, à capacidade contributiva – e assim por diante.” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 389. Grifos no original).

¹⁹⁰ DERZI, op. cit., p. 129-131.

Mesmo aqueles que acolhem a adoção de pauta de valores, padrões e presunções, fixados administrativamente, com o objetivo de simplificar a execução das leis, **tratam de lhe estabelecer restrições.**

Segundo a obra de Isensee, que aborda de forma profunda o tema, a impropriamente chamada ‘tipificação administrativa’ **deve sujeitar-se às seguintes regras:**

- restringir-se ao mínimo necessário, proibindo-se os excessos;
- respeitar os direitos fundamentais, baseando-se em tipos que se formam de acordo com a representação daquilo que for normal;
- limitar-se a uma tributação pela média dos valores, vedando-se que o método se transforme em instrumento de política fiscal, de redistribuição de renda ou de benefícios e isenções tributárias;
- estabelecer critérios uniformes que não podem variar de repartição para repartição;
- fixar pautas de valores, somatórios ou presunções que devem obrigar a própria Administração, a qual, por imperativo do Estado de Direito, não pode deles se afastar;
- dar ampla publicidade aos padrões, esquemas e pautas de valores, os quais não podem constar de orientações internas secretas.

Finalmente, cumpre registrar que **existe tendência acentuada em transformar os padrões, somatórios e pautas de valores em presunções *juris tantum*** que admitem a prova em contrário para os casos ‘atípicos’.

É útil registrar que Isensee **nega competência ao Poder Judiciário para usar esse método que redundaria em uma execução simplificadora da lei**, mas reconhece essa faculdade **ao Poder Executivo**. Para ele, o estado de necessidade somente se apresenta para a Administração, pois **o Poder Judiciário é comprometido, institucionalmente, com a proteção judiciária individual**, estando obrigado a esgotar a potencialidade da norma legal que aplica.¹⁹¹

Tais restrições são compartilhadas com boa parte da doutrina pátria,¹⁹² o que nos revela a inequívoca conclusão de que o uso da **praticabilidade tributária no plano vertical** (nos

¹⁹¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. Grifos nossos.

¹⁹² Conforme se verifica: Para Humberto Ávila: “[...] concluir que as presunções não podem ser usadas unicamente para aumentar ou facilitar a arrecadação e, por isso, com base exclusiva na eficiência administrativa. As presunções, para operar validamente, devem ser usadas no âmbito de poder atribuído pelas regras de competência. E como o dever de eficiência estabelece um modo de realização dos princípios tributários, sem poder criativo de competência, as presunções só podem ser usadas quando servirem de instrumento para a realização eficiente da igualdade dentro do poder atribuído pelas regras de competência. Isso significa que por melhor que sejam as razões de eficiência administrativa, elas não poderão justificar o uso de presunções fora do âmbito material estabelecido pelas regras e, pois, contra os fatos geradores nela descritos” (ÁVILA, Humberto. Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, 2005. p. 277-288. p. 278-288). Para Roque Antônio Carrazza, “[o] agente fiscal não pode, pois, valer-se de presunções, ficções ou indícios para suprir lacunas da realidade que se lhe apresenta. Não devemos nos esquecer de que os agentes fiscais, como, de resto, todos os funcionários públicos, têm o dever de resolver motivadamente os casos que lhes são afetos, observados os direitos e garantias individuais. [...] Enfim, por força do princípio da segurança jurídica, a utilização destas **mentiras técnicas** só pode decorrer de norma jurídica expressa. Mesmo assim, ela jamais pode transformar um inocente num culpado, nem uma pessoa estranha ao fato impositivo num contribuinte.” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 394, 404). Para Maria Rita Ferragut: “As garantias constitucionais de que os contribuintes são titulares, bem como a rígida divisão constitucional de competências, informam o exercício da função de tributar, e em situações regulares não podem ser excepcionadas, sob pena de, aí sim, incorrer-se em inconstitucionalidade. No entanto, as situações excepcionais devem ser tratadas como tais, nada impedindo, segundo nosso entendimento, que o Fisco arbitre as bases de cálculo sobre as quais deverão ser calculados os tributos a pagar, e busque como fundamento de validade de seu ato enunciados gerais e abstratos editados por cada pessoa política que, por sua vez, encontram fundamento no artigo 148 do CTN que, finalmente, busca fundamento no princípio constitucional da supremacia do interesse público. Os limites do exercício dessa

termos em que aqui estamos utilizando), em nada se compatibiliza com os direitos e garantias constitucionais dos contribuintes. Estes, sendo princípios jurídicos fundamentais, somente

competência encontram-se, por sua vez, nos princípios da razoabilidade, da finalidade da lei e da proporcionalidade, devendo o ato-norma de arbitramento ser sempre motivado a fim de justificar a razão da completa impossibilidade da não utilização da base de cálculo originária” (FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 266-267). Para Florence Haret: “**No campo dos limites materiais para presumir ao legislador**, verificaremos os principais fatores que tem o condão de delimitar a matéria por ele tratada na edificação da hipótese presumida por lei. [...] 1) Cláusulas péticas (art. 60, § 4º, da CF), 2) Competência tributária (arts. 153, 155 e 156 da CF/88), 3) Princípio da tipicidade (arts. 5º, II, 150, I e § 2º do art. 145 da CF/88), 4) Princípio do devido processo legal, contraditório e ampla defesa (art. 5º LIV, LV, da CF/88), 5) Demais princípios constitucionais, 6) Princípio da reciprocidade dos efeitos, 7) Domínio dos fatos possíveis, 8) Genus comum ou vínculo essencial entre fatos presuntivos e fato jurídico em sentido estrito, 9) Técnica na escolha das palavras que positivam o tipo presuntivo, 10) *Ratio legis* comum aos fatos e em direito tributário, 11) Conceitos de direito privado (art. 110 do CTN), 12) Vedações materiais específicas do subdomínio do direito tributário (art. 111 do CTN) [...] **No plano dos limites formais ao legislador**, [...] Em outras palavras, a enunciação da regra presuntiva, como fonte do direito propriamente dita, só será considerada válida quando produzida por autoridade e procedimento competente em face das exigências do próprio sistema” (HARET, Florence. **Teoria e prática da presunção no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010. p. 717-739. Grifos nossos). Para Regina Helena Costa, “[o] conflito entre normas de simplificação fiscal e capacidade contributiva produz-se tanto no plano abstrato quanto entre os direitos dos diversos contribuintes, como argumentativamente observa **Herrera Molina**. [...] **Casalta Nabais** explica corresponder ao desprezo ‘das particularidades das situações atípicas ou anormais, que, em consequência, vão ser tratadas pelo mesmo rasoiro das situações típicas ou normais, quebrando assim o legislador, face àquelas, o princípio ou regra da diferenciação eleita’. Por essa razão – prossegue –, **‘compreende-se que o recurso a uma tal técnica tenha limites, ficando pois a liberdade tipificadora do legislador sujeita a barreiras, cujo respeito cabe ao juiz controlar [...]**. Também Klaus Tipke afirma que ‘as normas de simplificação, que desconsideram peculiaridades das situações individuais, devem partir da normalidade média’; **‘devem ser imprescindíveis e eficazes, não lhes sendo permitido privilegiar ou discriminar alguém excessivamente’, porquanto ‘o ganho em praticabilidade não pode ter por consequência um excessivo prejuízo da justiça no caso concreto’**. [...] Das lições expostas extrai-se, pois, que a adoção de normas de simplificação tributária pelo direito positivo há de ser sopesada à vista dos benefícios que poderá acarretar ao sistema como um todo, uma vez que, necessariamente, tais normas desconsideram a capacidade contributiva efetiva do sujeito passivo, constituindo mais uma atenuação autorizada a essa diretriz, operada pelo princípio da praticabilidade. [...] Das considerações expendidas, resta evidente a conclusão segundo a qual não pode o legislador fazer, de maneira obliqua, mediante o emprego de normas de simplificação, de técnicas presuntivas ou de outras abstrações generalizantes, o que lhe é vedado fazer diretamente, sob pena de ofensa às diversas limitações constitucionais ao poder de tributar, em especial ao princípio da capacidade contributiva.” (COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária** – exequibilidade da Lei Tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Editora Malheiros, 2007. p. 170-173, 174-175. Grifos nossos). Para Luis Eduardo Schoueri: “A adoção de determinadas medidas de simplificação acaba por relativizar, em certa medida, a capacidade contributiva. Ora, não causa surpresa que, em nome da praticabilidade, soluções sejam encontradas para a apuração do lucro real que não correspondam à plena consecução do princípio da capacidade contributiva, tal como a periodização do cálculo do tributo, acima mencionada. No entanto, deve-se entender a capacidade contributiva como um limite imposto à praticabilidade das normas de apuração do lucro real. Não significa, contudo, que a praticabilidade não possa ser aplicada sob pena de se estar ferindo irremediavelmente a capacidade contributiva. Pelo contrário, a praticabilidade, como se viu, se faz necessária em certas circunstâncias, já que uma aplicação irrestrita do princípio da capacidade contributiva, sem concessões e simplificações, acabaria por inviabilizar o recolhimento do imposto de renda e a manutenção financeira do Estado. Afinal, do mero reconhecimento da capacidade contributiva como um princípio, já decorre que ela reflete um estado ideal, algo a ser alcançado na maior medida possível.” (SCHOUERI, Luis Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. In: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 263. Grifos nossos).

seriam atendidos, satisfatoriamente, por meio da aplicação individual da norma ao caso concreto.¹⁹³

Em suma, todas essas regras, relativas à avaliação, à interpretação ou tendentes a evitar o abuso da forma jurídica, determinam o exame do caso atípico e a consequente individualização da aplicação da lei.¹⁹⁴ O modo de pensar padronizante é a tendência oposta, pois ele distancia o aplicador do caso concreto da vida real.¹⁹⁵

Essa comprovação nos leva a pensar em soluções alternativas e achar princípios que possam servir de orientações gerais para o tratamento de um problema que tende a se acentuar de forma contínua e cada vez mais intensa.¹⁹⁶

Nesse sentido leciona Misabel Abreu Machado Derzi:

A praticidade deve ser atendida e a execução das leis deve ser simplificada, **porém, sob a égide dos seguintes princípios:**

- legalização do modo de raciocinar padronizante, transferindo se para a lei a fixação das presunções, dos somatórios e pautas de valores que se destinam a preparar a execução para uma aplicação da lei em massa;
- por razões técnicas, não sendo aconselhável a legalidade rígida do modo de raciocinar administrativo que simplifica a execução por meio de presunções, esquemas e padrões, a declaração de vontade do contribuinte, caso a caso, deve substituir a vontade da lei;
- mas a vontade do contribuinte pode e deve ser direcionada por orientações, limites e valores administrativamente estabelecidos que obstem as evasões ilícitas; [...].¹⁹⁷

A referida autora faz uma aplicação concreta de tais princípios quando narra o uso pela Administração Tributária de mapas de valores genéricos em descompasso com a realidade:¹⁹⁸

Mas, colhidas as diferenças individuais relevantes dos casos concretos, índices percentuais ou fatores **devem atuar sobre tais critérios básicos, fazendo crescer ou decrescer os valores genericamente estabelecidos nas plantas.** Somente assim poder-se-ia chegar a uma avaliação individual, de acordo com a lei.

Já tivemos ocasião de ponderar:

A solução está em compreender que a planta de valores, decretada pelo Executivo, **deve funcionar como critério geral, norteador e uniformizador da avaliação garantia mínima do contribuinte.** Não, porém, como avaliação definitiva e final, mas apenas como quadro de valores primários e básicos sobre os quais devem ser aplicados quantificadores individuais, que aproximem o lançamento de cada avaliação ao efetivo valor de mercado. Isso se se quiser cumprir o comando legal.

¹⁹³ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 325.

¹⁹⁴ Pois “a aplicação individual pressupõe o conhecimento amplo dos fatos tributários, a investigação exaustiva das peculiaridades juridicamente relevantes do caso isolado.” (Idem, ibidem, p. 325).

¹⁹⁵ Idem, ibidem, p. 309.

¹⁹⁶ Idem, ibidem, p. 327.

¹⁹⁷ Idem, ibidem, p. 327, grifos nossos.

¹⁹⁸ Idem, ibidem, p. 325-326.

Tudo isso se verifica em compasso com os limites impostos pelo Supremo Tribunal Federal, tanto no **modo de pensar tipificante e execução simplificadora administrativa** quanto na **praticabilidade tributária no plano vertical** (nos termos em que aqui estamos utilizando), em trecho de ementa¹⁹⁹ que voltamos a transcrever por oportuno:

3. O princípio da praticidade tributária não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da igualdade, capacidade contributiva e vedação ao confisco, bem como a arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS.

4. O modo de raciocinar “tipificante” na seara tributária não deve ser alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta.

Assim, fechamos este tópico certos dos limites do **modo de pensar tipificante, da execução simplificadora administrativa** e da **praticabilidade tributária no plano vertical** e ressaltamos que, de todas as técnicas empregadas, as que nos serviram de lastro teórico para o enfrentamento da problematização aqui dissertada dizem respeito a:

- **regimes especiais e suas funções simplificadoras.**
- **ficção jurídica em presunção *iuris et de iuri*.**
- **Tetos e limites quantitativamente definidos por meio de alíquotas fixas.**

Essas técnicas serão apresentadas pormenorizadamente nos próximos itens do presente capítulo, quando da análise do **estudo de caso**, que diz ao **regime especial opcional de apuração e pagamento**, ínsito ao **PIS/Pasep e Cofins**, com **presunções *iuris et de iuri*, tetos e limites quantitativamente definidos e alíquotas fixas.**

¹⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849 – MG**. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, § 7º, da Constituição da República. Revogação parcial de precedente. ADI 1.851. Recorrente: Parati Petróleo Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, Acórdão eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-065 Divulg 30-03-2017 Public 31-03-2017 Republicação: DJe-068 Divulg 04-04-2017 Public 05-04-2017, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

1.3 Estudo de caso: a distinção entre PIS/Pasep e Cofins e PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação e o Recob (Regime Especial Opcional de Apuração e Pagamento do PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre combustíveis que especifica)

O presente tópico dará conta, a princípio, de um breve perfil das contribuições sociais, em particular das contribuições sociais à seguridade social, para, em seguida, estabelecer o binômio (hipótese de incidência e base de cálculo), de forma a fazer a distinção entre PIS/Pasep e Cofins e PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação. Ademais, dissertará sobre o uso de um regime especial opcional de apuração e pagamento (Recob), ínsito ao PIS/Pasep e Cofins incidente sobre os combustíveis que especifica, no PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, como estudo de caso (que servirá de preparação para o correto enfrentamento da problemática nos próximos tópicos).

1.3.1 O perfil das contribuições sociais da Seguridade Social

Existe uma relação muito próxima entre **espécie de tributo** e sua **ordenação classificatória do conhecimento tributário**.²⁰⁰ Essa **ordenação classificatória** diz respeito a encontrar a **especificidade** de cada **espécie de tributo**, tarefa na qual se tem empenhado toda a dogmática do Direito Tributário.²⁰¹

Nesse sentido se debruça a investigação jurídica, que não se interessa pela **facticidade pura**, e sim pelos respectivos **fatos** objeto de valoração pelo legislador.²⁰² Logicamente, o juízo de valoração do legislador é prévia/concomitante à sua concreção normativa. Essa valoração é, pois, prevalente sobre o **fato gerador** (descrição normativa).²⁰³

No entanto, para se chegar à aludida ilação, da qual concordamos, a Ciência do Direito Tributário percorreu um longo caminho, que se desdobra em três fases de evolução teórica²⁰⁴ da **espécie tributária** e se relaciona com uma das três acepções da palavra **tipo** a qual já nos referimos no item anterior, com base na doutrina de Misabel Abreu Machado Derzi.

²⁰⁰ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 277.

²⁰¹ Idem, ibidem, p. 277.

²⁰² “Os fatos do mundo, que configuram o objeto de valoração para o legislador, são dotados do valor jurídico que a norma lhes confere, segundo e na medida, em que acarretam os efeitos jurídicos, que se manifestam no âmbito de um dos três modais deônticos: o **proibido**, o **obrigatório** e o **permitido**.” (Idem, ibidem, p. 257, grifos nossos).

²⁰³ Idem, ibidem, p. 257.

²⁰⁴ “Contemplando o conceito, a estrutura e a especificidade do **tributo**” (Idem, ibidem, p. 251, grifos nossos).

In casu, tratamos de **tipo** como sinônimo de *Tatbestand* ou suposto fático da norma jurídica.²⁰⁵ Em sua **primeira fase**, o **tipo** (impropriamente chamado)²⁰⁶ identifica-se com **pressuposto** (*Fattispecie* ou *Tatbestand*) e abarca todos os aspectos da norma reguladora do tributo.²⁰⁷

Dessa mesma visão, como fruto da influência germânica, participam vários tributaristas nacionais e estrangeiros, em fase do Direito Tributário que já foi qualificada de “**Escola Glorificadora do Fato Gerador**”.²⁰⁸

²⁰⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 335-338.

²⁰⁶ Conforme explicita Misabel Abreu Machado Derzi no Capítulo 2 (“Dos vários significados de tipo no Direito”) de sua obra: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 4. ed. São Paulo: RT, 2021. p. 49-75.

²⁰⁷ Albert Hensel pode ser apontado como o nome mais representativo dessa primeira (em que o **tributo** e cada **espécie tributária** são determinados pelo **lado objetivo** do **pressuposto** ou **fato gerador**). De início, considera-se **pressuposto** tudo o que está previsto, pelo legislador, na norma (seja o **descritivo** – estático), (seja o **prescritivo**, efeitos normativos tributários, deveres e direitos – dinâmico). A doutrina nacional também aponta, decididamente, para o **lado objetivo** do **pressuposto** (que chama de **fato gerador**), reconhecendo-o como seu específico (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 226-230).

²⁰⁸ Conforme atesta José Souto Maior Borges, em prefácio, da obra de Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*: “Ora, em 1964, editado pela Edições Financeiras, publicou Amílcar de Araújo Falcão preciosa monografia, sobre o **fato gerador da obrigação tributária**. O trabalho do mestre baiano, prematuramente desaparecido em 1967, pelo seu rigor científico, segurança de argumentação e valor pessoal da contribuição doutrinária, é hoje um clássico da literatura jurídico-tributária brasileira. Mereceu, por isso mesmo, ainda em 1964, excelente tradução para o idioma espanhol (*El Hecho Generador de la Obligación Tributaria*, Depalma, Buenos Aires). No prefácio, insiste o tradutor Giuliani Fonrouge em acentuar a importância e transcendência dessa obra. O trabalho de Amílcar Falcão analisa o fato gerador como um conceito fundamental e nuclear para o estudo do Direito Tributário, dele extraindo relevantíssimas consequências e implicações, possibilitando a Giuliani Fonrouge incluí-lo entre os adeptos da chamada ‘**Escola de glorificação do fato gerador**’. Todavia, o estudo monográfico de Amílcar Falcão, não obstante os seus reconhecidos e muito justamente proclamados méritos científicos, refletindo as concepções doutrinárias predominantes à época em que foi escrito, não se libertou de uma **concepção ‘monista’ do fato gerador**, então exclusiva ou, no mínimo, esmagadoramente predominante na doutrina nacional e estrangeira. Essa concepção se ressentia de inadequação fundamental e básica, porque respeitante aos próprios alicerces da construção científica do Direito Tributário material. E essa inadequação ou impropriedade decorria do desvio metodológico de estudar, como uma só realidade, duas entidades distintas: **a hipótese de incidência** (ou pressuposto normativo, como preferem alguns) e o **fato concretamente acontecido**, fato jurídico tributário, nessa qualificação subsumido à incidência e aplicação da norma tributária. No trabalho de Amílcar Falcão, essa distinção não está claramente estabelecida e predomina a preocupação com a análise jurídica do fato material que a doutrina até então identificava como o ‘fato gerador da obrigação tributária’. Além disso, refletia ainda essas concepções doutrinárias tradicionais, quando dava um tratamento ao estudo do ‘fato gerador’ que posteriormente, e com vantagem, viria a ser refutado, porque estudava o fenômeno como algo exclusivo e peculiar ao campo do Direito Tributário. É de justiça reconhecer que, na doutrina brasileira, coube a Alfredo Augusto Becker, com a sua *Teoria Geral do Direito Tributário* (1963), **a primazia na contestação dessa orientação doutrinária**, utilizando para tanto uma linguagem heterodoxa e desconcertante. De qualquer sorte, depois do trabalho de Amílcar de Araújo Falcão, não se produziu no Brasil nenhuma obra que representasse um progresso efetivo para o estudo do fato gerador (hipótese de incidência tributária), que é reconhecidamente o tema de maior relevância no campo de estudos do chamado Direito Tributário material. Na *Hipótese de incidência tributária*, Geraldo Ataliba **retoma esse tema** com o mesmo desassombro que caracteriza a sua produção doutrinária anterior. O progresso que decorre dessa monografia básica está representado **pela distinção conceitual** entre a **hipótese de incidência do tributo** e o **fato material concretamente ocorrido em correspondência com o desenho legalmente traçado**.” (BORGES, José Soto Maior. Prefácio. In: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p. 12-13. Grifos nossos e no original).

Assim, agiganta-se o **pressuposto** (abrigoando todos os aspectos do **tributo**, materiais, quantitativos e subjetivos), fora, apenas, o **dever tributário** (mas, a essa altura, completamente **oco, esvaziado** de todo o conteúdo).

De qualquer forma, foi um avanço, pois combateu posição anterior (que tinha precedentes em conceituações estrangeiras) a qual considerava relevante, para a distinção entre **impostos e taxas, a destinação orçamentária**.²⁰⁹

Esse desvio foi peremptoriamente afastado pelo artigo 4º do Código Tributário Nacional, consagrando-se a tese de que a **natureza jurídica do tributo** se reconhece pelo **fato gerador** da respectiva obrigação. Assim, nessa fase inaugural, **fato gerador** é o gigante conceitual (que abraça todos os aspectos – chamados de elementos – do tributo, inclusive a própria **base de cálculo**).

Por outro lado, em nenhum momento dessa fase se perdeu a noção da necessária concreção à qual deve descer o **pressuposto**, de forma que cada elemento do **fato gerador** deve estar explicitado em lei, imprescindível à viabilidade de todo tributo.²¹⁰

Assim, esse período se caracteriza por uma identificação entre **espécie tributária e fato gerador**, que é o seu elemento definidor; assim, portanto, é, na formação do tributo – necessária e suficiente –, o lado objetivo do **pressuposto** (ou **fato gerador**).

Para essa fase, a **teoria do fato gerador tributário (tipo) esgota a teoria do conceito e espécie tributária**.²¹¹

Na **segunda fase**, considerada de transição, começam a deslocar-se do **pressuposto** alguns aspectos do tributo, sobretudo de caráter quantitativo (**base de cálculo**).²¹²

²⁰⁹ “[...] conforme anota A. Falcão, assentado no Decreto-Lei nº 2.416/40, o qual identificava a **taxa** como o tributo que **fosse destinado ao custeio** de certo e determinado serviço e o **imposto**, como aquele que se **destinasse ao suprimento** das despesas gerais da nação.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 229. Grifos nossos). Em período mais recente, **Roque Antonio Carrazza**, em direta assimetria com **Amílcar de Araújo Falcão**, denuncia: “Nossa Lei Maior veda expressamente, salvo as exceções nela própria mencionadas, a vinculação do produto da arrecadação de **impostos** (não de **taxas, contribuição de melhoria, multas** ou **preços públicos**) a **fundo** ou despesa. É o **princípio da não vinculação de receitas de impostos**, que colima evitar que os dinheiros públicos que giram em torno desta figura exacional não possam ser utilizados, como diz José Afonso da Silva, ‘em conformidade com as necessidades existentes e em obediência à escala de prioridades estabelecida a partir de análise rigorosa da situação existente’ – **Comentário Contextual à Constituição**, 9ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2014, p. 711.” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 319, nota de rodapé 6. Grifos no original).

²¹⁰ Dessa forma “o **princípio da legalidade material** (expresso em conceitos determinados e específicos), impropriamente chamado de **tipicidade**, permaneceu, como característica (embora necessária) do **pressuposto tributário** e, assim, coincidindo em limites e extensão com a própria noção” (que é, nessa fase, o **fato gerador**).” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 230. Grifos nossos).

²¹¹ Idem, ibidem, p. 229.

²¹² Idem, ibidem, p. 230-233.

Essa transição da evolução teórica do **conceito de tributo** e suas **espécies** é marcada por características básicas,²¹³ com mais precisão científica no enfoque da questão, bem como rigidez terminológica.

Nesse contexto, autores mais rigorosos do ponto de vista teórico rejeitam a expressão **fato gerador** em razão de sua **ambiguidade** e passam a substituí-la por outras.²¹⁴ Busca-se, sobretudo, em obras como as de Alfredo Augusto Becker, Geraldo Ataliba e Souto Maior Borges uma fundamentação mais primorosa, que se estriba na **teoria da norma jurídica**.

No Brasil, o expoente máximo desse período é a obra de Geraldo Ataliba, *Hipótese de incidência tributária*.²¹⁵ Assim, a partir da primeira fase se inicia uma **dissenção**.²¹⁶ Nesse sentido, Ataliba dissocia a **espécie tributária** da noção de **pressuposto (fato gerador)** e igualmente encontra na **coerência** entre **fato gerador** e **base de cálculo** a **especificidade** de cada **espécie tributária autônoma**.

A influência desses doutrinadores se fez sentir nos textos normativos mais importantes do nosso sistema jurídico.²¹⁷

²¹³ Características que sumariamente dizem respeito a: rígida separação entre o plano abstrato, conceitual e descritivo (a qual pertencem o **pressuposto** ou **fato gerador**) e o plano concreto e fenomênico (no qual se dão os fatos jurídicos, enquadrados ou enquadráveis na hipótese); mitigação do modelo civilista (de fatos jurídicos – fonte e efeitos – obrigação), antes muito influente na doutrina tributária, para realçar-se ou o imperativismo, ou o normativismo (prevalecendo, em geral, a visão do direito como um conjunto de comandos, mandados e proibições); deslocam-se aspectos do tributo, antes locados na **hipótese** da norma tributária, para a **consequência** (tomando consistência e conteúdo o dever abstratamente prescrito) (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 230-231).

²¹⁴ A expressão **fato gerador** (tradução do francês *fait générateur*) marca a precedência, criticada por **Amílcar de A. Falcão**, o qual passou a ser substituído por expressões mais adequadas, como **hipótese** ou **hipótese de incidência** (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 230). Nesse sentido, **Paulo de Barros Carvalho** chama a expressão ‘fato gerador’ de equívoca (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 270-272).

²¹⁵ “Empreende, separação rigorosa, conceitual – terminológica, entre **pressuposto abstrato da norma** e **fato jurídico** (que denomina **imponível**). Analisa o **tributo** e suas **espécies** a partir da estrutura da norma tributária e desloca a alíquota, até então situada na **hipótese de incidência (fato gerador)**, para a **consequência** ou **mandamento** da norma reguladora do tributo” (DERZI, op. cit., p. 231-332, grifos nossos).

²¹⁶ Em que, “[n]em sempre, o lado objetivo do **pressuposto**, é eleito como único critério, por via do qual se define o específico da **espécie tributária** [...]” Também, “a **base de cálculo**, concorre com o aspecto objetivo do **fato gerador (pressuposto)** na formação de cada **espécie tributária autônoma**. Rubens Gomes de Souza [...] vai além”, apontando que, em “havendo discrepância, entre um e outro dos aspectos, da norma reguladora do tributo”, o intérprete deve se orientar “pela **base de cálculo**, definindo-se, por ela, a **espécie tributária**” (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 232. Grifos nossos). No mesmo sentido, Alfredo Augusto Becker: “Na hipótese de incidência tributária, o **núcleo** é o fato escolhido para base de **cálculo**.” (BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 281).

²¹⁷ Nesse sentido, “[a] Constituição vigente, veda a instituição de tributos federais, que tenham o mesmo **fato gerador** e **base de cálculo** de impostos estaduais ou municipais (art. 18, § 5º), assim como o Código Tributário Nacional proíbe a criação de **taxa** com identidade de **base de cálculo** ou **fato gerador** de **imposto** (art. 77, parágrafo único).” (DERZI, op. cit., p. 232, grifos nossos).

Para essa fase, a **teoria do conceito e espécie tributária** ultrapassa em extensão e limites a **teoria do fato gerador tributário**.

Na **terceira fase**, o **tipo** (na verdade, a **espécie tributária**, conforme se entende na **primeira fase**) dissocia-se da noção de **pressuposto**, pois os efeitos atribuídos aos **fatos conceituados** na **hipótese** dela se deslocam para integrar a **consequência da norma**.

Essa nova fase inicia-se, especialmente na doutrina nacional, pela obra de Becker,²¹⁸ que traz evolução positiva para a compreensão dos fenômenos jurídicos, com grande repercussão para a dogmática do Direito Tributário nacional.²¹⁹

Essa evolução diz respeito, especialmente, à **estrutura lógica da regra jurídica**, que se compõe em **hipótese de incidência** (a qual, por sua vez, se constitui de núcleo, elementos adjetivos, coordenadas de tempo e lugar) e da **regra** (que prescreve as seguintes consequências: **juridicização da hipótese de incidência, irradiação da eficácia jurídica (da relação jurídica e do conteúdo jurídico da relação), determinação da prestação e de seu objeto**. Esclarecemos que, para a determinação do objeto, a **própria regra** escolhe a **base de cálculo**, o **método de conversão** e a **alíquota**.²²⁰

Com a obra de Paulo de Barros Carvalho²²¹ consuma-se a dissociação entre conceito de **espécie tributária** e noção de **pressuposto**, empreendendo crítica contundente às correntes anteriores.²²² Além disso, Carvalho distingue claramente os planos **estático** e **dinâmico** da norma tributária,²²³ o que em Alfredo Augusto Becker não recebe o mesmo tratamento, completando-se, teoricamente, o processo dissociativo.

²¹⁸ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

²¹⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 233.

²²⁰ Idem, ibidem, p. 233.

²²¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009; e CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

²²² “[...] faz-se mister analisarmos a hipótese de incidência e a base de cálculo para que possamos ingressar na intimidade estrutural da figura tributária, não bastando para tanto, a singela verificação do fato gerador, como ingenuamente supôs o legislador do nosso Código Tributário, ao indicar, no art. 4º, que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação [...] Por certo, tomada a sentença (CTN, art. 4º) como verdadeira, não encontraríamos método para diferenciar impostos de impostos e desses as taxas, entregando-nos, imbeles, aos desacertos assíduos do político. São bem comuns e muito conhecidas, entre nós, figuras de tributos cujos nomes sugerem realidades completamente distintas, mas que o legislador utiliza para burlar a rígida discriminação das competências impositivas. Estão aí, para dizê-lo, a taxa de melhoramento dos portos, o salário-educação, os depósitos, os empréstimos compulsórios e uma sorte imensa de outras denominações, seguidamente empregadas para introduzir espécies de impostos em nosso ordenamento jurídico, sem a devida autorização constitucional” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 60. Grifos nossos e no original).

²²³ “E, influenciado pelo egologismo de Carlos Cossio, denomina **critérios da norma** aqueles aspectos que a doutrina tradicional chamou de **elementos** do tributo ou do **fato gerador**. São **critérios da hipótese** o material, o espacial e o temporal; e, **da consequência**, o pessoal e o quantitativo.” (DERZI, op. cit., p. 234, grifos nossos e do original).

O novo modelo recebe ampla acolhida, na Argentina, de Hector Villegas e, no Brasil, de Sacha Calmon Navarro Coêlho,²²⁴ Onaldo Janotti e Misabel Abreu Machado Derzi.²²⁵ Um único reparo lhe é feito por esses juristas²²⁶. Toda essa evolução teórica desagua no encontro do específico de cada **espécie tributária**, fora da própria **hipótese** (ou **fato gerador**) da norma reguladora do tributo. Finalmente, se pode dizer que a noção da **espécie** se torna inconfundível com a noção de **pressuposto** ou **hipótese**.²²⁷

Assim, o deslocamento do **quantitativo** para a **consequência** correspondeu a fenômeno já iniciado em fase anterior, mas que se consolida nesta, através de uma total e radical cisão entre noção de **hipótese** ou **pressuposto** e de cada **espécie tributária**.²²⁸

²²⁴ “A base de cálculo de um tributo é como que o seu sexo, na aparência externa, segundo jocoso comentário de um ilustre professor, cujo nome não vem a pêlo descalvar. A menção é de um didatismo chocante. [...] A base de cálculo deve refletir e confirmar o fato gerador. Isso mesmo. Caso por caso, temos que pôr a nu a figura tributária sob exame jurídico clínico, para podermos fixar a sua real identidade.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no Direito brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 60. Grifos nossos).

²²⁵ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 234.

²²⁶ “Trata-se da necessidade de destacar também o lado pessoal da própria hipótese, o qual é inconfundível com o subjetivo da consequência. Berliri já anotara que o pressuposto deve ser examinado sob três ângulos: a) o sujeito que cumpre ou sofre a ação; b) a ação realizada ou sofrida pelo sujeito; e c) o modo de ser da ação. Pérez de Ayala alerta para a importância da vinculação de um sujeito com o fato descrito na hipótese, o que denomina **titularidade do fato imponible**, da qual extrai consequências diversas. Villegas denomina o titular do fato imponible de **destinatário legal do tributo**, podendo ou não ser sujeito passivo da relação jurídico-tributária principal. Isto é, poderá ser contribuinte ou estar fora do vínculo obrigacional tributário, figurando outra pessoa como componente da relação, a exemplo dos casos de substituição. Nessa mesma linha argumenta Sacha Calmon, embasando-se em fundamentos colhidos na teoria geral do direito. Como Villegas, destaca a distinção entre o caráter descritivo, que afeta a pessoa-partícipe da hipótese e o caráter normativo-prescritivo, que diz respeito ao sujeito passivo. Não há superposição ou identidade entre os dois conceitos.” (Idem, ibidem, p. 234-235, grifos no original). No mesmo sentido, Renato Lopes Becho *apud* Regina Helena Costa, “[...] em preciso trabalho sobre a sujeição passiva tributária, separa os contribuintes em duas categorias: os sujeitos passivos constitucionais e os sujeitos passivos legais. Os primeiros são aqueles identificados como realizadores da materialidade dos tributos discriminados na Lei Maior; os segundos são os apontados na legislação infraconstitucional por meio de aproximação jurídica. Assim – exemplifica –, no IPTU o sujeito passivo constitucional é apenas o proprietário, tendo-se como sujeitos passivos legais o nu-proprietário e o possuidor (art. 34 CTN) (*Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*, pp. 85-109). [...] Renato Lopes Becho, também divergindo da doutrina tradicional afirma que os exemplos clássicos para a substituição tributária, como do **retentor tributário**, são, quando possível, afetos à atividade administrativa, não sendo objeto do direito tributário. Desse modo, afirma que por substituição, disciplinada nos arts. 129 a 133 Código Tributário Nacional, não é categoria própria de sujeição passiva tributária, porque, naquelas hipóteses, a substituição veio sempre depois do nascimento da obrigação tributária. Logo, essa substituição ocorre apenas para fins de cobrança do tributo, administrativa ou judicialmente. (Diante desse entendimento, o autor somente reconhece como autênticas hipóteses de substituição tributária a tributação por fato futuro e a tributação por diferimento (Renato Lopes Becho, *Sujeição Passiva...*, pp. 111-142).” (COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 65-69).

²²⁷ “Nessa posição, situam-se todos aqueles que, considerando a **base de cálculo**, como o específico, segundo o qual se define cada **espécie de tributo**, **quer exclusivamente, quer como critério auxiliar** ao aspecto objetivo da **hipótese**, locam-na na **consequência da norma**, com natureza antes **prescritiva** do que **descritiva**.” (DERZI, op. cit., p. 235, grifos nossos).

²²⁸ “Seja porque os aspectos integrantes da **hipótese** ou **pressuposto** e da **consequência** são **reciprocamente implicantes**, estando sempre **presentes em toda espécie de tributo**. Seja porque o **específico** de cada um deles não está (ou não está somente) no **pressuposto** ou **hipótese**.” (Idem, ibidem, p. 235, grifos nossos).

Para essa fase, a **teoria da espécie tributária** (tanto em sentido lato como em sentido estrito – limitado a seu específico) extravasa a **teoria da hipótese** (ou **fato gerador**).²²⁹ Nesse contexto, o que nos interessa, para os objetivos do presente trabalho, é o acolhimento das resultantes da aludida evolução teórica, a **analiticidade rigorosa no campo da ciência do direito tributário**²³⁰ e sua consequência, qual seja: a definição de um **critério seguro** (o **binômio hipótese de incidência e base de cálculo**)²³¹ para aferição da validade de uma obrigação, que se apresenta como **tributo**, e sua respectiva classificação em uma de suas **espécies**. Isso servirá de ferramenta teórica para o enfrentamento, nos tópicos seguintes, das hipóteses de problematização,²³² útil do ponto de vista científico e ainda necessária não só ao correto enquadramento jurídico da matéria, como ao reconhecimento da **discriminação constitucional de competência**, que se assenta na formação de espécies, da qual depende toda a mecânica de atuação do Direito Tributário brasileiro.²³³

Influi, portanto, na acepção de tributo²³⁴ **extraída da Constituição (como competência tributária) e na extraída do Código Tributário Nacional (como obrigação tributária com todos os predicados estampados no artigo 3º do CTN).**

²²⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 235.

²³⁰ “[...] só por meio dela, se pode encontrar o **específico**, o qual se criam **espécies tributárias** diversas e autônomas.” (Idem, ibidem, p. 276, grifos nossos).

²³¹ Ferramenta para se encontrar as **espécies** e **subespécies** tributárias, definindo o critério em razão do qual se diversificam. Nesse sentido é a posição de Paulo de Barros Carvalho: “**Dois argumentos muito fortes recomendam a adoção desse critério: a) trata-se de diretriz constitucional, firmada num momento em que o legislador realizava o trabalho delicado de traçar a rígida discriminação de competências tributárias**, preocupadíssimo em preservar o princípio maior da Federação e manter incólume a autonomia municipal; **b) para além disso, é algo simples e operativo, que permite o reconhecimento da índole tributária**, sem a necessidade de considerações e até alheias ao assunto. Finalizemos para dizer que, no direito brasileiro, **o tipo tributário se acha integrado pela associação lógica e harmônica da hipótese de incidência e da base de cálculo. O binômio, adequadamente identificado, com revelar a natureza própria do tributo que investigamos, tem a excelsa virtude de nos proteger da linguagem imprecisa do legislador.**” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 61. Grifos nossos e no original).

²³² Injuridicidades (ilegalidades e inconstitucionalidades) dissertadas no presente trabalho, e que neste particular, serão mais bem enfrentadas no item 1.5 do presente capítulo.

²³³ DERZI, op. cit., p. 276.

²³⁴ Nesse sentido, segundo Heleno Taveira Torres: “Com o Estado Constitucional, abandonada a noção de ‘sistema tributário’ como conjunto aleatório de tributos, o ‘**Sistema Tributário**’ passa a representar uma **organização coerente de princípios e regras** em torno do **conceito de tributo**, a surpreender o fenômeno tributário por uma metodologia puramente jurídica, sem interferências econômicas e a constituir uma legitimidade do tributo baseada em critérios de justiça e segundo fundamentos constitucionais. Este foi, sem dúvida, **o mais significativo avanço em favor do princípio de segurança jurídica material no direito tributário**. Ao mesmo tempo, todas aquelas classificações suprarreferidas perderiam força explicativa ou vinculante, para dar lugar às teorias constitucionais do tributo” (TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011. p. 636-637. Grifos nossos e no original). Segundo Roque Antonio Carrazza, que admite uma noção constitucional implícita de tributo, “[...] uma **proposição jurídica** formada pela conjugação de uma série de dispositivos constitucionais, máxime daqueles que formam o capítulo que há nome ‘Do Sistema Tributário Nacional’ [...] por oferecer uma **noção implícita de tributo**. Nos termos da Constituição, o tributo

é instrumento de arrecadação, necessário à realização das despesas públicas (art. 163 e ss., especialmente o art. 167, IV). Deve, pois, custear a manutenção da *res pública* em geral e é de prestação obrigatória, até porque sempre decorre da lei (art. 150, I, da CF), e não da vontade da Administração Fazendária ou do contribuinte. [...] Temos, pois, que, ao **lume de nosso Estatuto Supremo, tributo é a relação jurídica que se estabelece entre o Fisco e o contribuinte (pessoa colhida pelo direito positivo) tendo por base a lei, igualitária, decorrente de um fato lícito qualquer, avaliável em pecúnia e de ocorrência possível, cujo adimplemento é exigido compulsoriamente e em moeda**”, muito embora frise que: “[...] a Constituição Federal não definiu tributo (andou bem, neste particular, já que não é tarefa da lei – muito menos da Lei Maior – expender definições. Definir é missão da doutrina. A lei deve limitar-se a **mandar, proibir ou facultar**. Estes – parafraseando Lourival Vilanova – os **modais deônticos possíveis**. Quem teoriza é o doutrinador, com o instrumental que lhe é fornecido pela Ciência – no caso, pela Ciência do Direito). De modo que, louvavelmente, o Constituinte – tão espicioso e detalhista em outras passagens da Carta Suprema – **resistiu à tentação de conceituar tributo**. Portanto, em vão buscaremos na Lei das Leis um artigo que, com todas as letras, o defina)” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 319, notas de rodapé 5 e 6). De acordo com Paulo de Barros Carvalho, “[n]ão é suficiente a descrição hipotética do fato jurídico tributário para que conheçamos a planta fundamental do tributo. **É preciso que examinemos, antes de mais nada por imposição hierárquica, a base de cálculo, a fim de que a natureza particular do gravame se apresente na complexidade de seu esquematismo formal**. É o que preceitua o constituinte brasileiro no art. 145, § 2º: **As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos**. E, mais adiante, no 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**. [...] E foi para este fim, qual seja, a **imediate verificação da entidade, enquanto tributo, que o constituinte fez inserir a base de cálculo na compostura do tipo tributário**. O cotejo entre as duas realidades tributárias denunciará, logo no primeiro instante, a **exigência de um imposto, de uma taxa ou de uma contribuição de melhoria**, aplicando-se, subsequentemente, às várias espécies de cada qual” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 60-61. Grifos nossos e no original). Segundo Renato Lopes Becho: “Após o que foi brevemente exposto, entendemos que o cientista do direito deve formular o conceito de tributo usando apenas o Texto Constitucional. Poderá fazê-lo, de início, trabalhando com os artigos (a) 1º, *caput* e incisos I e II. (b) 5º, *caput* e inciso II, e (c) 173. Com esse conjunto de referências, ele poderá vislumbrar (1) a existência de um dever que conhecemos por tributo e (2) que essa obrigação será fixada por lei que reflita a vontade de seus cidadãos. Evidentemente seu trabalho não acabará nesses artigos. Longe disso. Ele terá que vasculhar os arts. 1º ao 250. Muito provavelmente terá, ainda, que realizar atenta leitura dos 94 artigos do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias. Para corroborar essa conclusão, afirmamos que o cientista que pretender extrair o conceito de tributo da Constituição Federal terá que deitar olhos, ainda, no art. 243 e seu parágrafo único. **Pensamos, dessa maneira, que Geraldo Ataliba estava certo quando afirmava que o conceito de tributo se encontra lendo toda a Carta Suprema**.” (BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 117. Grifos nossos e no original). Segundo **José Souto Maior Borges, citado por Paulo de Barros Carvalho**, “[h]oje, não teria dúvidas em acrescentar outra dimensão de sentido muito bem lembrada pelo Prof. José Souto Maior Borges. Trata-se de ‘tributo’ como processo de positivação, cadeia de normas que tem início no altiplano constitucional com as regras de competência (entre elas as de imunidade) e vão progredindo para baixo, em termos hierárquicos, passando pela regra-matriz de incidência, até atingir, frontalmente, os comportamentos concretos que se consubstanciam numa efetiva prestação pecuniária. A palavra ‘tributo’ é usada para denotar o procedimento completo de instauração de normas, desde a primeira autorização competencial, até as últimas providências normativas para a satisfação do direito subjetivo da entidade tributante. É precisamente fundado nessa acepção que o mestre de Pernambuco refuta a procedência do enunciado segundo o qual ‘a Constituição não cria tributos’. Ao contestá-la, sustenta que é no texto da Lei Suprema que vamos encontrar as outorgas de competência, sem as quais as figuras impositivas não poderiam ser criadas no patamar da legislação ordinária. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 134). Isso é acatado por **Roque Antonio Carrazza** no sentido dado por **José Souto Maior Borges**: “O acatado jurista Souto Maior Borges, porém, partindo da premissa de que toda norma jurídica encontra seu fundamento último de validade nas normas constitucionais, conclui que a criação do tributo opera-se no próprio Estatuto Supremo. [...] **Estamos de pleno acordo com esse credenciado magistério**. Tanto no que tange aos impostos, como às taxas e à contribuição de melhoria, a Lei Maior limitou-se a atribuir competências à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal. **Tais exações, porém, só surgirão, in abstracto, quando editada, por meio de lei, a norma jurídica tributária e, in concreto, quando acontecer, no mundo físico, o fato imponível**.” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito**

Por hora, e embasados no exposto, concordamos totalmente com Roque Antonio Carrazza e sua doutrina de que os tributos,²³⁵ contribuições sociais da seguridade social, ou são taxas ou são impostos: “superada esta questão, remarcamos que as contribuições sociais para a seguridade social podem revestir a natureza *de imposto* ou *de taxa* e por meio delas, paulatinamente, vai sendo transferido à sociedade o custeio do sistema de seguridade social”.²³⁶

Nessa perspectiva, não se deve levar em conta sua denominação²³⁷ ou destinação da arrecadação,²³⁸ o que, segundo o CTN, é irrelevante para a configuração da natureza jurídica de tributo, segundo previsto, respectivamente, nos incisos I e II do artigo 4º.

Constitucional Tributário. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 434-435. Grifos no original e nossos).

²³⁵ “Com o advento da Constituição Federal de 1988 desapareceram as dúvidas acerca da natureza tributária das **contribuições**. E nem poderia ser de outro modo, diante do que estipula o art. 149, da Constituição Federal: ‘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’. A só leitura deste dispositivo (que faz expressa alusão aos “arts. 146, III, e 150, I e III” da Constituição Federal) revela que as **contribuições** devem obedecer ao **regime jurídico tributário**, ou seja, aos princípios, regras, limitações, condições e pressupostos, que, a propósito do assunto, a Carta Suprema estabelece para os tributos. Portanto, as **contribuições** são, sem sombra de dúvida, tributos (Nesse sentido - convém salientar - a jurisprudência do Pretório Excelso [...] (RE nº 146.733-9 - Pleno, j. 29.06.92) e, nessa medida, **devem obedecer aos limites constitucionais ao poder de tributar.**” (PARECER CONFECCIONADO PARA A DIAMANTE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO Ltda., relativo à aplicação do RECOB como alternativa de incidência ao PIS/Pasep e Cofins incidente sobre a receita de venda de etanol combustível, anexo ao Processo Judicial nº 5012862-33.2017.4.03.6100, p. 24-25. Grifos nossos e no original).

²³⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário.** 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 516. Grifos nossos.

²³⁷ Nesse sentido, Roque Antonio Carrazza pondera: “Nunca é demais lembrar que **o que define uma entidade do mundo do Direito não é a denominação que recebe, mas o regime jurídico a que está submetida.** Ora, na medida em que as **contribuições**, por determinação constitucional, devem obedecer ao **regime jurídico tributário**, segue-se que são tributos. E tributos que – estamos convencidos – podem revestir a natureza jurídica de **imposto** ou **taxa.**” (PARECER CONFECCIONADO PARA A DIAMANTE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO Ltda., relativo à aplicação do RECOB como alternativa de incidência ao PIS/Pasep e Cofins incidente sobre a receita de venda de etanol combustível, anexo ao Processo Judicial nº 5012862-33.2017.4.03.6100, p. 25-26. Grifos nossos e no original). Para Geraldo Ataliba: “Na maioria das vezes, no Brasil, quando o legislador ‘sente’ ou intui que o tributo que vai instituir não é bem nem taxa nem imposto, dá-lhe o nome de contribuição. Ao exegeta fica a tarefa de determinar a espécie criada, independentemente do *nomem iuris* adotado e com abstração dos aspectos financeiros (pré-legislativos), ainda que transparentes do próprio texto legal.” (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária.** São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p. 185. Grifos no original).

²³⁸ Nesse sentido, o magistério de Sacha Calmon Navarro Coêlho: “Olvidados da importância da base de cálculo, os adeptos do ‘finalismo’ ou da ‘teoria da validação finalística’, acaciana até o osso, botaram de pé avelhantada tese, esquecida no museu fiscal, tanto que o CTN, temente a todo tipo de fantasmas, já resolvera exorcizá-la. [...] **A Teoria da validação finalística é um equívoco de efeitos desastrosos sem nenhum proveito para a Ciência do Direito Tributário ou para a segurança dos contribuintes.** [...] Não há escapatória. **Tudo o mais é invencionice de juristas egóticos**, que jamais se altearão ao nível dos grandes mestres. Eles não eram egocêntricos, procuraram tornar inteligível o DIREITO, muito embora tenham incorrido, aqui e acolá, em erronias. [...] Só faltou dizer que em sua presença uma Constituição deriva do mundo político, cujo pressuposto fundamental é o poder (dá a suposta norma primeva). Temos agora que nos embrenhar na Constituição para valorar o relevantíssimo papel da **finalidade dos tributos**, especialmente num país como o nosso que é federal,

A partir das aludidas convicções, discordamos, respeitosamente, de Ricardo André Galendi Júnior, quando afirma, com base em Dornelles, que o capítulo constitucional dedicado à Seguridade Social se constitui em um sistema tributário paralelo, cuja incidência se sobrepõe às bases econômicas concebidas para o Sistema Tributário Nacional.²³⁹

Para nós, em termos de segurança jurídica (que é prevalente, como exposto, no item 1.1 do presente capítulo), não há de se falar em sistema tributário paralelo acerca das contribuições sociais da seguridade social, eis que, em sendo elas tributo, fazem parte do Sistema Tributário Nacional, e, portanto, devem respeitar todo seu regramento, composto de princípios, regras de competência, imunidade e limitações ao poder de tributar.

Outrossim, partindo para o texto constitucional, verificamos que o fundamento de validade das contribuições sociais da seguridade social encontra-se (dentre as demais normas

com três níveis de governo exercendo potestades tributárias, sob uma rígida repartição de competências. O Direito, diferentemente de outras instituições ou sistemas, sustenta-se pelo ápice, não pela base. O ápice é a Constituição, a chave da abóbada da catedral jurídica. [...] O nosso farol haverá de ser – impossível não sê-lo – o olhar epistemológico adotado pela própria Lei Maior, ou seja, **os tributos, independentemente de suas finalidades**, são exigidas das pessoas: **a)** porque elas possuem capacidade contributiva (impostos); **b)** porque o Estado presta ou faz algo em prol de alguma ou algumas pessoas (taxas e contribuições).” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no Direito brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 60, 64, 116, 123. Grifos nossos e no original). Neste sentido é o recente precedente do STF: BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 878.313 RG / SC**. Contribuição Social – Artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 – Finalidade exaurida – Artigos 149 e 154, Inciso I, da Carta de 1988 – Arguição de inconstitucionalidade superveniente – Recurso extraordinário – Repercussão geral configurada. [...]. Recorrente: Intelbrás S/A – Indústria de Telecomunicações Eletrônica Brasileira. Recorrido: União. Relator(a): Marco Aurélio, em 3 de setembro de 2015. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral7765/false>. Acesso em: 15 dez. 2021, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

²³⁹ “As contribuições sociais trouxeram, na elucidativa expressão de Dornelles, um ‘sistema tributário paralelo’, cuja incidência se sobrepõe às bases econômicas concebidas para o Sistema Tributário Nacional. Conforme afirma o autor, ‘o capítulo dedicado à Seguridade Social da Carta Magna abriu caminho para a criação de novas contribuições, que, na realidade, são impostos disfarçados e alcançam receitas, lucros, loterias e até movimentação financeira’. Em que pese não possa este trabalho cuidar em detalhe das contribuições sociais, algumas observações preliminares precisam ser feitas. Na sistemática da CF, a Seguridade Social encontra-se separada do Sistema Tributário Nacional. Enquanto o produto dos principais impostos de competência da União deve ser repartido com Estados e Municípios, o mesmo não ocorre em relação às contribuições, cuja receita pertence, em regra, integralmente à União. Com efeito, a CF produziu evidente incentivo à União para que esta ampliasse suas receitas mediante a instituição de contribuições sociais, a ampliação de sua base de cálculo e alíquota, e até mesmo a substituição de impostos por contribuições. [...] Admitindo finalidade tão ampla e tão representativa do orçamento da União, as contribuições sociais comportam-se, na prática, como verdadeiros impostos, mormente quando se considera a Desvinculação de Receitas da União (DRU). Os ‘impostos disfarçados’, a que alude **Dornelles, introduziram uma segunda camada de ônus às bases econômicas sobre as quais o Sistema Tributário Nacional se assenta. Ao contrário do Sistema Tributário Nacional, contudo, a Seguridade Social, sob a perspectiva tributária, não foi pensada de maneira sistemática. A competência para a instituição de contribuições sociais foi outorgada a partir de bases amplas e lacônicas, as quais foram preenchidas paulatinamente ao longo das décadas seguintes. Enquanto o Sistema Tributário Nacional foi objeto de longa maturação, tendo incluído não apenas extenso detalhamento dos trabalhos, como também regulamentação por lei complementar, o mesmo não se deu com a Seguridade Social. Basta ver que as contribuições sociais que acabaram positivadas na Constituição não foram objeto de análise dos trabalhos da CRETAD”** (GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 329-330. (Série Doutrina Tributária, 32). Grifos nossos).

do Sistema Tributário Nacional)²⁴⁰ na construção de sentido, com base no enunciado de competência do artigo 149, imbricado com o enunciado de competência do artigo 195, cumulado ao artigo 239 (resultado do diálogo que deve se estabelecer entre os enunciados de competência constitucional que digam respeito à mesma matéria – intertextualidade).

O primeiro deles (artigo 149) dá conta dos comandos de competência gerais,²⁴¹ para as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas; o segundo (artigo 195 cumulado ao artigo 239) diz respeito aos comandos de competência ínsitos²⁴² para as contribuições sociais da seguridade social.

Nesse sentido, esclarece Roque Antonio Carrazza:

Importa referir, ainda, que as contribuições sociais se subdividem em (i) **genéricas** (referidas no art. 149, *caput*, da Carta Suprema, que se destinam ao custeio das metas ali apontadas) e (ii) **específicas** (apontadas no art. 195, da Constituição, que têm por escopo financiar a seguridade social *lato sensu*, que, a teor dos arts. 194 a 204, do mesmo Diploma Magno, abrange a saúde, a previdência e a assistência social). Importa-nos neste passo considerar as **contribuições sociais específicas**, vale dizer, que dizem respeito à seguridade social [...]. O assunto vem explicitado no art. 195, I a IV e seus §§ 4º, 9º, 12 e 13, da Constituição Federal. [...] A só leitura destes

²⁴⁰ “Ao instituir a Contribuição ao PIS e a Cofins, bem como a Contribuição ao PIS-Importação e à Cofins-Importação (PIS/Cofins-Importação), o legislador federal **deveria observar os limites constitucionalmente postos para o exercício da competência tributária**. Nesse sentido, competiria a ele observar **os princípios a que elas se aplicam**, tais como a imunidade das receitas de exportação (art. 149, § 2º, I, da CR), os **princípios da legalidade** (art. 150, I, da CR), da **irretroatividade** (art. 150, III, *a*, da CR) e da **anterioridade nonagesimal** (art. 195, § 6º, da CR). Ademais, ao eleger especificamente a **base de cálculo** a ser utilizada em cada caso, **veda a eleição de outras grandezas que possam representá-la**.” (PARECER CONFECCIONADO PARA A DISTRIBUIDORA de Combustíveis Saara S.A., relativo à constitucionalidade da aplicação, às operações de importação de combustíveis, das alíquotas do regime especial de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS (RECOB), anexo ao Processo Judicial nº 5004066-36.2020.4.03.6104, p. 25. Grifos no original).

²⁴¹ Segundo Maria Alessandra Brasileiro de Oliveira: “Pode-se concluir que as contribuições sociais têm sua fundamentação constitucional estatuída no art. 149, da Constituição Federal, salvo algumas outras espécies manifestamente recepcionadas pelo **legislador constituinte originário**, razão pela qual não se poderá reputá-las inconstitucionais (**princípio da unidade da Constituição**). Possuem, indiscutivelmente, **natureza jurídica de tributo**, devendo-se, portanto, aplicar-lhes as disposições constitucionais e infraconstitucionais (CTN) concernentes à tributação. [...] A Constituição Federal, ao cometer à atuação infraconstitucional a competência para integrar as normas relativas às contribuições, inobstante tenha referido-se apenas à lei, sem qualquer qualificativo, deve ser entendida como **lei complementar**; haja vista tratar-se de **tributo**, cujo tratamento deve ser obtido através da observância às **normas gerais de direito tributário**, que, consoante expressa disposição constitucional (art. 146, III), será regulada através desse minucioso instrumento normativo, apesar da Corte Suprema, em várias situações, ter desprezado o **princípio da hierarquia normativa**, desconsiderando, enquanto guardião da **Lei Fundamental**, a **supremacia** dos seus preceitos. Por fim, compreendendo o ordenamento jurídico como um sistema coerente e dotado de unidade, entende-se que a chamada **imunidade recíproca** tratada no art. 150, VI, ‘a’, da Constituição Federal, não pode ser aplicada tão-somente aos **impostos**, mas sendo extensiva também às **contribuições sociais**.” (OLIVEIRA, Maria Alessandra Brasileiro. As contribuições no Sistema Tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **As contribuições no Sistema Tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 472. Grifos no original.).

²⁴² Segundo Deborah Sales: “As chamadas contribuições previdenciárias ou contribuições para a Seguridade Social, cuja instituição tem seu principal fundamento de validade o art. 195 da CF/88, nada mais representam que espécie do Gênero ‘contribuições’ previstas no art. 149, e, como tal, também revestem-se de inegável natureza tributária” (SALES, Deborah. As contribuições no Sistema Tributário brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **As contribuições no Sistema Tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003. p. 161).

dispositivos revela que a União recebeu da Carta Magna competência para custear, por meio de tributos específicos (as **contribuições sociais**), a cobertura dos problemas que o indivíduo sofre, quando, seja por idade, seja por moléstia profissional, seja ainda, por infortúnio laboral, não tem mais como buscar, por meio do trabalho, seu sustento e o de seus dependentes econômicos.²⁴³

Tudo isso se deu em função da nova redação dada, pela Emenda Constitucional nº 42/2003,²⁴⁴ aos artigos 149 e 195 cumulado ao artigo 239 da Constituição. Nesse sentido, o constituinte derivado, ao estabelecer as formas de financiamento da seguridade social por meio de contribuições, definiu os possíveis **sujeitos passivos** e **bases de cálculo** para tanto. Isso foi entendido pela doutrina, a princípio, como um **rol taxativo**,²⁴⁵ mas o STF entendeu ser um **rol exemplificativo**.²⁴⁶

1.3.2 Binômio (hipótese de incidência e base de cálculo) do PIS/Pasep e Cofins e do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação

Passamos, agora, a aplicar o critério seguro do binômio (**hipótese de incidência e base de cálculo**) sobre as contribuições sociais da seguridade social que interessam aos objetivos do presente trabalho, quais sejam **PIS/Pasep e Cofins** e **PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação**.

²⁴³ PARECER CONFECCIONADO PARA A DIAMANTE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO Ltda., relativo à aplicação do RECOB como alternativa de incidência ao PIS/Pasep e Cofins incidente sobre a receita de venda de etanol combustível, anexo ao Processo Judicial nº 5012862-33.2017.4.03.6100, p. 27-29. Grifos nossos e no original.

²⁴⁴ BRASIL. **Emenda constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 15 dez. 2021.

²⁴⁵ Conforme se verifica em Fabiana Del Padre Tomé: “[...] ao estabelecer as formas de financiamento da seguridade social, o constituinte fez questão de registrar os possíveis sujeitos passivos e bases de cálculo, não podendo o legislador infraconstitucional distanciar-se de tais termos. [...] Nota-se que, assim como ocorre com os impostos, os fatos susceptíveis de tributação por contribuições para a seguridade social estão taxativamente relacionados no Texto Constitucional. [...] Em outras palavras: as contribuições para a seguridade social não de ser instituídas nos exatos termos do art. 195, I a IV, da Carta Maior e, desejando-se criar contribuição com aspecto material diverso, é necessário: (i) que sua introdução se dê por lei complementar, (ii) que seja não cumulativa e (iii) que a nova fonte de financiamento da seguridade social não tenha hipótese de incidência e base de cálculo iguais aos de outra já prevista na Constituição” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a Seguridade Social**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013. p. 111-113).

²⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 603.624 SC**. Constitucional e tributário. Contribuições destinadas ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), à Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (APEX) e à Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI). Recepção pela Emenda Constitucional 33/2001. Desprovimento do Recurso Extraordinário. Recorrente: Fiação São Bento S/A. Recorrido: União. Relator(a): Rosa Weber; Relator(a) p/ Acórdão: Alexandre de Moraes, em 23 de setembro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754802605>. Acesso em: 15 dez. 2021, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

Nesse sentido, para dar mais firmeza metodológica, vamos nos valer de dois dos critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária, estruturada na obra de Paulo de Barros Carvalho,²⁴⁷ quais sejam: o **critério material** (núcleo da hipótese de incidência, composto por verbo e complemento) e o **critério quantitativo** (no âmbito da base de cálculo, mensurando a intensidade da conduta praticada pela Administração ou pelo contribuinte, conforme o caso).²⁴⁸

É nessa perspectiva o magistério do aludido professor:

Em outras palavras, a base de cálculo há de ter uma correlação lógica e direta com a hipótese de incidência do tributo. Não foi por outro motivo que Amílcar Falcão qualificava a base impositiva como: ‘verdadeira e autêntica expressão econômica’ da hipótese de incidência. Eis a base de cálculo, na sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária. **Confirmando sempre que houver total sintonia entre o padrão da medida e o núcleo do fato dimensionado; infirmando quando houver manifesta incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medula da previsão fáctica; e afirmando, na eventualidade, ser obscura a formulação legal.**²⁴⁹

Esse é o objetivo, desdobrado em dois momentos: o primeiro (no presente item), partindo **dos enunciados de competência tributária**, das aludidas **contribuições sociais da seguridade social**, visa chegar ao binômio (**hipótese de incidência e base de cálculo**) e, com ele, extrair o núcleo autorizativo da **enunciação**,²⁵⁰ tanto do **PIS/Pasep e Cofins** quanto do **PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação**.

Enunciação entendida aqui como **procedimento produtor de enunciados prescritivos válidos** (em suma, produzidos em acordo com a respectiva competência

²⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 599; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 256; CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 136.

²⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 618.

²⁴⁹ Idem, ibidem, p. 618-619, grifos nossos.

²⁵⁰ Sendo esta, conforme Lucas Galvão de Brito (estribado na doutrina de Paulo de Barro Carvalho), categoria do constructivismo lógico-semântico, que aborda o tema das fontes do direito “[...] a partir da premissa de que o direito é texto prescritivo de condutas. Visto dessa maneira, **o dado jurídico** é manifestação de processo comunicativo e, como tal, também **pode ser examinado com o auxílio de categorias das ciências da comunicação.**” (BRITTO, Lucas Galvão. **Tributar na era da técnica: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 42. Grifos nossos). No mesmo sentido Tárek Moysés Moussallem afirma que “[a]s categorias da enunciação, do enunciado, da enunciação-enunciada e do enunciado-enunciado, como teremos a oportunidade de observar, serão de ingente valia para o estudo das fontes do direito. Isso porque: **o cientista do direito, impossibilitado de estudar o ato de enunciação normativa (produção), buscará identificar seus traços (processo legislativo, judicial, executivo ou até mesmo particular) no ato produzido (lei em sentido amplo, sentenças, lançamento tributário, contratos, etc.).**” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 212. Grifos no original).

tributária).²⁵¹ Nesse sentido, tais **enunciados de competência tributária** assumem, aqui, o sentido de **norma de competência em sentido estrito**. No magistério de Tácio Lacerda Gama: “[...] **juízo hipotético condicional que prescreve, no seu antecedente, os elementos necessários à enunciação válida** e, no seu conseqüente, uma relação jurídica que tem como objeto a **validade do texto** que verse sobre determinada matéria ou comportamento”.²⁵²

Em outro giro verbal, cuida-se da extração, a partir dos **enunciados de competência tributária do PIS/Pasep e Cofins e PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação**, dos **elementos necessários à sua respectiva enunciação válida**, mais particularmente os **elementos** que compõem o binômio **hipótese de incidência e base de cálculo**.

Reside, nesses **elementos** (integrantes do critério material e do **critério quantitativo**), a **possibilidade de se infirmar**²⁵³, a **incompatibilidade** entre a base de cálculo do **PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação** (autorizada no seu **enunciado de competência tributária**) e a grandeza que foi eleita, para tanto, em seus **enunciados normativos** (manifestados na sua respectiva lei, decretos e instrução normativa). Com isso, em um segundo momento (precisamente no item 1.5 do presente capítulo), demonstramos que o respectivo **procedimento de enunciação** não se deu de forma válida.

Nesse contexto, a necessidade de se extrair tais **elementos** não só das contribuições ao **PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação**, mas também das contribuições **PIS/Pasep e Cofins**, se dá pela confusão realizada no aludido procedimento de enunciação **inválido**, pelo qual, por conta dos homônimos (**PIS/Cofins-Importação e PIS/Cofins**), se identificou a mesma grandeza, a título de base de cálculo.

A Constituição²⁵⁴ é clara no sentido de se tratar os seguintes elementos de **hipóteses de incidência** diferentes:

²⁵¹ Esta por sua vez, entendida como expõe Tácio Lacerda Gama: “aptidão para criar normas jurídicas que, direta ou indiretamente, disponham sobre a instituição, arrecadação ou fiscalização de tributos.” (GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária e sua estrutura normativa**. [S.l.: s.n.], 2010. p. 8. Disponível: <https://silo.tips/download/competencia-tributaria-e-a-sua-estrutura-normativa-1>. Acesso em: 15 dez. 2021).

²⁵² Idem, ibidem, p. 8.

²⁵³ De acordo com a expressão, antes transcrita, de Paulo de Barros Carvalho.

²⁵⁴ Diferença já reconhecida pelo STF: BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 559.937 RS**. Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/Cofins – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de *bis in idem*. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. Recorrente: União. Recorrido: Vernicitec Ltda. Relator(a): Ellen Gracie; Relator(a) p/ Acórdão: Dias Toffoli, em 20 de março de 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>. Acesso em: 15 dez. 2021, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

- **Importar bens ou serviços do exterior ou de quem a lei a ele equiparar.**²⁵⁵
- **Auferir receita ou faturamento.**²⁵⁶

E, portanto, com **bases de cálculo** dessemelhantes (**valor aduaneiro e receita ou faturamento auferido**).

Visto isso, passamos ao binômio a partir dos artigos 149 (e dispositivos), cumulado com artigo 195, cumulado ao artigo 239 (e dispositivos) da Constituição.

²⁵⁵ Para José Eduardo Soares de Melo: “As contribuições serão pagas: (I) na data do registro da declaração de importação de bens; (II) na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, na hipótese da importação dos serviços; e (III) na data e do vencimento do prazo de permanência do bem no recinto alfandegado” (MELO, José Eduardo Soares. **Contribuições sociais no Sistema Tributário**. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018. p. 310). Para Paulo de Barros Carvalho: “PIS/COFINS-Importação são contribuições sociais que incidem sobre a importação de bens estrangeiros ou serviços do exterior. [...] Tais contribuições, devidas pelos importadores, encontram fundamento no art. 149, § 2º, II, incluído na Constituição da República por meio da Emenda Constitucional nº 42/2003. Além disso, a alínea **a**, do inciso III, do citado artigo, determina que elas poderão ter alíquotas ‘ad valorem, **tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro**’. [...] Em 2013, no entanto, o Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do RE nº 559.937, decidiu, sob o rito da repercussão geral, que seria inconstitucional a inclusão do ICMS e das próprias contribuições em sua base de cálculo. [...] Mais ainda, o STF cuidou de deixar bem enunciada a inexistência de identidade entre as duas materialidades outorgadas pela Carta, evidenciando a diferença no fundamento de validade das contribuições incidentes sobre a operação de importação e aquelas exigidas por ocasião da saída interna, que produz **receita**. [...] Em síntese, decidiu-se que as contribuições mencionadas deveriam incidir sobre o valor aduaneiro, tal como disciplinado pela legislação que disciplina o cálculo do Imposto sobre a Importação. Não poderia a legislação infraconstitucional extrapolar o conceito de ‘valor aduaneiro’ seja para nele incluir outros valores, tais como o das próprias contribuições e o do ICMS, muito menos para **equipará-lo** às quantias gravadas pela operação de saída interna, que deve recair sobre a **receita bruta**.” (PARECER CONFECCIONADO PARA A DISTRIBUIDORA de Combustíveis Saara S.A., relativo à constitucionalidade da aplicação, às operações de importação de combustíveis, das alíquotas do regime especial de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS (RECOB), anexo ao Processo Judicial nº 5004066-36.2020.4.03.6104, p. 27-30. Grifos no original).

²⁵⁶ Segundo Paulo de Barros Carvalho: “Com a edição da Emenda Constitucional nº 20/1998, por sua vez, ficou devidamente autorizada a instituição dessas contribuições sobre a receita das pessoas jurídicas. [...] Essa autorização, todavia, encerra, igualmente, uma proibição. De fato, ao regular condutas – aí incluída a conduta consistente na produção de novas normas jurídicas em matéria tributária – pode a autoridade competente fazê-lo mediante o emprego de três modais deônticos: obrigatório (Op), proibido (Vp) e permitido (Pp). A interdefinibilidade desses modais, por sua vez, é um meio seguro para identificar as proibições implícitas constantes do Texto Constitucional quando disciplina a atividade legiferante. [...]. Feitas essas considerações, voltemos ao quanto disposto no art. 195, 1, da Constituição da República. Ao estabelecer que a União tem competência para instituir contribuições sobre a receita, esse enunciado institui uma proibição eficaz para o exercício da atividade legiferante, pois a obrigação de instituir tais tributos sobre a receita (Op) se traduz na proibição de não instituir sobre a receita (V-p). Em outras palavras, **proíbe** a edição de normas infraconstitucionais que instituem contribuições com base de cálculo diversa daquela prevista no texto constitucional.” (PARECER CONFECCIONADO PARA A DISTRIBUIDORA de Combustíveis Saara S.A., relativo à constitucionalidade da aplicação, às operações de importação de combustíveis, das alíquotas do regime especial de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS (RECOB), anexo ao Processo Judicial nº 5004066-36.2020.4.03.6104, p. 26-28. Grifos no original).

Quadro 1 – Hipóteses normativas e consequente normativo PIS/Cofins-Importação e PIS/Cofins

PIS/Cofins-Importação		PIS/Cofins	
Hipótese Normativa		Hipótese Normativa	
Critério material: importar bens ou serviços do exterior ou de quem a lei a ele equiparar. ²⁵⁷		Critério material: auferir receita ou faturamento. ²⁵⁸ .	
Consequente Normativo		Consequente Normativo	
Base de cálculo: valor aduaneiro. ²⁵⁹	Alíquota: variável (<i>ad valorem</i>) ou fixa (<i>ad rem</i>) ²⁶⁰ .	Base de cálculo: receita ou faturamento auferido. ²⁶¹ .	Alíquota: variável (<i>ad valorem</i>) ou fixa (<i>ad rem</i>) ²⁶² .

Fonte: Dados da pesquisa.

Pois bem, a partir do exposto, verificamos que o que há de realmente comum aos homônimos (**PIS/Cofins-Importação e PIS/Cofins**), no que diz respeito, aos **enunciados de competência tributária**, são aqueles que dizem respeito às alíquotas. Estas, conforme o texto constitucional, precisamente artigo 149, § 2º, inciso III, alíneas “a” e “b”, podem ser objeto de **enunciação legislativa** tanto sob a forma variável (*ad valorem*) quanto sob a forma fixa (*ad rem*).

Em outros termos, as **contribuições sociais da seguridade social – PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação e PIS/Pasep e Cofins** – tem autorização constitucional para serem criadas mediante lei ordinária (veículo legislativo apto à criação *in abstracto* de **enunciado normativo tributário**),²⁶³ tanto com alíquotas variáveis (*ad valorem*) quanto com alíquotas fixas (*ad rem*).

Por outro lado, para concluirmos o raciocínio referente ao binômio constitucional (**hipótese de incidência e base de cálculo**) dos homônimos (**PIS/Cofins-Importação e PIS/Cofins**) só nos resta **um derradeiro dado** para que possamos seguir em frente com os outros tópicos necessários ao enfrentamento da problemática aqui dissertada.

²⁵⁷ Artigo 149, § 2º, inciso II, cumulado com artigo 195, inciso IV, da Constituição Federal.

²⁵⁸ Artigo 195, inciso I, alínea “b”, cumulado ao artigo 239, da Constituição Federal.

²⁵⁹ Artigo 149, § 2º, inciso II, cumulado com artigo 195, inciso IV, da Constituição Federal.

²⁶⁰ Artigo 149, § 2º, inciso III, alíneas “a” e “b”, da Constituição Federal.

²⁶¹ Artigo 195, inciso I, alínea “b”, cumulado ao artigo 239, da Constituição Federal.

²⁶² Artigo 149, § 2º, inciso III, alíneas “a” e “b”, da Constituição Federal.

²⁶³ O que afirmamos na esteira da doutrina de Roque Antonio Carrazza: “A Carta Suprema não criou tributos. Realmente, estamos convencidos de que a Constituição brasileira não criou tributo, mas, apenas, discriminou competências para que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, por meio de lei, venham a fazê-lo. Poderia, é certo, tê-lo feito, já que o **poder constituinte** é soberano. Preferiu, todavia, permitir que cada pessoa política, querendo, institua os tributos de sua competência. [...] É evidente que a **lei ordinária que cria, in abstracto, o tributo** (como a que descreve os crimes, cominando-lhes as penas cabíveis) só é lídima na medida em que consoa com os superiores preceitos constitucionais, máxime com a **norma-padrão de incidência** de cada uma das exações” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 433-434).

Tal dado diz respeito a serviço de que tais espécies de alíquotas são criadas no respectivo processo de **enunciação legislativa**. Explico. As alíquotas **variáveis** (*ad valorem*) e **fixas** (*ad rem*) são espécies que muitas vezes não se limitam ao desempenho de uma função fiscal.²⁶⁴ Além dessa função (dentre outras que não interessam aos objetivos desse trabalho), podem estar a serviço da **extrafiscalidade**²⁶⁵ e da **eficiência fiscal**.²⁶⁶ Senão, vejamos.

Primeiro, da **extrafiscalidade no PIS/Cofins-Importação e PIS/Cofins**. Entendemos, então, que encontra seu enunciado de competência no § 9º do artigo 195 da Constituição, *in verbis*:

§ 9º **As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas 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, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas “b” e “c” do inciso I do caput.²⁶⁷

Só autoriza, literalmente, o uso da extrafiscalidade (**alíquotas e bases de cálculo diferenciadas**) às contribuições **PIS/Pasep e Cofins**, desde que, **cumpram, com os requisitos ali contidos**:

- a) **Alíquotas e bases de cálculo diferenciadas** → **em razão** da atividade econômica.
- b) **Alíquotas e bases de cálculo diferenciadas** → **em razão** da utilização intensiva de mão de obra.
- c) **Alíquotas e bases de cálculo diferenciadas** → **em razão** do porte da empresa.
- d) **Alíquotas e bases de cálculo diferenciadas** → **em razão** da condição estrutural do mercado de trabalho.

Ainda, sofreu extensão, abarcando, também, as contribuições **PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação**, por meio do sentido dado ao aludido **enunciado de competência tributária** (§ 9º do artigo 195 da Constituição) por parte do Supremo Tribunal Federal.

²⁶⁴ No magistério de **Hugo de Brito Machado**: “[...] quando seu principal objetivo é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Ed. Malheiros Editores, 2019. p. 68).

²⁶⁵ No sentido em que faremos no item 1.5 do presente capítulo.

²⁶⁶ No sentido do exposto no item 1.2 do presente capítulo.

²⁶⁷ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

Isso foi feito quando do julgamento do RE 969.735 AgR/PR²⁶⁸ e RE 1.178.310/PR,²⁶⁹ acerca da extensão do enunciado de competência tributária do § 9º do artigo 195 da Constituição para o reconhecimento da extrafiscalidade às contribuições do **PIS/Pasep-Importação** e **Cofins-Importação**, desde que cumpram com os requisitos ali contidos (antes transcritos). Adiciona, contudo, **mais um requisito**:

- e) **Alíquotas e bases de cálculo diferenciadas** → **Para alguns produtos** que especifica²⁷⁰ e **desde que presente** Política Tributária de Extrafiscalidade devidamente **justificada**.²⁷¹

Segundo, da **eficiência fiscal** no **PIS/Cofins-Importação** e **PIS/Cofins**. Entendemos, conforme amplamente explicitado no item 1.2 do presente capítulo, que encontra seu enunciado

²⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 969.735 – PR**. Agravo regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da isonomia. Ausência de afronta. Orientação jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. Agravante: Marca Lasers Presentes Ltda. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 24/02/2017, Processo eletrônico DJe-050 Divulg 15-03-2017 Public 16-03-2017, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

²⁶⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 1.178.310 PR**. Constitucional e tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em um ponto percentual. Aproveitamento integral dos créditos obtidos com o pagamento do tributo. Vedação. Constitucionalidade do art. 8º, § 21, da Lei 10.865/2004, com a redação dada pela Lei 12.715/2012, e do § 1º-A do artigo 15 da Lei 10.865/2004, incluído pela Lei 13.137/2015. Recorrente: GP Imports Comércio de Peças e Acessórios para veículos Ltda. Recorrido: União. Relator(a): Marco Aurélio; Relator(a) p/ Acórdão: Alexandre de Moraes, em 16 de setembro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754002535>. Acesso em: 15 dez. 2021, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

²⁷⁰ Não incluídos a importação de gasolina e óleo diesel, que dizem respeito ao estudo de caso da presente dissertação.

²⁷¹ Conforme se verifica a partir do trecho de ementa dos aludidos precedentes: RE 969.735 AgR/PR: “2. A **majoração da alíquota da Cofins-Importação para alguns produtos importados não caracteriza**, por si só, violação do princípio da isonomia, tampouco **afronta à norma do art. 195, § 9º, da Constituição**. Possibilidade de tratamento diferenciado **quando presente política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada**.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 969.735 – PR**. Agravo regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da isonomia. Ausência de afronta. Orientação jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. Agravante: Marca Lasers Presentes Ltda. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 24/02/2017, Processo eletrônico DJe-050 Divulg 15-03-2017 Public 16-03-2017. Grifos nossos) e RE 1.178.310/PR: “1 - **É constitucional o adicional de alíquota da Cofins-Importação** previsto no § 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 1.178.310 PR**. Constitucional e tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em um ponto percentual. Aproveitamento integral dos créditos obtidos com o pagamento do tributo. Vedação. Constitucionalidade do art. 8º, § 21, da Lei 10.865/2004, com a redação dada pela Lei 12.715/2012, e do § 1º-A do artigo 15 da Lei 10.865/2004, incluído pela Lei 13.137/2015. Recorrente: GP Imports Comércio de Peças e Acessórios para veículos Ltda. Recorrido: União. Relator(a): Marco Aurélio; Relator(a) p/ Acórdão: Alexandre de Moraes, em 16 de setembro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754002535>. Acesso em: 15 dez. 2021. Grifos nossos).

de competência, no *caput* do artigo 37 da Constituição (princípio da eficiência em matéria tributária, que se desdobra no princípio da praticabilidade tributária).

Com esse último dado verificamos, portanto, que existe autorização constitucional para criação legislativa de **PIS/Cofins-Importação** e **PIS/Cofins**, com alíquotas **variáveis** (*ad valorem*) e **fixas** (*ad rem*), que podem estar a serviço tanto da **extrafiscalidade** quanto da **eficiência fiscal**.

Essas premissas são de suma importância para correto enfrentamento da problematização ora dissertada e com elas nos sentimos preparados para a exposição seguinte, que diz respeito à manifestação dos **enunciados** legais, do **PIS/Cofins-Importação** e **PIS/Cofins**, naquilo que interessa aos objetivos do presente trabalho – **critério material** e **critério quantitativo** da regra matriz de incidência de tais tributos, respectivamente:

- Sobre a importação (no mercado externo) de **gasolina** e **diesel** (sujeito à incidência do **PIS/Cofins-Importação**).
- Sobre a **receita ou faturamento** oriundo da comercialização (no mercado interno) de **gasolina** e **diesel** (sujeito à incidência do **PIS/Cofins**).

1.3.3 Critério material e critério quantitativo dos enunciados legais do PIS/Pasep e Cofins e do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação referentes à incidência sobre a gasolina e o diesel

A legalidade, *in abstracto*, dos enunciados normativos tributários do **PIS/Pasep** e **Cofins** referentes à **atual incidência** sobre a **gasolina** e o **diesel** é extraída de dispositivos da Lei nº 9.718/1998 somada a dispositivos da Lei nº 10.865/2004, transcritos naquilo que é necessário:

Art. 4º As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/Pasep e para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão **calculadas**, respectivamente, **com base nas seguintes alíquotas**:
 I – **5,08%** (cinco inteiros e oito centésimos por cento) e **23,44%** (vinte inteiros e quarenta e quatro centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de **gasolinas** e suas correntes, exceto gasolina de aviação;
 II – **4,21%** (quatro inteiros e vinte e um centésimos por cento) e **19,42%** (dezenove inteiros e quarenta e dois centésimos por cento), incidentes sobre a receita bruta decorrente da venda de **óleo diesel** e suas correntes; [...].²⁷²

²⁷² Art. 4º da Lei nº 9.718/1998 (BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, Seção 1, p. 02, 28 nov. 1998).

Art. 23. O importador ou fabricante dos produtos referidos nos incisos I a III do art. 4º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, e no art. 2º da Lei nº 10.560, de 13 de novembro de 2002, poderá **optar por regime especial de apuração e pagamento** da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, no qual os valores das contribuições são fixados, respectivamente, em:

I - **R\$ 141,10** (cento e quarenta e um reais e dez centavos) e **R\$ 651,40** (seiscentos e cinquenta e um reais e quarenta centavos), por metro cúbico de **gasolina** e suas correntes, exceto gasolina de aviação;

II - **R\$ 82,20** (oitenta e dois reais e vinte centavos) e **R\$ 379,30** (trezentos e setenta e nove reais e trinta centavos), por metro cúbico de **óleo diesel** e suas correntes; [...].²⁷³

Pelo exposto, verifica-se que a atual incidência do **PIS/Cofins** sobre o produto da comercialização (**receita/faturamento**) de **gasolina** e **diesel** dá ensejo a **dois regimes de apuração e pagamento**. O primeiro desses **regimes**, que denominaremos **normal**, com o seguinte perfil:

Quadro 2 – Auferindo receita ou faturamento de **gasolina** e **diesel**

Alíquota Variável (<i>ad valorem</i>)	
5,08% a título de PIS sobre a gasolina	23,44% a título de Cofins sobre a gasolina
4,21% a título de PIS sobre a diesel	19,42% a título de Cofins sobre a diesel

Fonte: Dados da pesquisa.

O segundo regime, que denominaremos, previamente,²⁷⁴ **especial**, com o seguinte perfil:

Quadro 3 – Auferindo receita ou faturamento de **gasolina** e **diesel**

Alíquota Fixa (<i>ad rem</i>)	
R\$ 141,10 a título de PIS sobre a gasolina	R\$ 651,40 a título de Cofins sobre a gasolina
R\$ 82,20 a título de PIS sobre o diesel	R\$ 379,30 a título de Cofins sobre o diesel

Fonte: Dados da pesquisa.

Já, a legalidade, *in abstracto*, dos **enunciados normativos tributários** do **PIS/Pasep-Importação** e **Cofins-Importação**, referentes à **atual incidência** sobre a **gasolina** e o **diesel**, é extraída de dispositivos da Lei nº 10.865/2004, transcritos naquilo que é necessário:

Art. 7º A **base de cálculo** será:

I - o **valor aduaneiro**, na hipótese do inciso I do *caput* do art. 3º desta Lei;
[...]

²⁷³ Art. 23 da Lei nº 10.865/2004 (BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Edição Extra, p. 01, 30 abr. 2004).

²⁷⁴ Só para fins de compreensão do presente item, uma vez que ele nomenclatura própria (Recob – Regime Especial **Opcional** de Apuração e Pagamento do **PIS/Pasep** e **Cofins** incidentes sobre os combustíveis que especifica), sendo devidamente abordado no próximo item (1.4).

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, **sobre a base de cálculo** de que trata o art. 7º desta Lei, **das alíquotas**:

I - na hipótese do inciso I do *caput* do art. 3º, de:

a) **2,1%** (dois inteiros e um décimo por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e

b) **9,65%** (nove inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Cofins-Importação; e [...].²⁷⁵

Pelo exposto verifica-se que, na atual incidência do **PIS/Cofins-Importação**, primeiro, **inexiste, inequivocamente (sem ambiguidade e vaguidade)**, regramento específico para a importação de **gasolina** e **diesel**. Segundo, a importação fica sujeita ao **PIS/Cofins-Importação** com o seguinte **regime padrão**²⁷⁶ **de apuração e pagamento**, com o seguinte perfil:

Quadro 4 – Importado **gasolina** e **diesel**²⁷⁷

Alíquota Variável (<i>ad valorem</i>)	
2,1% a título de PIS-Importação sobre a gasolina	9,65% a título de Cofins-Importação sobre a gasolina
2,1% a título de PIS-Importação sobre a diesel	9,65% a título de Cofins-Importação sobre a diesel

Fonte: Dados da pesquisa.

Nesse contexto, verificamos mais um dado fundamental ao correto deslinde da problemática aqui dissertada, que diz respeito à razão de existência de **dois regimes, de apuração e pagamento**, do **PIS/Cofins**, incidente sobre o produto da comercialização (**receita/faturamento**) de **gasolina** e **diesel**.

Tal apreciação será realizada nos próximos dois itens finais do presente capítulo (1.4 e 1.5), a partir da **enunciação-enunciada**²⁷⁸ da Lei nº 10.865/2004, mas brevemente antecipada para fins de fecho do presente item.

Nesse sentido, temos que a **razão de existência** é obtida pela **exposição de motivos**²⁷⁹ da Lei nº 10.865/2004, precisamente no seu **item 10**, que transcrevemos, por oportuno:

²⁷⁵ BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Edição Extra, p. 01, 30 abr. 2004.

²⁷⁶ Em função do uso das **alíquotas padrão**, presentes no inciso I do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004.

²⁷⁷ Haja vista a inexistência de um **inequívoco (sem ambiguidade e vaguidade)** regramento específico para a importação de **gasolina** e **diesel**.

²⁷⁸ No sentido exposto por Tárek Moysés Moussallem (estribado na doutrina de Paulo de Barros Carvalho): “Por outro giro, a partir da enunciação-enunciada do texto jurídico, objetivaremos reconstruir o procedimento legislativo e a competência do órgão que o elaborou, bem como o espaço e o tempo em que foi produzido.” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 63).

²⁷⁹ Conforme veremos no item 1.5 do presente capítulo, a exposição de motivos é parte integrante da enunciação-enunciada, segundo o magistério de **Aurora Tomazini Carvalho** (CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 498) e de **Paulo de Barros de Carvalho** (citado por CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 423-424).

10. Objetivando **evitar evasão fiscal** e **regular o mercado de combustível**, a proposta altera a alíquota *ad valorem* da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de gasolina e óleo diesel, bem como **estabelece a incidência mediante alíquotas específicas**, por opção do contribuinte.²⁸⁰

Verificamos, nessa perspectiva, que a razão de existência, principalmente do aludido regime – previamente denominado por nós de especial –, foi exatamente:

- **Evitar evasão fiscal** → Objetivo inequivocamente de **eficiência fiscal**.
- **Regular o mercado de combustível** → Objetivo inequivocamente de **extrafiscalidade**.

Ocorre que, conforme sobejamente demonstrado, o aludido **regime especial** é ínsito ao **PIS/Cofins** e, portanto, nada tem a ver com a incidência do **PIS/Cofins-Importação**.

Conforme veremos, no entanto, de maneira pormenorizada, nos itens seguintes (1.4 e 1.5), existe um dispositivo da Lei nº 10.865/2004 totalmente **impreciso**, por ser flagrantemente **ambíguo** e **vago**, qual seja, o § 8º do artigo 8º da aludida lei, *in verbis*:

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas:

[...].

§ 8º A importação de gasolinas e suas correntes, exceto de aviação e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação fica sujeita à incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins, fixadas por unidade de volume do produto, às alíquotas previstas no art. 23 desta Lei, independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido.²⁸¹

Isso serve de esteio às injuridicidades, objeto da problemática aqui dissertada, na medida em que, apesar de demonstradas as diferenças entre o **PIS/Pasep** e **Cofins** e o **PIS/Pasep-Importação** e **Cofins-Importação**, a União Federal se vale de tal dispositivo (**vago** e **ambíguo**)

²⁸⁰ BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Edição Extra, p. 01, 30 abr. 2004.

²⁸¹ BRASIL, op. cit., p. 1.

para, por meio da infralegalidade,²⁸² aplicar de forma **obrigatória** tal regime²⁸³ quando da incidência do **PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação** na importação de **gasolina e diesel**.

Sobre esse objeto, repisamos, nos debruçaremos nos itens posteriores do presente capítulo, de forma a demonstrar, a uma, a **ambiguidade** e **vaguidade** do § 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004; a duas, como essa **ambiguidade** e **vaguidade** é a causadora das injuridicidades objeto da problematização aqui dissertada.

1.4 Ponto de partida da problematização: Imprecisão do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 e o uso obrigatório do Recob na incidência do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação

Neste item, vamos tratar da imprecisão linguística.²⁸⁴

²⁸² BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RBF nº 1.911, de 11 de outubro de 2019. Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. **Diário Oficial da União**, Brasília, Seção 1, p. 27, 15 out. 2019.

²⁸³ Que, repisamos, é **ínsito** do **PIS/Pasep e Cofins** e de aplicação **opcional** do contribuinte.

²⁸⁴ Para Tárek Moysés Moussallem: “A linguagem, como instrumento do saber, é saturada de vícios, a ponto de, não raramente, em determinadas circunstâncias, aniquilar o processo comunicacional. Por isso devemos estar atentos ao fato de que os equívocos são constitutivos da linguagem para, sempre que possível, poder saná-los. Dentre os inúmeros vícios e confusões inerentes à linguagem, ressaltaremos, apoiados em Carlos Santiago Nino, três problemas que prejudicam o conhecimento da palavra [...]: a ambiguidade; b) vaguidade e c) carga emotiva. Insistimos, essas imperfeições são muito comuns na linguagem ordinária, cabendo ao cientista (linguagem científica), a todo momento, tentar eliminá-las. Utilizamos a expressão ‘tentar eliminá-las’, visto que só se torna impossível expurgá-las definitivamente. [...] Ambiguidade é o uso da palavra com mais de um significado. Ocorre quando a palavra é usada com dois ou mais sentidos. Trata-se de problema eminentemente semântico, pois tralha a relação entre uma palavra e as demais palavras que buscam explicá-la. A ambiguidade é a forma mais fácil de inferirmos a intangibilidade entre a linguagem e a realidade. Caso houvesse ponto de interseção entre ambas, não haveria este embaraço, porque as palavras se refeririam a um e somente um objeto real. [...] A vaguidade é o estado de indeterminação da palavra, é sua condição de imprecisão. É a incapacidade de determinarmos se a linguagem da realidade social está abrangida pelo conceito de uma palavra. Por outro giro: é a impossibilidade de aplicarmos determinada palavra à linguagem da realidade social. Destarte, há circunstâncias em que as palavras possuem perfeita aplicabilidade à linguagem constitutiva do real, da mesma forma que há casos em que a inaplicabilidade da palavra é hialina, é a chamada ‘zona de certeza das palavras’. Mas existem situações outras nas quais a linguagem da realidade social não se subsume perfeitamente ao conceito da palavra, tornando incerta sua aplicabilidade: é a chamada ‘zona de penumbra’” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 32-34). Para Paulo de Barros Carvalho, “[n]unca é demais repetir que as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria, no corpo escrito da lei. Advém daí que, muitas vezes, um único dispositivo não seja suficiente para a compreensão da regra jurídica, em sua integralidade existencial. Vê-se o leitor, então, na contingência de consultar outros preceitos do mesmo diploma e, até sair dele, fazendo incursões pelo sistema. As normas jurídicas são juízos hipotéticos, em que se enlaça determinada consequência à realização condicional de um fato. E quanto a essa arquitetura lógica interior, nenhuma diferença há entre regras tributárias, comerciais, civis, penais, administrativas, processuais, constitucionais etc., porque pertence à própria substância formal do juízo normativo. O princípio que estabelece o elo de ligação entre antecedente e consequente das normas jurídicas é o *dever-ser*, em contraponto às leis naturais, onde encontramos o princípio da **causalidade**. O enunciado da

proposição normativa, em símbolos lógicos, é este: **Se A, então B**, ao passo que as regras da natureza se exprimem assim: **Se A, então B**” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 254. Grifos no original). A esse trecho se soma esse outro, de suma importância para a compreensão da presente problematização, **quando Paulo de Barros Carvalho tece considerações sobre o artigo 4º do CTN**: “Tivemos a oportunidade de deduzir breve crítica à disposição desse artigo, na medida em que afirma ser a natureza jurídica específica do tributo **determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação**. É evidente que não pode prevalecer, enquanto dois mandamentos que lhe são hierarquicamente superiores falam, decididamente, em sentido contrário. Vale aqui, mais uma vez, a supremacia da interpretação sistemática do direito, com relação ao entendimento isolado de uma simples norma. Todavia, o preceito traz duas contribuições interessantes: para a boa compreensão da matéria: são as circunstâncias nele consignadas como irrelevantes para influir na constituição íntima do tributo – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; e a destinação do produto da sua arrecadação. Vamos discuti-las separadamente. Manifesta o legislador, no inc. I, uma extraordinária lucidez, ao declarar que suas palavras não devem ser levadas ao pé da letra. Os nomes com que venha a designar prestações pecuniárias que se quadrem na definição do art. 3º do Código Tributário Nacional não de ser recebidos pelo intérprete sem aquele tom de seriedade e de certeza que seria de esperar. **Porque, no fundo, certamente presentiu que, utilizando uma linguagem natural, penetrada das imperfeições da comunicação cotidiana, muitas vezes iria enganar-se, perpetuando equívocos e acarretando confusões. E é justamente o que acontece. As leis não são feitas por cientistas do Direito e sim por políticos, pessoas de formação cultural essencialmente diversificada, representantes que são dos múltiplos setores que compõem a sociedade. O produto de seu trabalho, por conseguinte, não trará a marca do rigor técnico e científico que muitos almejam encontrar. Seria como se tivesse dito: Não levem às últimas consequências as palavras que enuncio, por que não sou especialista. Compreendam-me em função da unidade sistemática da ordem jurídica.** Em raríssimas ocasiões vimos vibrar com tamanha franqueza a sensibilidade política do legislador. Prestigiemo-la, portanto. O inc. II vem como um aviso providencial: o destino que se dê ao produto da arrecadação é irrelevante para caracterizar a natureza jurídica do tributo. Coincide, a ponto, com o limite do campo de especulação do Direito Tributário, que não se ocupa de momentos ulteriores à extinção do liame fiscal. Aquela entidade que vier a preencher os requisitos estipulados no art. 3º do Código Tributário Nacional será, juridicamente, um tributo, a despeito da destinação que for atribuída aos valores arrecadados. Mantenhamos na retentiva esse conselho, elucidativo e prático, aplicando-o sempre que for o caso.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 61-62. Grifos nossos e no original). Em outro trecho da mesma obra, complementa: “Ao depositar nos textos do direito positivo as significações de seus atos de vontade, muito embora o faça com intenção de racionalidade, acaba por incorrer numa série de vícios, responsáveis por antinomias, pleonasmos, ambiguidades de toda ordem, falhas sintáticas, construções impróprias e até fórmulas vazias de sentido. Esse trato, de certa forma inconsequente da matéria legislada, obriga o cientista do Direito a um penoso trabalho de reconstrução, de natureza compositiva, promovendo o arranjo lógico dos preceitos nos seus escalões hierárquicos de origem desenvolvendo ingentes pesquisas nos planos semântico e pragmático tudo para obter, do sistema, um produto isento de contradições e idôneo para o fim a que se destina. Dista de ser verdadeira a lição, tão cediça em nossos clássicos, de que a lei não contém erros, redundâncias, palavras inúteis. A prática no meneio dos diplomas legislativos desmente, com absoluta reiteração, o vetusto e teimoso preconceito. É lícito afirmar-se que nenhum ato normativo está livre de tais defeitos, fruto que é do trabalho do homem, prisioneiro eterno de suas iminentes limitações” (Idem, ibidem, p. 218). No mesmo sentido em CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 391-393). Corroborando com o acima exposto, aquilo que, se chama de “babel terminológica”, a que se refere André Folloni, com base na obra de José Souto maior Borges: “Para obter o discurso com cientificidade plena, o estudioso deveria partir em busca de um aprimoramento terminológico que levasse à perfeição na linguagem. Daí o sucessivo refinamento, por exemplo, de ‘elementos’ a ‘determinações’, passando pelos ‘aspectos’ e ‘critérios’. Quatro palavras para nomear a mesma realidade, cada uma delas formadora do léxico próprio de cada um dos quatro tributaristas que a conceberam. **O desenvolvimento desse tipo de atividade leva, fatalmente, a uma babel**: a coexistência de discursos que integrariam a mesma comunidade científica, todos supostamente com a mesma função descritiva do mesmo objeto, mas vazados, cada um, **em sua linguagem própria**. A busca pelo refinamento constante acaba por inadvertidamente, desembocar na **confusão terminológica**.” (FOLLONI, André. **Clareiras e caminhos do Direito Tributário**. Crítica da ciência do Direito Tributário a partir da obra de José Souto Maior Borges. 2011. Tese (doutorado) – Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, 2011. p. 182-183. Grifos nossos).

Tal **imprecisão linguística** é indicio probatório tanto do chamado “cerco inapelável da linguagem”²⁸⁵ como da **instabilidade de avaliação do plano empírico**, a que alude Paulo de Barros Carvalho.²⁸⁶

Nesse contexto é que se verificam **os limites à interpretação** e ao “sentido literal possível”,²⁸⁷ em exata sintonia com o magistério de Paulo de Barros Carvalho:²⁸⁸

O desprestígio da chamada interpretação literal, como critério isolado da exegese, é algo que dispensa meditações mais sérias, bastando arguir que, prevalecendo como método interpretativo do direito, seríamos forçados a admitir que os meramente alfabetizados, quem sabe com o auxílio de um dicionário de tecnologia jurídica, estariam credenciados a elaborar as substâncias das ordens legislativas, edificando as proporções do significado da lei. O reconhecimento de tal possibilidade roubaria à Ciência do Direito todo o teor de suas conquistas, relegando o ensino universitário, ministrado nas faculdades, a um esforço estéril, sem expressão e sentido prático de existência. Daí por que o texto escrito, na singela conjugação de seus símbolos, não pode ser mais que a porta de entrada para o processo de apreensão da vontade da lei; jamais confundida com a intenção do legislador. O jurista, que nada mais é do que o lógico, o semântico e o pragmático da linguagem do direito, há de debruçar-se sobre os textos, quantas vezes obscuros, contraditórios, penetrados de erros e imperfeições terminológicas, para construir a essência dos institutos, surpreendendo, com nitidez, a função da regra, no implexo quadro normativo. E, à luz dos princípios capitais, que no campo tributário se situam no nível da Constituição, passa a receber a plenitude do comando expedido pelo legislador, livre de seus defeitos e apto para produzir as consequências que lhe são peculiares.

O exposto traduz à perfeição o que entendemos ser a raiz de toda a problemática dissertada no presente trabalho, a seguir sumarizada.

Um regime, que denominamos de padrão,²⁸⁹ com o seguinte perfil:

Quadro 5 – Importado gasolina e diesel²⁹⁰

Alíquota Variável (ad valorem)	
2,1% a título de PIS-Importação sobre a gasolina	9,65% a título de Cofins-Importação sobre a gasolina
2,1% a título de PIS-Importação sobre a diesel	9,65% a título de Cofins-Importação sobre a diesel

Fonte: Dados da pesquisa.

²⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Breves considerações sobre a função descritiva da ciência do Direito Tributário. *Conjur*, 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-out-01/paulo-barros-breves-consideracoes-funcao-descritiva-ciencia-direito-tributario>. Acesso em 5 dez. 2021. p. 4-7.

²⁸⁶ Que varia totalmente “em função da subjetividade” (Idem, *ibidem*, p. 2).

²⁸⁷ Na forma, do magistério, de Andrei Pitten Velloso (VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 176-197) e de Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 120-122), que abordaremos com mais acuidade nos itens 1.5 e 2.1 do presente trabalho.

²⁸⁸ Idem, *ibidem*, p. 126-127.

²⁸⁹ Conforme visto no item 1.3 do presente capítulo, com uso das **alíquotas padrão** do inciso I do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 para importação de **gasolina** e **diesel**.

²⁹⁰ Em função dos enunciados normativos do artigo 7º, inciso I, e artigo 8º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, totalmente precisos (**sem ambiguidade e vaguidade**), para a importação de **gasolina** e **diesel**.

Um enunciado normativo impreciso²⁹¹ que, de duas uma:

- **Ou** se apresenta, como regime especial do PIS/Cofins-Importação.
- **Ou** se utiliza de alíquotas fixas (*ad rem*) de um regime especial do PIS/Cofins.

Com o seguinte perfil:

Quadro 6 – Auferindo receita ou faturamento de gasolina e dieses

Alíquota Fixa (<i>ad rem</i>)	
R\$ 141,10 a título de PIS sobre a gasolina	R\$ 651,40 a título de Cofins sobre a gasolina
R\$ 82,20 a título de PIS sobre o diesel	R\$ 379,30 a título de Cofins sobre o diesel

Fonte: Dados da pesquisa.

Nesse sentido, passamos a demonstrar a aludida **imprecisão linguística**, que se materializa pela **ambiguidade** e **vaguidade**. Senão, vejamos.

Pela **ambiguidade, de forma geral**, na medida em que o legislador alojou **enunciado prescritivo**, que literalmente se refere ao **PIS/Cofins** em parágrafo de artigo do **PIS/Cofins-Importação**, dando azo, por **esse motivo**, para que a IN RFB nº 1.911/2019 indicasse uma diretriz de sentido inequivocamente injurídica.²⁹²

Ainda, **de forma específica**, pelos motivos a seguir explicitados. Como **primeiro motivo**, o **enunciado normativo do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004**²⁹³ se refere à “importação”.

Pelo **inciso IV do artigo 195**²⁹⁴ **da Constituição Federal**, é contribuinte do **PIS/Cofins-Importação sempre que realiza operação de importação**. Isso é reforçado pela

²⁹¹ Parágrafo 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, que se mostra flagrante impreciso (**com ambiguidade e vaguidade**) para a importação de **gasolina e diesel**, conforme restará sobejamente demonstrado.

²⁹² Objeto de apreciação no item 1.5 do presente capítulo.

²⁹³ “Art. 8º [...]. § 8º **A importação** de gasolinas e suas correntes, exceto de aviação e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação fica **sujeita à incidência da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins**, fixadas por unidade de volume do produto, às alíquotas previstas no art. 23 desta Lei, independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido.” (BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Edição Extra, p. 01, 30 abr. 2004.)

²⁹⁴ “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.” (BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Grifos nossos).

dicção do **inciso II do § 2º do artigo 149**²⁹⁵ e da **alínea “a”, do inciso III, do § 2º do art. 149**,²⁹⁶ ambos da **Constituição Federal**.

No entanto, pela alínea “b” do inciso I do art. 195²⁹⁷ da Constituição Federal, também é contribuinte do PIS/Cofins **sempre que apura receita ou faturamento**, reforçada pela dicção da alínea “a” do inciso III do § 2º do art. 149²⁹⁸ da Constituição Federal.

Caso o **enunciado normativo do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004** tivesse se referido ao **PIS/Cofins-Importação**, cuja **hipótese de incidência** se refere ao comportamento de **importar**, inexistiria, por esse motivo, **ambiguidade**, pois o enunciado indicaria que o tributo a que se referia era correspondente com sua **hipótese de incidência**, mas essa não é a realidade.

O enunciado se refere literalmente ao **PIS/Cofins** e esse é o motivo da **ambiguidade**, justamente porque não está na hipótese de incidência do **PIS/Cofins** o comportamento de **importar**, limitando-se simplesmente, aquela hipótese de incidência, ao comportamento de auferir **receita** ou **faturamento**.

Isso ocorre porque a empresa **importa gasolina** ou **diesel**²⁹⁹ do exterior e, posteriormente, com esses combustíveis já nacionalizados, comercializa-os no mercado interno, aferindo respectiva **receita** ou **faturamento**.

Por esses comportamentos de **importar** (em um **primeiro momento**) e auferir **receita** ou **faturamento** (em um **segundo momento**) está, portanto, sujeita:

- à incidência do **PIS/Cofins-Importação** (acerca do comportamento praticado no **primeiro momento**).
- à incidência do **PIS/Cofins** (acerca do comportamento praticado no **segundo momento**).

²⁹⁵ “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: [...] II - **incidirão também sobre a importação** de produtos estrangeiros ou serviços.” (BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Grifos nossos).

²⁹⁶ “[...] III - poderão ter alíquotas: a) *ad valorem*, **tendo por base** o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, **no caso de importação, o valor aduaneiro**; [...]” (BRASIL, op. cit.).

²⁹⁷ “[...] I - do empregador, **da empresa** e da entidade a ela equiparada na forma da lei, **incidentes sobre**: [...] b) **a receita ou o faturamento**; [...]” (BRASIL, op. cit.).

²⁹⁸ “[...] III - poderão ter alíquotas: a) *ad valorem*, **tendo por base o faturamento, a receita bruta** ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; [...]” (BRASIL, op. cit.).

²⁹⁹ Combustíveis que dizem respeito ao estudo de caso do presente trabalho.

Conforme a ilustração³⁰⁰ a seguir elucidativamente demonstra:

Figura 1 – Importador de gasolina e diesel



Fonte: Dados da pesquisa.

Segundo motivo, o enunciado normativo do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 se refere a alíquotas fixas (*ad rem*), utilizadas em Regime Especial de Apuração e Pagamento (Recob), que não é destinado para o PIS/Cofins-Importação, e sim para o PIS/Cofins.

Para isso, o intérprete conta com duas seguras indicações:

- A primeira, extraída do **item 10 da exposição de motivos**³⁰¹ da Lei nº 10.865/2004, onde se verifica que o Recob foi criado para “alterar a alíquota *ad valorem* da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de gasolina e óleo diesel” e, até a presente data, não existe qualquer lei modificando isso.
- A segunda, todos os dispositivos de lei que tratam do Recob literalmente o fazem para incidência do **PIS/Cofins**, inclusive o próprio § 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, a que se soma o artigo 23 da Lei nº 10.865/2004, que, por sua vez, remetem a uma lei que trata exclusivamente do **PIS/Cofins**, a Lei nº 9.718/1998, nos artigos 4º e 5º, § 4º.

³⁰⁰ Extraída do PARECER CONFECCIONADO PARA A DISTRIBUIDORA de Combustíveis Saara S.A., relativo à constitucionalidade da aplicação, às operações de importação de combustíveis, das alíquotas do regime especial de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS (RECOB), anexo ao Processo Judicial nº 5004066-36.2020.4.03.6104, p. 2.

³⁰¹ Conforme veremos no item 5 do presente capítulo, a exposição de motivos é parte integrante da enunciação-enunciada, segundo o magistério de **Aurora Tomazini Carvalho** (CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 498) e de **Paulo de Barros de Carvalho** (citado por Idem, ibidem, p. 423-424).

A **exposição de motivos** de criação da Lei nº 10.865/2004, em pelo menos um item, deveria ter se referido à criação do Recob também para o **PIS/Cofins-Importação, mas não o faz.**

Ou

Os **enunciados legais** que se referem ao Recob (pelo menos um) deveriam ter se referido ao uso do referido **regime especial** para incidência do **PIS/Cofins-Importação, mas não o faz.**

Nesse sentido, caso esses dois elementos citados tivessem sido seguidos, inexistiria **ambiguidade**, pois os enunciados indicariam que o tributo a que se referia era o **PIS/Cofins-Importação, mas não é essa a realidade.**

Terceiro motivo, o enunciado normativo do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 se refere à aplicação das “alíquotas previstas no art. 23 desta Lei, **independentemente** de o importador **haver optado** pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido”, ou seja, **torna o Recob**, para o importador, **é obrigatório.**

Nesse particular, **ocorre o cumprimento da razão de existência do Recob, conforme se extrai do item 10 da exposição de motivos³⁰² da Lei nº 10.865/2004, desdobrado em dois objetivos, que tornamos a transcrever, por oportuno:**

10. Objetivando **evitar evasão fiscal** e **regular o mercado de combustível**, a proposta altera a alíquota *ad valorem* da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de gasolina e óleo diesel, bem como **estabelece a incidência mediante alíquotas específicas**, por opção do contribuinte.

O primeiro, **evitar evasão fiscal**, em nítida aplicação da **praticabilidade**,³⁰³ conforme visto no item 1.2 do presente capítulo, em função da necessidade de **eficiência fiscal** na aludida incidência tributária.

³⁰² Conforme veremos nos itens seguintes, a exposição de motivos é parte integrante da enunciação-enunciada, segundo o magistério de **Aurora Tomazini Carvalho** (CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 498) e de **Paulo de Barros de Carvalho** (citado por CARVALHO, op. cit., p. 423-424).

³⁰³ Haja vista que o expressivo número de operações comerciais com combustíveis (em especial, gasolinas e suas correntes, exceto de aviação e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP), derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação – **gêneros de primeira necessidade**), implica em aplicação da lei em massa, o que se dá, em particular, com a criação do Recob para incidência do **PIS/Cofins** sobre os combustíveis que especifica.

O expressivo número de operações comerciais com combustíveis gera grande evasão fiscal do **PIS/Cofins**, sendo, portanto, razoável que o **importador**³⁰⁴ **se sujeite, obrigatoriamente**, às regras de facilitação da fiscalização (na comercialização, no mercado interno, do **combustível importado**, já nacionalizado) da incidência do **PIS/Cofins** que o Recob proporciona.

O segundo, **regular o mercado de combustível**, em nítida aplicação da **extrafiscalidade**, conforme será visto no item 1.5 do presente capítulo, que, por sua vez, está em direta consonância com a política pública pátria, para o setor, de **priorização do produtor** que comercializa **combustível nacional**. Isso gera as seguintes conclusões:

- que o importador, quando auferir sua **receita** ou **faturamento**, fará, **de forma obrigatória, a apuração e o recolhimento** do **PIS/Cofins** no âmbito do referido **regime especial** (Recob) quando da **comercialização, no mercado interno**.
- e não que o importador, **quando realizar importação**, faça o recolhimento do **PIS/Cofins-Importação** se utilizando **ou do Recob ou das alíquotas deste**.

Por ser essa última conclusão, do ponto de vista constitucional, juridicamente impossível (e reveladora, portanto, da razão de ser da **ambiguidade** em exame), conforme já dissemos (e reiteramos, na forma de hipóteses, na problematização do presente trabalho),³⁰⁵ o Recob é **regime especial ínsito** ao tributo (**PIS/Cofins**), cujo comportamento, que se encontra descrito na respectiva **hipótese de incidência**, é o de auferir **receita** ou **faturamento**, e não o de **importar**.

Quarto motivo, a **obrigatoriedade** do Recob na importação de **gasolina e diesel** desvirtua a intenção de ser **flexibilização da incidência** (por opção do contribuinte importador) e, então, revela o verdadeiro caráter de **mutação da incidência, insinuado por enunciado legal ambíguo** (§ 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004), mas **concretizado** por meio de **enunciados infralegais** (da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019), prenhe de injuridicidades (ilegal e inconstitucionalmente).

Quinto motivo, diante disso, a fim de suprir essa **ambiguidade** e dar sentido ao supracitado dispositivo de lei, fora expedida IN RFB nº 1.911/2019, que, nos artigos 255 e 328,

³⁰⁴ Haja vista, a política pública pátria para o setor de priorização do produtor de combustível, que opera com produto nacional.

³⁰⁵ O que faremos no próximo capítulo.

trata acerca da **tributação sobre a importação de gasolina e diesel** (exatamente o que interessa aos objetivos do presente trabalho).

Nesse contexto, o **artigo 328 da IN RFB nº 1.911/2019** afirma, expressamente, que, **independentemente da opção do importador** pelo Recob, o **PIS/Cofins-Importação**, incidente na **importação** dos combustíveis que especifica (inclusos **gasolina e diesel**), fica sujeito à aplicação de **alíquotas fixas sobre unidade de medida**.

É evidente que essa norma executiva extrapola o limite da competência reguladora do Poder Executivo ao dar um sentido ao **§ 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004**, de forma a aplicar o Recob na **importação** (e não sobre o **importador**), totalmente diverso daquele explícito na enunciação em exame. Para tanto, mais uma vez, importa salientar que a **exposição de motivos** do Recob afirma que esse **regime especial** se presta a:

- **Combater a evasão fiscal** (função de **eficiência fiscal**);
- **Regular o mercado de combustíveis** (função de **extrafiscalidade**).

A questão é qual o propósito do **§ 9º do art. 195 da CF/88**, ao permitir a possibilidade de **alíquotas e bases de cálculo diferenciadas: atender a função de eficiência fiscal** ou **atender a função de extrafiscalidade?**

A **função de eficiência fiscal** é dispensadora da investigação pessoal,³⁰⁶ já a **função de extrafiscalidade** é solicitadora da investigação pessoal.³⁰⁷ Por conta disso, verificamos que as **alíquotas e bases diferenciadas** do § 9º do artigo 195 da CF/88 só podem ser para **função de extrafiscalidade**, no entanto, o Recob tem as duas (**função de eficiência fiscal e função de extrafiscalidade**).

Na **importação**, perde sentido a **função de eficiência fiscal** (porque, naturalmente, é dificultada a **evasão fiscal**),³⁰⁸ mas, por outro lado, tem grande importância a **função de extrafiscalidade** (haja vista, a necessidade de **regular o mercado de combustíveis**, em especial quando se a ele agregam-se **produtos importados**).

O problema é que o Recob é regime especial ínsito ao **PIS/Cofins**³⁰⁹ e o **PIS/Cofins-Importação** só poderia, em tese, ter **alíquotas e bases diferenciadas** do § 9º do artigo 195 da

³⁰⁶ Conforme vimos no item 1.2 do presente capítulo.

³⁰⁷ Conforme veremos no item 1.5 do presente capítulo.

³⁰⁸ Na medida em que é condição de nacionalização dos produtos importados o recolhimento de todos os tributos aduaneiros.

³⁰⁹ Conforme vimos, a indicação inequívoca do **item 10** da exposição de motivos da Lei nº 10.865/2004.

CF/88 (nos termos decididos pelo STF, no RE 969.735 AgR/PR³¹⁰ e no RE 1.178.310/PR),³¹¹ se pelo menos tivesse **política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada**.

Nessa perspectiva, o tributo que tem política tributária de extrafiscalidade **devidamente justificada** é o **PIS/Cofins**, conforme explicita o **item 10** da **exposição de motivos** da Lei nº 10.865/2004, como uma das justificativas de criação do Recob.

Resta, ao **PIS/Cofins-Importação**, a **literalidade ambígua** do § 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 e a diretriz de sentido infralegal e, portanto, injurídica, da IN RFB nº 1.911/2019, para cobrar **do importador, na importação**, por meio de alíquotas fixas (*ad rem*) do Recob, de forma **obrigatória**, desconsiderando:

- que, literalmente, o § 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 enuncia o **PIS/Cofins**, e não o **PIS/Cofins-Importação**;
- que o Recob é ínsito ao **PIS/Cofins**;
- que o Recob é **opcional**;
- que, no particular, da importação de combustíveis que especifica, o **PIS/Cofins-Importação** não tem **política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada**;
- que, por ter como possível³¹² justificativa a **função de extrafiscalidade**³¹³ (solicitadora da investigação pessoal), faz exatamente o contrário: dispensa a investigação pessoal. Pode estar cobrando (como realmente está),³¹⁴ portanto, com uma **base de cálculo presumida** maior e, então, **alheia à narrativa extraída da**

³¹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 969.735 – PR**. Agravo regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da isonomia. Ausência de afronta. Orientação jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. Agravante: Marca Lasers Presentes Ltda. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 24/02/2017, Processo eletrônico DJe-050 Divulg 15-03-2017 Public 16-03-2017, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

³¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 1.178.310 PR**. Constitucional e tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em um ponto percentual. Aproveitamento integral dos créditos obtidos com o pagamento do tributo. Vedação. Constitucionalidade do art. 8º, § 21, da Lei 10.865/2004, com a redação dada pela Lei 12.715/2012, e do § 1º-A do artigo 15 da Lei 10.865/2004, incluído pela Lei 13.137/2015. Recorrente: GP Imports Comércio de Peças e Acessórios para veículos Ltda. Recorrido: União. Relator(a): Marco Aurélio; Relator(a) p/ Acórdão: Alexandre de Moraes, em 16 de setembro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754002535>. Acesso em: 15 dez. 2021, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

³¹² Mas que também se demonstra ilegítima.

³¹³ Que, a princípio, todo tributo aduaneiro possui tal função **extrafiscal**.

³¹⁴ Conforme restará demonstrado no capítulo seguinte.

realidade do processo econômico.³¹⁵ Dessa forma, torna uma **ficção** uma **presunção absoluta** (em descompasso com o decidido pelo STF, RE 593.849/MG);³¹⁶

- que o **modo de pensar tipificante** e a **praticabilidade tributária** são os únicos meios capazes, *in casu*, de justificar o uso de **alíquotas fixas** e somente se essas tivessem observado a **narrativa extraída da realidade do processo econômico** e se a **ficção** por elas criada (**base de cálculo fixa**) fosse uma **presunção relativa** que se viabiliza, assim, por meio da **opção**. Isso não se deu na presente realidade aqui dissertada.

Diante do exposto, é evidente a **ambiguidade** em exame na medida em que o enunciado, no **§ 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004**, diverge do que está enunciado no **artigo 328 da IN RFB nº 1.911/2019**.³¹⁷

Ademais, o **artigo 255 IN RFB nº 1.911/2019**³¹⁸ revela-se, nitidamente, **ilegal e inconstitucional**, pois trata da cobrança do **PIS/Cofins-Importação** sobre os combustíveis que especifica, por meio de **tratamento diferenciado**, através das alíquotas fixas (*ad rem*) em exame.

³¹⁵ Usando a alteração de **base de cálculo** para majorar tributo (em afronta ao § 1º do artigo 97 do CTN, devidamente demonstrado no capítulo seguinte).

³¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849 – MG**. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, § 7º, da Constituição da República. Revogação parcial de precedente. ADI 1.851. Recorrente: Parati Petróleo Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, Acórdão eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-065 Divulg 30-03-2017 Public 31-03-2017 Republicação: DJe-068 Divulg 04-04-2017 Public 05-04-2017, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

³¹⁷ “Art. 328. Independentemente de o importador haver optado pelo regime especial de apuração e pagamento referido no art. 304, a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação incidentes na importação de derivados de petróleo são apuradas mediante a aplicação das alíquotas específicas estabelecidas nos incisos I a IV do artigo 307 (Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 8º, e art. 23). Parágrafo único. A obrigatoriedade da utilização de alíquotas por peso ou volume na importação dos produtos de que trata este artigo não implica, para o importador, a obrigatoriedade de utilização deste mesmo regime de apuração e pagamento das contribuições nas operações de revenda desses produtos no mercado interno (Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 8º).” (BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RFB nº 1.911, de 11 de outubro de 2019. Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. **Diário Oficial da União**, Brasília, Seção 1, p. 27, 15 out. 2019).

³¹⁸ “Art. 255. A Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e a Cofins-Importação incidentes sobre a importação dos produtos abaixo referidos devem ser apuradas mediante a aplicação das alíquotas previstas: I - no inciso I do art. 307, na hipótese de importação de gasolinas e suas correntes, exceto gasolina de aviação, independentemente de opção pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido (Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 8º); II - no inciso II do art. 307, na hipótese de importação de óleo diesel e suas correntes, independentemente de opção pelo regime especial de apuração e pagamento ali referido (Lei nº 10.865, de 2004, art. 8º, § 8º).” (BRASIL, op. cit.).

Assim, verificamos, com clareza solar, que as alíquotas enunciadas pelo **artigo 255**, e remetidas às alíquotas enunciadas no **artigo 307**, ambos da IN RFB nº 1.911/2019, são, justamente, as **alíquotas aplicadas ao Recob do PIS/Cofins** incidentes sobre a **receita bruta**.

Ou seja, o Poder Executivo, ao editar a IN RFB nº 1.911/2019, além de determinar, no artigo 328, que o **PIS/Cofins-Importação** será lançado a partir de um **regime especial** próprio do **PIS/Cofins** (incidente sobre a **receita bruta**), também prevê, no seu **artigo 255**, que as **alíquotas do PIS/Cofins-Importação** serão **diferenciadas**, aplicando as **alíquotas previstas no artigo 307**, norma essa própria do Recob.

Sem embargo, conforme sobejamente demonstrado, nos termos do artigo 195, § 9º, da Constituição, apenas há autorização ao legislador ordinário para instituir **alíquotas diferenciadas** para o **PIS/Cofins** (incidente sobre a **receita bruta**), e não para o **PIS/Cofins-Importação**, incidente sobre a importação de **gasolina** e **diesel** (eis que, sobre esses produtos, não há **política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada** nos termos exigidos, pelo STF, no RE 969.735 AgR/PR).³¹⁹

Assim, conforme visto, a **ambiguidade do § 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004** se verifica na medida em que dá vazão a pelo menos duas possibilidades de interpretação. Uma, que preserva a legalidade e a constitucionalidade do referido enunciado legal, eis que (conforme veremos no capítulo seguinte) produto da intertextualidade e resultado de percurso construtor de sentido do referido enunciado legal.

No entanto, tal tarefa só é possível de ser realizada desde que acerca dos enunciados infralegais da IN RFB nº 1.911/2019, que se encontram em injuridicidade, seja declarada sua ilegalidade e inconstitucionalidade.³²⁰

Outra, ilegal e inconstitucional, que afronta a enunciação-enunciada do **§ 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004** e que, portanto, não lhe preserva a legalidade e a constitucionalidade, portanto, fica sujeita à declaração de sua injuridicidade, pois, em compasso com os enunciados injurídicos da IN RFB nº 1.911/2019, inverte a lógica da hierarquização normativa, em que a infralegalidade passa a condicionar a legalidade e, até mesmo, a constitucionalidade, e não o oposto.

³¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 969.735 – PR**. Agravo regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da isonomia. Ausência de afronta. Orientação jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. Agravante: Marca Lasers Presentes Ltda. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 24/02/2017, Processo eletrônico DJe-050 Divulg 15-03-2017 Public 16-03-2017, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

³²⁰ Demonstração que será objeto dos esforços do presente trabalho, nos capítulos seguintes.

Tudo isso, conforme veremos no tópico 1.5 do próximo capítulo.

Pela **vaguidade, de forma geral**, na medida em que o intérprete, ao fazer o percurso da respectiva construção de sentido (**círculo hermenêutico**), não consegue definir, com precisão e segurança, se o **PIS/Cofins-Importação** tem ou não tem um **regime especial de apuração e pagamento** quando da incidência sobre a **gasolina** e o **diesel** ou se, pelo menos, usa alíquotas fixas (*ad rem*) de um regime especial (Recob), ínsito a outro tributo, qual seja, o **PIS/Cofins**, quando da importação de **gasolina** e **diesel**.

Nesse particular, considerando os enunciados constitucionais, os enunciados legais e a jurisprudência do STF, o **PIS/Cofins-Importação** é indefinido, impreciso, obscuro, dúbio, nebuloso, inexato e qualquer outro sinônimo de vago.

E, **de forma específica**, pelos seguintes motivos:

Primeiro motivo, somente a IN RFB nº 1.911/2019 tem a intenção de **cravar**, sem sombra de dúvida, que **PIS/Cofins-Importação** também se sujeita ao Regime Especial Opcional de Apuração e Pagamento (Recob) do **PIS/Cofins**.

Segundo motivo, e para ter toda essa convicção inequívoca, torna tal **regime especial** – que é, **opcional e ínsito** – ao **PIS/Cofins**, mas **obrigatório e forçoso** ao **PIS/Cofins-Importação**.

Terceiro motivo, já no que tange à autorização constitucional para o uso de **alíquotas e bases de cálculo diferenciadas**. Conforme dissemos no item 1.3 do presente capítulo, entendemos ter esteio tanto na **eficiência fiscal**³²¹ quanto na **extrafiscalidade**.³²²

Nesse sentido, a **vaguidade** se revela na medida em que, com o Recob, tem sua **razão de existência**, desdobrada em pelo menos dois objetivos: **evitar evasão fiscal** e **regular o mercado de combustível**. A partir dessa perspectiva, como já dissemos, descabe se falar no objetivo de **evitar evasão fiscal** quando da incidência da tributação sobre a **importação**. Isso porque a **evasão fiscal** sobre a aludida incidência tributária é, sobremaneira, naturalmente dificultada, na medida, em que **só se nacionaliza** um produto importado **após o recolhimento** de toda a **tributação aduaneira**.

³²¹ Com arrimo no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal.

³²² Com arrimo no parágrafo 9º do artigo 195 da Constituição Federal, cumulado com precedente do STF, estabelecido em BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 969.735 – PR**. Agravo regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da isonomia. Ausência de afronta. Orientação jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. Agravante: Marca Lasers Presentes Ltda. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 24/02/2017, Processo eletrônico DJe-050 Divulg 15-03-2017 Public 16-03-2017, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

Restaria destituída, portanto, por esse motivo, a justificativa de uso do Recob na importação, com esteio na **eficiência fiscal**, e assim, de uso, de **bases de cálculo e alíquotas diferenciadas**, com arrimo no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal.

No que tange a **regular o mercado de combustível**, muito embora, a princípio, se tenha cabimento falar (no que diz respeito a importação de combustíveis), mas não como justificativa do uso do Recob. Isso porque essa **regulação do mercado de combustível** é objetivo da **extrafiscalidade**, o que, por sua vez, no âmbito das **contribuições da seguridade social**, tem esteio no **parágrafo 9º do artigo 195 da Constituição Federal**.

Ocorre que, como já dissemos, tal **enunciado de competência literalmente** só autoriza o uso da **extrafiscalidade** (através de **alíquotas e bases de cálculo diferenciadas**) **para o PIS/Cofins** e, ainda, se cumpridos os requisitos ali previstos.³²³

Assim, somente tem cabimento se falar em autorização do uso da **extrafiscalidade** (através de **alíquotas e bases de cálculo diferenciadas**) **para o PIS/Cofins-Importação** (e, ainda, se cumpridos os requisitos da literalidade do **parágrafo 9º do artigo 195 da Constituição Federal**), com esteio no precedente do STF, RE 969.735 AgR/PR,³²⁴ que, por sua vez, somente autoriza tal uso nas **contribuições sociais da seguridade social do PIS/Cofins-Importação**, se estiver presente **política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada**.

Nesse sentido, até existe **política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada**, mas não presente para o **PIS/Cofins-Importação**, e sim para o **PIS/Cofins** no âmbito do Recob, conforme dispõe o reiterado **item 10 da exposição de motivos da Lei nº 10.865/2004**.³²⁵

³²³ “Art. 195 [...]. § 9º As contribuições sociais **previstas no inciso I** do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas 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, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas “b” e “c” do inciso I do *caput*.” (BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988. Grifos nossos).

³²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 969.735 – PR**. Agravo regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da isonomia. Ausência de afronta. Orientação jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. Agravante: Marca Lasers Presentes Ltda. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 24/02/2017, Processo eletrônico DJe-050 Divulg 15-03-2017 Public 16-03-2017, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

³²⁵ Apesar de ser a lei de criação do **PIS/Cofins-Importação**, também é a de criação do Recob para o **PIS/Cofins**. Explico. Ocorre que a Lei nº 10.865/2004, dá conta do **PIS/Cofins-Importação** do artigo 1º ao artigo 20. A partir do artigo 21 em diante, a referida lei dá conta de “Disposições gerais” afeitas a outros tributos. E o Recob ínsito ao **PIS/Cofins** foi criado no seu artigo 23, portanto, topograficamente fora do âmbito de abrangência do **PIS/Cofins-Importação**. Isso, *per si*, já torna o § 8º do artigo 8º da lei em exame (objeto da problemática dissertada no presente trabalho) preñado de **ambiguidade e vaguidade**, na medida em que, literalmente, cuida de aplicação de **regime especial** ínsito ao **PIS/Cofins** em enunciado legal, que, topograficamente, cuida de **PIS/Cofins-Importação**.

10. Objetivando evitar evasão fiscal e regular o mercado de combustível, a proposta altera a alíquota *ad valorem* da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de gasolina e óleo diesel, bem como estabelece a incidência mediante alíquotas específicas, por opção do contribuinte.³²⁶

Além disso, portanto, restaria destituída, por esse outro motivo, a justificativa de uso do Recob na importação, com esteio na **extrafiscalidade**, e, assim, de uso de **bases de cálculo e alíquotas diferenciadas**, com arrimo no **parágrafo 9º do artigo 195 da Constituição Federal**. Assim, se o **PIS/Cofins-Importação** não encontra autorização constitucional para o uso de **alíquotas e bases de cálculo diferenciadas, nas opções possíveis dentro de um regime especial**:³²⁷

³²⁶ BRASIL. **Exposição de Motivos 00008/2004 – MF**. Brasília: Presidência da República, 27 de janeiro de 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/exm/em-8-mf-04.htm. Acesso em: 17 dez. 2021.

³²⁷ Para Pedro Guilherme de Souza, “[o] agrupamento das funções predominantes de cada regime permite a identificação de três grupos de funções das normas que as instituem, de acordo com classificação já consagrada da doutrina, quais sejam, (i) função fiscal; (ii) **função extrafiscal**; e (iii) **praticabilidade e função simplificadora**. [...] Em relação aos regimes de desoneração [...] é importante ressaltar a presença de uma função de segundo nível como fundamento dos regimes especiais. A desoneração não é um fim em si mesma, nem é medida que visa ao enriquecimento do contribuinte (nem poderia). Trata-se, pois, de mecanismo jurídico, de eficácia econômica evidente, voltado à realização de propósitos sociais mais amplos. [...] Nesse cenário, ganha relevo o estudo da **extrafiscalidade**. No entanto, os regimes especiais não se exaurem no contexto da extrafiscalidade. [...] Também são inúmeros os casos em que os contribuintes visam à obtenção de mecanismos favorecidos de recolhimento, ou que as autoridades fazendárias criam métodos diferenciados de arrecadação, visando exclusivamente à **praticabilidade e à eficiência** da arrecadação, sem qualquer preocupação com a realização de propósitos mais amplos. Nesses casos, preponderam as funções fiscal, **praticabilidade e função simplificadora**. [...] a **extrafiscalidade** trata da utilização das regras de imposição tributária para alcançar outros objetivos que não a arrecadação [...] a doutrina brasileira passou a distinguir a função extrafiscal em três subtipos, quais sejam, função indutora (ou função extrafiscal em sentido estrito), função distributiva e função simplificadora. [...] Em relação à extrafiscalidade, a qual será tratada doravante somente em sua modalidade *stricto sensu*, observa-se como prática comum que os Estados, de forma ampla, utilizam-se de normas extrafiscais como instrumento de intervenção e regulação da economia [**objeto de apreciação no item 1.5 do presente capítulo**]. [...] a função simplificadora [...] dos mecanismos previstos na legislação que ‘tornam possível ou facilitam’ a aplicação da norma tributária, tomando-a menos complexa. [...] normas que visam à diminuição das obrigações acessórias e a facilitação do pagamento de valores ao fisco [...] e normas que têm a função de aproximar os planos ontológico e deontológico do Direito, atenuando a complexidade inerente à conformação desses dois planos e tomando possível a aplicação da lei tributária [...] ao primeiro grupo de normas acima se denominou função simplificadora em sentido estrito, ou apenas função simplificadora. A segunda, pautada na modificação da sistemática de ‘captura’ da realidade pelo direito, em linha com a doutrina dominante, chamou-se praticabilidade [conforme apreciado no item 1.2 do presente capítulo].” (SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves. **Regimes especiais tributários: legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de governança na perspectiva constitucional**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 160-165. Grifos nossos e no original). Ainda, para Florence Haret: “São **vários os regimes jurídicos diferenciados que se utilizam das presunções**. É o caso da hipótese de lucro presumido, por exemplo. **Firmemos que o sentido da presunção como forma de instituição de regime jurídico diferenciado é perfeitamente aplicável toda vez que existir presunção fundante que dê alicerce à consecução de específicos conjuntos de princípios, normas, categorias, voltados exclusivamente a regular o funcionamento de determinado instituto jurídico**. A sistemática do lucro presumido nada mais é que essa forma (provisória ou não) de apuração de base de cálculo para fins de incidência do Imposto sobre a Renda com base em presunção fundante do conceito de lucro. Dito de outro modo, é regime de estimativa que tem por base uma série de presunções postas na lei e, por isso mesmo, entendidas do tipo legal. **A mudança do regime é faculdade do contribuinte, razão pela qual muitos as assumem como provisória**. Há que levar em nota, contudo, que a **provisoriamente ocorre até o momento da opção pelo contribuinte daquele regime**

- **Fiscalidade:** somente autoriza, expressamente, com base de cálculo no **valor aduaneiro** e nas alíquotas variáveis (*ad valorem*),³²⁸ que, como vimos, só se aplica ao **PIS/Cofins-Importação**, incidente sobre **gasolina e diesel**, com esse respectivo binômio (**hipótese de incidência e base de cálculo**).
- **Eficiência fiscal:** expressamente prevista no *caput* do artigo 37 da Constituição Federal, que, como vimos, não se aplica ao **PIS/Cofins-Importação**, incidente sobre **gasolina e diesel**.
- **Extrafiscalidade:** somente autoriza, expressamente, com base no artigo 195, § 9º, da Constituição Federal (e se cumpridos os requisitos ali previstos), que se soma ao precedente do STF, RE 969.735 AgR/PR³²⁹ (apenas se presente **política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada**), que como vimos, não se aplica ao **PIS/Cofins-Importação**, incidente sobre **gasolina e diesel**.

Como tal tributo pode ser lançado e cobrado sobre todas as importações de **gasolina e diesel** feitas no país, com **alíquota fixa e, portanto,**³³⁰ com **base de cálculo diferente de valor aduaneiro**? Essa é uma pergunta, sem resposta no ordenamento jurídico brasileiro, o que atesta a inequívoca, **vaguidade** do enunciado legal do **§ 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004**.

Quarto motivo, não há, em tal cobrança injurídica, a título de **PIS/Cofins-Importação**, com **obrigatoriedade na importação** do uso alíquotas fixas (*ad rem*), vantagem alguma **para o**

jurídico naquele ano-exercício. No entanto, uma vez feita a escolha, o contribuinte deve se submeter à forma presuntiva de apuração imposta pela lei que se torna agora uma só: a escolhida pelo sujeito. Por isso, a presunção é entendida aqui como fundante e, portanto, torna-se incontestável e absoluta enquanto durar o período do regime optado. [...] Seguindo tais manifestações, é inerente à constitucionalidade da presunção o cumprimento concreto e seguro da restituição dos valores pagos a maior pelo contribuinte, assegurados contraditório e ampla defesa [...]. Assim não ocorrendo, infringe se, entre outros, a rígida discriminação de competência; o princípio do não confisco, da tipicidade cerrada e da segurança jurídica, acarretando enriquecimento sem causa do Fisco. [...] Firmemos que a administração tributária não poderá efetuar sua restituição, mas, sim, deverá devolver os valores pagos indevidamente a maior, sob pena de inconstitucionalidade da cobrança da exação. O direito à restituição é garantia magna do contribuinte, é aquilo que autoriza o uso das presunções para a instituição de regime jurídico diferenciado com base nela. É vedado ao Fisco presumir sem a manutenção de tais resguardos constitucionais” (HARET, Florence. **Teoria e prática da presunção no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010. p. 303-307. Grifos nossos).

³²⁸ Artigo 149, § 2º, II e III, “a”, cumulado, artigo 195, IV, ambos da Constituição Federal.

³²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 969.735 – PR**. Agravo regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da isonomia. Ausência de afronta. Orientação jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. Agravante: Marca Lasers Presentes Ltda. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 24/02/2017, Processo eletrônico DJe-050 Divulg 15-03-2017 Public 16-03-2017, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

³³⁰ Conforme sobejamente demonstraremos no item 1.5 do presente capítulo.

contribuinte (importador de gasolina e diesel), seja de redução de recolhimento, seja de simplificação de recolhimento.

Essas são as bases da legítima **eficiência fiscal**.³³¹

Ainda, tampouco há isonomia **para o contribuinte (importador de gasolina e diesel)** em relação ao **produtor nacional (gasolina e diesel)**, eis que se encontram na mesma categoria³³² econômica.³³³

Essas são as bases da legítima **extrafiscalidade**.³³⁴

Isso só reforça a **vaguidade** do **§ 8º do artigo 8º da Lei 10.865/2004** na medida em que não se encontra, no ordenamento jurídico pátrio, a razão legítima para tal tratamento discriminatório injurídico do **contribuinte (importador de gasolina e diesel)**.

Assim, a **vaguidade** do **§ 8º do artigo 8º da Lei 10.865/2004** apresenta duas possibilidades de interpretação: uma, que, conforme vimos, é legal e constitucional e, portanto, preserva o **§ 8º do artigo 8º da Lei 10.865/2004** no ordenamento jurídico brasileiro; outra, flagrantemente ilegal e inconstitucional, em compasso com os enunciados da IN RFB nº 1911/2019, por afronta ao binômio (**hipótese de incidência** e **base de cálculo**), geradora da afronta aos respectivos enunciados de competência do **PIS/Cofins-Importação**, e de afronta aos princípios da **legalidade tributária estrita**, **igualdade tributária** (extrafiscalidade e princípio do tratamento nacional), **capacidade contributiva**, **vedação do confisco** e **segurança jurídica**.

1.5 Ponto de chegada da problematização: os limites da extrafiscalidade no PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação e a diretriz de sentido dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019 para sanar a imprecisão do parágrafo 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, geradora de injuridicidade

Em virtude de tudo que foi dito no tópico anterior – e para cruzar a linha de chegada da presente problematização –, precisamos nos debruçar sobre dois assuntos: **o primeiro** diz

³³¹ Conforme vimos no item 1.2 do presente capítulo.

³³² Conforme o magistério de Celso Antônio Bandeira de Mello: “**Há ofensa** ao preceito constitucional da **isonomia quando**: I – A norma singularizada e definitivamente um destinatário determinado, **ao invés de** abranger uma **categoria de pessoas**, ou uma pessoa futura e indeterminada” (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. p. 47. Grifos nossos).

³³³ Na medida em que **são concorrentes econômicos diretos**, ambos vendendo para os mesmos compradores, que são os distribuidores de **gasolina** e **diesel** no mercado nacional.

³³⁴ Conforme veremos no item 1.5 do presente capítulo.

respeito aos limites da **extrafiscalidade**, aplicada ao **PIS/Cofins-Importação** (que nada mais é do que uma regra de imposição que visa outros objetivos que não a arrecadação).³³⁵

No entanto, **para o presente caso** da incidência da **contribuição social da seguridade social sobre a importação de gasolina e diesel**, existe **um limite a tal extrafiscalidade**, sobre o qual já discorreremos ao longo do presente trabalho, mas, neste item, iremos fazer um fecho.

Esse limite diz respeito à conjugação do **enunciado constitucional do § 9º do artigo 195 da Constituição Federal**:

Art. 195. [...].

[...]

§ 9º. As contribuições sociais previstas no **inciso I** do *caput* deste artigo poderão ter alíquotas 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, sendo também autorizada a adoção de bases de cálculo diferenciadas apenas no caso das alíneas “b” e “c” do **inciso I** do *caput*.

Com a *ratio decidendi* do precedente do STF, fixado no RE 969.735 AgR/PR³³⁶ por meio do voto do Relator, Ministro Dias Toffoli, entendeu que a **majoração de alíquota** não

³³⁵ “Em linhas amplas, a extrafiscalidade trata da utilização das regras de imposição tributária para alcançar outros objetivos que não a arrecadação. A esse respeito, Paulo de Barros Carvalho ressalva que ‘não existe, porém, entidade tributária que se possa dizer pura, no sentido de realizar tão-só a fiscalidade, ou, unicamente, a extrafiscalidade’ de modo que ‘os dois objetivos convivem, harmônicos, na mesma figura impositiva, sendo apenas lícito verificar que, por vezes, um predomina sobre o outro’ [...] Aplicando tais lições, a doutrina brasileira passou a distinguir a função extrafiscal em três subtipos, quais sejam, função indutora (ou função extrafiscal em sentido estrito), função distributiva e função simplificadora. Apesar da coerência desta forma de classificação, optou-se aqui por não a adotar plenamente. A função simplificadora, no entendimento deste trabalho, deve ser colocada como *tertio genus* e não como subtipo do gênero extrafiscalidade, uma vez que aquela função serve às duas outras funções (fiscal e extrafiscal) não podendo ser identificada com uma nem com a outra. Diante disso, a função simplificadora será estudada aqui como terceira função da norma tributária no próximo subitem. Em relação à extrafiscalidade, a qual será tratada doravante somente em sua modalidade *stricto sensu*, observa-se como prática comum que os Estados, de forma ampla, utilizam-se de normas extrafiscais como instrumento de intervenção e regulação da economia. O fato foi detectado na história das ciências econômicas há mais de dois séculos. [...] A principal importância da função extrafiscal é a mudança que implementa na fundamentação e, conseqüentemente, na interpretação da norma tributária. Reduzido o propósito arrecadador, torna-se a norma extrafiscal desafiadora de princípios estruturantes do Direito Tributário, especialmente da igualdade, na vertente **capacidade contributiva** e da neutralidade. Diante dos propósitos extrafiscais, inúmeras exceções à tributação-regra passam a ser realizadas e a conviver com sistema constitucional tributário. [...] O desafio em relação a tais medidas consiste na identificação de fundamentos jurídicos de validade e de legitimidade que autorizem o desvio da tributação-regra sem violar o princípio da igualdade. [...] Visando à adequação de medidas dessa natureza com a integridade do sistema tributário, Heleno Taveira Torres elabora a noção de ‘motivo constitucionalmente determinado’ na formação da norma tributária’. Segundo essa noção, a validade de qualquer ato normativo de criação ou modificação de tributos condiciona-se à sua correlação lógica com um fundamento constitucionalmente prescrito. O autor justifica esse padrão de reflexão da seguinte forma: para a prática do exercício legislativo, em algumas searas, a competência do Legislador já se encontra estritamente balizada na Constituição Federal, que determina os motivos, prazos e modos de elaboração do texto legal. Assim no Direito Tributário.” (SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves. **Regimes especiais tributários**: legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de governança na perspectiva constitucional. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2018. p. 162-164).

³³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 969.735 – PR**. Agravo regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da isonomia. Ausência de afronta. Orientação

caracteriza, **por si só**, violação, tanto ao **princípio da isonomia** (artigo 5º, II, artigo 150, I, da Constituição Federal) quanto a autorização para o uso de **alíquotas e bases de cálculo diferenciadas**, em determinadas circunstâncias, para as **contribuições sociais da seguridade social** que especifica.³³⁷ Ainda, **literalmente, não está incluído o PIS/Cofins-Importação** (artigo 195, § 9º, da Constituição Federal).

Semelhante conclusão se verificou na *ratio decidendi* do seguinte precedente: RE 1.178.310/PR.³³⁸

Assim, o § 9º do artigo 195 da Constituição Federal enuncia, literalmente, que as **contribuições sociais da seguridade social** do inciso I (não incluso o **PIS/Cofins-Importação**), podem ter **alíquotas e bases de cálculo diferenciadas** em razão de atingirem os seguintes requisitos:

- Atividade econômica.
- Utilização intensiva de mão de obra.
- Porte da empresa.
- Condição estrutural do mercado de trabalho.

Nesse contexto, a lição de Andrei Pitten Velloso, que verifica que, além do cumprimento de critérios gerais (isonomia, da capacidade contributiva e do não confisco), as **contribuições sociais da seguridade social** (incluso **PIS/Cofins-Importação**), também devem cumprir os critérios de graduação previstos no § 9º do artigo 195 da Constituição Federal:

Foi o **constituente** derivado que estabeleceu critérios específicos. **A EC 20/98 indicou dois critérios que o legislador pode utilizar para graduar as contribuições patronais do art. 195, I: a atividade econômica desenvolvida e o grau de utilização de mão de obra. A EC 47/05 acrescentou outros dois, de modo que o art. 195, § 9º, da CF passou a consagrar quatro critérios: a atividade econômica desenvolvida; o grau de utilização de mão de obra; o porte da empresa; e a condição estrutural do mercado de trabalho. Esses critérios, há de se gizar, são**

jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. Agravante: Marca Lasers Presentes Ltda. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 24/02/2017, Processo eletrônico DJe-050 Divulg 15-03-2017 Public 16-03-2017, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

³³⁷ **PIS/Cofins.**

³³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 1.178.310 PR**. Constitucional e tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em um ponto percentual. Aproveitamento integral dos créditos obtidos com o pagamento do tributo. Vedação. Constitucionalidade do art. 8º, § 21, da Lei 10.865/2004, com a redação dada pela Lei 12.715/2012, e do § 1º-A do artigo 15 da Lei 10.865/2004, incluído pela Lei 13.137/2015. Recorrente: GP Imports Comércio de Peças e Acessórios para veículos Ltda. Recorrido: União. Relator(a): Marco Aurélio; Relator(a) p/ Acórdão: Alexandre de Moraes, em 16 de setembro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754002535>. Acesso em: 15 dez. 2021, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação

aplicáveis tão somente às contribuições patronais do art. 195, I. Em princípio, não poderão ser adotados para a graduação das demais contribuições previdenciárias ou de seguridade social. E não há como olvidar que persiste a necessidade de respeito aos postulados e princípios supramencionados: os critérios previstos pelo art. 195, § 9º, na redação dada pela EC 47/05, têm de ser aplicados como projeções específicas do princípio da isonomia tributária ou como meios para a realização de fins extrafiscais consentâneos com os demais postulados e princípios aludidos, sem nunca visarem a fins que lhes sejam antagônicos. Pode-se, por exemplo, reduzir ou incrementar a tributação de determinado segmento industrial ou comercial com vistas a aperfeiçoar a condição estrutural do mercado de trabalho, desde que não se violem os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, do não confisco, da livre iniciativa e da livre concorrência ou os postulados da proporcionalidade e da razoabilidade.³³⁹

Logo, o **enunciado constitucional** em exame não autoriza, literalmente, o **PIS/Cofins-Importação** a ter **alíquotas e base de cálculo diferenciadas**, pois ele (§ 9º do artigo 195 da Constituição) se destina tão somente às **contribuições sociais da seguridade social**, previstas no inciso I do artigo 195.

No entanto, as **contribuições sociais da seguridade social** que interessam ao presente trabalho (**PIS/Cofins-Importação**) não estão ali previstas (inciso I do artigo 195), e sim no inciso IV do artigo 195 da Constituição Federal.

Entretanto, após o julgamento dos precedentes citados do STF, **houve um alargamento da aludida extrafiscalidade**, afeita às contribuições sociais da seguridade social.

Isso porque, a partir do entendimento fixado pelo Ministro Dias Toffoli, relator do RE 969.735 AgR/PR, **a despeito da literalidade** do § 9º do artigo 195 da Constituição Federal, houve a decisão de que que o **PIS/Cofins-Importação**, também poderia ter **alíquotas e bases de cálculo diferenciadas** (daí, a legitimidade dos aludidos adicionais de alíquota, previstos a partir do **parágrafo primeiro do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004**), mas desde que presente **política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada**. Veja-se:

Esse entendimento também está conforme com o RE nº 559.937, de relatoria da Ministra **Ellen Gracie**. Na ocasião, em voto vista que proferi, destaquei a possibilidade de tratamento diferenciado quando presente política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada, como ocorreu no caso dos autos: “Por fim, quanto ao princípio **maior da isonomia**, observo que esse foi invocado, já na exposição de motivos da Medida Provisória nº 164, que originou a lei em discussão, como fundamento de validade à tributação em causa, a qual buscava equalizar, **mediante tratamento tributário isonômico, a tributação dos bens produzidos no país com os importados de residentes e domiciliados no exterior**, sob pena de prejudicar a produção nacional, favorecendo as importações pela vantagem comparativa proporcionada pela não incidência hoje, existente, prejudicando o nível de emprego e a geração de renda no País. No entanto, também entendo que o gravame das operações de importação dá-se como medida de **política tributária de**

³³⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária interpretada**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 575-576. Grifos no original e nossos.

extrafiscalidade, visando equilibrar a balança comercial e evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País e não como concretização do princípio da isonomia, como, aliás, bem lembrou a ilustre Relatora.³⁴⁰

Ou seja, permitindo-se ao **PIS/Cofins-Importação** que a **contribuição social da seguridade social aduaneira** em exame pudesse, também, ter **alíquotas e bases de cálculo diferenciadas**, conforme se verifica em trecho de ementa do RE 969.735 AgR/PR:

Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. Cofins Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da Isonomia. Ausência de afronta. Orientação jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. 1. A instituição do adicional de 1% da Cofins-Importação, perpetrada pelo art. 8º, § 21, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pelo art. 53 da Lei nº 12.715/2012, e direcionada a determinados setores da economia, prescindia de lei complementar, na esteira do que decidido no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. É, portanto, plenamente constitucional a majoração da alíquota da contribuição por meio de lei ordinária.

2. A majoração da alíquota da COFINS-Importação para alguns produtos importados não caracteriza, por si só, violação do princípio da isonomia, tampouco afronta à norma do art. 195, § 9º, da Constituição. Possibilidade de tratamento diferenciado quando presente política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada. 3. Agravo regimental não provido. Deixo de majorar os honorários advocatícios na forma do art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, uma vez que não houve o arbitramento de honorários sucumbenciais pela Corte de origem.³⁴¹

Entretanto, tais precedentes do STF (RE 969.735 AgR/PR e RE 1.178.310/PR) não se aplicam ao alargamento dos casos de incidência do PIS/Cofins-Importação, mas **somente àqueles em que houver**, na enunciação-enunciada³⁴² do enunciado da contribuição social aduaneira, **política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada**.

³⁴⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 969.735 – PR**. Agravo regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da isonomia. Ausência de afronta. Orientação jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. Agravante: Marca Lasers Presentes Ltda. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 24/02/2017, Processo eletrônico DJe-050 Divulg 15-03-2017 Public 16-03-2017, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

³⁴¹ Idem, ibidem, grifos nossos.

³⁴² A respeito da enunciação-enunciada, leciona Aurora Tomazini Carvalho: “Assumem o papel de **enunciação enunciada** e permitem o ingresso do receptor da mensagem no teor do que nela foi transmitido. [...] inclinação preponderantemente histórica da exposição de motivos [...] Já a exposição de motivos costuma dar ênfase ao clima histórico-institucional em que o diploma foi produzido, discutindo, muitas vezes, as teses em confronto na circunstância da elaboração, para justificar (dar motivos) a eleição de determinada tendência dogmática. Sua extensão é maior [...], funcionando também como introdução no espírito do tema sobre o qual dispõe o estatuto. A exposição de motivos, constando da enunciação-enunciada, manifesta-se mais próxima ao processo de enunciação do ‘ato de fala’ jurídico.” (CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 423-424. Grifos no original).

Assim, naqueles precedentes, o STF identificou a existência de **política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada**, a justificar o uso de alíquotas e bases de cálculo diferenciadas no PIS/Cofins-Importação (**por meio de adicionais**,³⁴³ à **alíquota padrão**,³⁴⁴ do PIS/Cofins-Importação, prevista no artigo 8º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004)

Ocorre que até existe **política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada**, mas para o PIS/Cofins, no âmbito do Recob, sendo ela inexistente para o PIS/Cofins-Importação, incidente sobre a importação de gasolina e diesel.

Nesse cenário, no particular da gasolina e diesel (objetos de estudo da presente dissertação), já vimos que a tributação sobre a importação de tais combustíveis é feita, **de forma injurídica**, nos termos dos **enunciados infralegais da IN RFB nº 1.911/2019**. Nesse sentido, ocorre por meio da aplicação de **forma obrigatória** do Recob (regime especial, ínsito ao **PIS/Cofins**), em função da diretriz de sentido, injurídica, que a IN RFB nº 1.911/2019 confere ao enunciado legal do **§ 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004**.

Assim, ao se aplicar o Recob, verificamos, em sua enunciação-enunciada, que ele **não foi criado**, para servir de **política tributária de extrafiscalidade do PIS/Cofins-Importação**, tampouco **tem qualquer justificada para tanto**, como se verifica a partir do **item 10 da exposição de motivos**³⁴⁵ de sua criação, na Lei nº 10.865/2004:³⁴⁶

10. Objetivando evitar evasão fiscal e regular o mercado de combustível, a proposta altera a alíquota ad valorem da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a RECEITA BRUTA de venda de gasolina e óleo diesel, bem

³⁴³ Exemplos: §§ 1º, 2º, 3º, 5º, 9º, 10º, 11º, 12º, 13º, 14º, 15º, 16º, 17º, 18º, 19º, 21º, 22º e 23º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004.

³⁴⁴ Segundo o magistério de Solon Sehn: “A alíquota geral da Cofins incidente na importação de produtos e de serviços é de 9,65% e de 7,6% (Lei 10.865/2004, art. 8º, I e II), respectivamente, o que se aplica a todos os sujeitos passivos, mesmo os submetidos ao regime de apuração cumulativo. A legislação estabelece ainda casos de alíquota zero (art. 8º, §§ 11 e 12), bem como exceções aplicáveis a determinados produtos farmacêuticos (art. 8º, § 1º), de perfumaria, toucador e higiene pessoal (§ 2º), de máquinas e veículos (§§ 3º e 4º), pneus novos de borracha e câmaras de ar de borracha (§ 5º), de autopeças (§ 9º), papel imune a impostos (§ 10), que se submetem a alíquotas concentradas na importação, variáveis de 3,2% a 10,8%, com desoneração das demais etapas de circulação.” (SEHN, Solon. **PIS-Cofins: não Cumulatividade e regimes de incidência**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2019. p. 335. Grifos no original).

³⁴⁵ Sobre **exposição de motivos como parte da enunciação-enunciada**, leciona Aurora Tomazini de Carvalho: “A relevância de tomar a exposição de motivos como parte integrante da **enunciação-enunciada** de um documento normativo é que ela vincula a aplicação e controle do enunciado-enunciado daquele documento. A exposição de motivos **relaciona-se com o documento normativo que motiva, num dialogismo próprio da intertextualidade jurídica**, formando um contexto jurídico **para construção (interpretação) das normas veiculadas pelo enunciado-enunciado** daquele documento.” (CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 498. Grifos nossos e no original).

³⁴⁶ Lei nº 10.865/2004, que, apesar de ser a lei de instituição do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, somente dá conta desse particular tributo entre os artigos 1º e 20. Já o dispositivo que cria o Recob, não para o PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, e sim para o PIS/Pasep e Cofins, é o artigo 23, quando a respectiva lei dá conta, no Capítulo XII, das disposições gerais, afeitas a vários outros tributos.

como estabelece a incidência mediante alíquotas específicas, por opção do contribuinte.³⁴⁷

Desta feita, sendo a **exposição de motivos** a enunciação-enunciada juridicamente, depreende-se dela, quanto à instituição do Recob (ínsito ao PIS/Cofins), que esse regime especial tem o intuito de evitar a evasão fiscal e regular o mercado de combustíveis (mas ambos os objetivos voltados ao mercado interno, sob a égide da incidência do PIS/Cofins), **por opção do contribuinte**, através das alíquotas e base de cálculo diferenciadas nele previstas.

Nesse sentido expõe Paulo de Barros Carvalho:

DA REFERÊNCIA FEITA AO RECOB CONDICIONADA À OPÇÃO DO CONTRIBUINTE. Ainda na Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 164/2004, consignou-se que: **10. Objetivando evitar evasão fiscal e regular o mercado de combustível, a proposta altera a alíquota *ad valorem* da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre a receita bruta de venda de gasolina e óleo diesel, bem como estabelece a incidência mediante alíquotas específicas, por opção do contribuinte.** Como afirmei anteriormente, as contribuições sociais poderão ter alíquota *ad valorem*, tendo por base de cálculo o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro (art. 149, § 2º, III, *a*, da Constituição da República). Com apoio nesse dispositivo, a União instituiu a Contribuição ao PIS e a Cofins sobre a importação de produtos e serviços do exterior, elegendo o valor aduaneiro como base de cálculo, nos termos do art. 7º, I, da Lei nº 10.865/2004. Essas contribuições genericamente consideradas e as contribuições de intervenção no domínio econômico também poderão ter alíquotas *ad rem*, tendo por base de cálculo a unidade de medida adotada (art. 149, § 2º, III, *b*, da Constituição da República). Nesse caso, a alíquota apresenta-se enquanto valor pecuniário específico para cada tipo de combustível e a base de cálculo, como regra, é o volume importado ou comercializado. Contudo, essa não é uma opção que se abriu ao legislador infra-constitucional quando foram instituídas PIS/Cofins-Receita Bruta e PIS/Cofins-Importação. Por força do art. 195, I, *b*, da Constituição da República, a alíquota adotada, no caso de PIS/Cofins-Receita Bruta, deve ser *ad valorem*, nos termos do art. 149, §2º, III, *a*, da Constituição da República. No que concerne ao PIS/Cofins-Importação, a base de cálculo das contribuições necessariamente será o valor aduaneiro e a alíquota também será *ad valorem*, conforme previsto no art. 149, §2º, III, *a*, da Constituição da República. Sendo assim, ao contrário do que foi consignado no item 10 da Exposição de Motivos da Medida Provisória nº 164/2004, o texto constitucional não conferiu ao legislador federal margem de liberdade para escolher entre as alíquotas *ad valorem* e as alíquotas *ad rem* no momento em que fosse instituir PIS/Cofins-Importação. Somente poderia ele ter instituído alíquotas *ad valorem* sendo a base de cálculo o valor aduaneiro, nos termos do art. 149, §2º, III, *a*, da Constituição da República. Nesse contexto, o Recob surge como um **regime especial** de apuração e pagamento de Contribuição ao PIS e de Cofins incidentes sobre combustíveis e bebidas, cuja adesão depende de opção pelo contribuinte, procedimento este hoje regulado pela Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019. Nesse sentido, é necessário que ele manifeste expressamente a sua vontade de apurar essas contribuições por meio do Recob para que, então, as regras do regime especial sejam a ele aplicadas. A existência de opção, como visto no item 2.4.2., e exigência para que

³⁴⁷ BRASIL. **Exposição de Motivos 00008/2004 – MF.** Brasília: Presidência da República, 27 de janeiro de 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/exm/em-8-mf-04.htm. Acesso em: 17 dez. 2021.

o uso de alíquota *ad rem* seja interpretado como medida de ‘praticabilidade’ e não como violação da materialidade constitucionalmente outorgada ao legislador.³⁴⁸

Assim, verifica-se que tal regime especial opcional foi criado para as contribuições sociais da seguridade social que incidem sobre a receita bruta de venda de gasolina e diesel, dentre outros (que não interessam aos objetivos do presente trabalho).

Dessa forma, superamos o primeiro assunto (limites da extrafiscalidade no PIS/Cofins-Importação) e passamos, então, ao segundo (sumário das injuridicidades dos enunciados infralegais da IN RFB nº 1.911/2019, em função da respectiva aplicação, para conferir uma diretriz de sentido, inexistente, ao enunciado legal do § 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004).

Pois bem, conforme tratado no item anterior, o enunciado do § 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 está eivado **tanto de ambiguidade quanto de vaguidade**. A **ambiguidade**, em suma, reside em um enunciado legal (§ 8º do artigo 8º) que literalmente se refere ao **PIS/Cofins**, mas se encontra inserido, topograficamente, em enunciado legal que cuida do **PIS/Cofins-Importação** (artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, na parte referente ao **PIS/Cofins-Importação**). A seu turno, a **vaguidade**, em suma, reside no fato de que o intérprete do enunciado legal em exame não consegue definir, com exatidão, se existe um **regime especial de apuração e pagamento do PIS/Cofins-Importação** incidente sobre a **gasolina e diesel**, ou se pelo menos **se utiliza, obrigatoriamente**, quando da incidência do **PIS/Cofins-Importação** sobre **gasolina e diesel**, de alíquotas fixas (*ad rem*) de um **regime especial**, o Recob (ínsito ao PIS/Cofins).

Diante desse cenário, a IN RFB nº 1.911/2019 possui enunciados infralegais³⁴⁹ que pretendem fixar uma diretriz de sentido, a interpretação do **enunciado legal do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 do PIS/Cofins-Importação**, com o objetivo de sanar a aludida **ambiguidade e vaguidade** já sumarizada, de forma a injuridicamente, aplicar, sobre a incidência do **PIS/Cofins-Importação**, sobre gasolina e diesel:

- Obrigatoriamente o Recob (ínsito ao PIS/Cofins).
- Ou obrigatoriamente as de alíquotas fixas (*ad rem*) do Recob (ínsito ao PIS/Cofins).

³⁴⁸ PARECER CONFECCIONADO PARA A DISTRIBUIDORA de Combustíveis Saara S.A., relativo à constitucionalidade da aplicação, às operações de importação de combustíveis, das alíquotas do regime especial de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS (RECOB), anexo ao Processo Judicial nº 5004066-36.2020.4.03.6104, p. 41-43. Grifos no original.

³⁴⁹ Em especial os artigos 255 e 328.

Esse é o ponto de toda a injuridicidade, objeto da problematização, dissertada no presente trabalho.

Nesse ponto, importa fazer breve ressalva acerca do processo de enunciação normativo,³⁵⁰ de modo que o enunciado será sempre o ato de comunicação que se divide tanto em enunciação-enunciada quanto em enunciado-enunciado.

Podemos dizer que, através da enunciação-enunciada, é possível inferir quem expediu a norma e suas formalidades, a fim de se constatar se esta observou o procedimento correto, ao passo que do enunciado-enunciado extrai-se o teor da mensagem.³⁵¹

Dito isto, observamos a que a IN RFB nº 1.911/2019, para o caso do **PIS/Cofins-Importação**, incidente quando do desembaraço aduaneiro de **gasolina** e **diesel**, contém os enunciados infralegais que condicionam a aplicação, *in casu*, do 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, dando, assim, aos respectivos lançamentos aduaneiros (na fundamentação de incidência do **PIS/Cofins-Importação**, a aparência de legalidade (de respeito ao princípio da legalidade).

No entanto, conforme sobejamente demonstrado até aqui, só no campo das aparências isso se verifica, na medida em que o enunciado em exame não cuida de **PIS/Cofins-Importação**. Ademais, apesar de topograficamente mal posicionado e de, inequivocamente, vago e ambíguo, uma certeza emana: a de que a diretriz de sentido, dada pelos enunciados infralegais, da IN nº 1.911/2019, na medida em que viabilizam a incidência do **PIS/Cofins-Importação** sobre gasolina e diesel, apregoa:

- Obrigatoriamente o Recob (ínsito ao PIS/Cofins).
- Ou obrigatoriamente as de alíquotas fixas (*ad rem*) do Recob (ínsito ao PIS/Cofins).

Passam elas, então, a condicionar os enunciados legais da Lei nº 10.965/2004, os enunciados constitucionais do artigo 149 e artigo 195, referentes ao PIS/Cofins-Importação, e os enunciados jurisprudenciais dos precedentes do STF acerca da matéria (devidamente enfrentados no capítulo terceiro do presente trabalho), de forma a inverter toda a lógica hierárquica do sistema normativo de que é a Constituição e a Lei (em compasso com a interpretação dada pelo STF) que condicionam a infralegalidade, e não o contrário.

³⁵⁰ Que será mais bem debatido no terceiro capítulo deste trabalho.

³⁵¹ Consoante afirma BRITTO, Lucas Galvão. **Tributar na era da técnica**: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 40-46.

Assim, o presente trabalho encontra suas hipóteses, a partir da análise do processo de enunciação e da enunciação-enunciada da Lei nº 10.865/2004, criadora, em geral, do **PIS/Cofins-Importação** e, em particular, do Recob (ínsito ao **PIS/Cofins**). Isso em contraste com os enunciados infralegais da IN RFB nº 1.911/2019, que procuram **condicionar o sentido** que o enunciado legal do **§ 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 não possui**, o que faz de forma injurídica, prenhe de inconstitucionalidade e ilegalidade.³⁵²

Nesse sentido, importa trazer à baila lição de Aurora Tomazini³⁵³ acerca dos efeitos que a normas jurídicas exercem e a importância de que elas estejam de acordo com a linguagem competente:

Partindo da premissa de que o direito positivo é um sistema formado por normas jurídicas que se manifestam numa linguagem própria, não se nega os efeitos que os acontecimentos possam desencadear na ordem social. Pressupõe-se, no entanto, para que tais acontecimentos propaguem efeitos na ordem jurídica, que eles sejam relatados na forma prevista pelo sistema do direito (linguagem competente).

³⁵² Neste ponto merece destaque entendimento de Fabiana Del Padre Tomé: “Em outras palavras: **as contribuições para a seguridade social não de ser instituídas nos exatos termos do art. 195, I a IV, da Carta Maior e, desejando-se criar contribuição com aspecto material diverso, é necessário: (i) que sua introdução se dê por lei complementar, (ii) que seja não cumulativa e (iii) que a nova fonte de financiamento da seguridade social não tenha hipótese de incidência e base de cálculo iguais aos de outra já prevista na Constituição.** Não restam dúvidas, portanto, de que ao exercer a competência tributária, o legislador infraconstitucional **deve observar as determinações constitucionais relativas à instituição do tributo.** Tratando-se de **contribuições para a seguridade social, a situação não é diferente, devendo a competência tributária ser exercida em conformidade com o disposto no art. 195, do Texto Supremo [...]** **Convém esclarecer, inicialmente, que a Cofins-importação e o PIS/Pasep-importação, instituídos pela Lei 10.865/04, são tributos diversos da contribuição ao PIS/Pasep e da Cofins incidentes sobre o faturamento.** A denominação que se dê à exação, como todos sabem, não interfere na sua natureza jurídica. Esta é determinada pelo binômio hipótese de incidência/base de cálculo, conjugada à previsão legal de destinação do produto arrecadado. Assim, não obstante tenham a mesma finalidade, trata-se de contribuições diversas. Vejamos: a) Cofins (instituída pela Lei Complementar 70/91, com as alterações perpetradas pelas Leis 9.718/98 e 10.833/03): • critério material da hipótese de incidência: auferir faturamento ou receita; • fundamento de validade: art. 195, I, b, da Constituição. b) PIS/Pasep (instituídas pelas Leis Complementares 7/70 e 8/70, com as alterações perpetradas pelas Leis 9.718/98 e 10.637/02): • critério material da hipótese de incidência: auferir faturamento ou receita; • fundamento de validade: art. 239 Constituição. c) Cofins-importação (instituída pela Lei 10.865/04): • critério material da hipótese de incidência: importar bens ou serviços do exterior; • fundamento de validade: art. 195, IV, da Constituição. d) PIS/Pasep-importação (instituída pela Lei 10.865/04): • critério material da hipótese de incidência: importar bens estrangeiros ou serviços do exterior; • fundamento de validade: art. 195, IV, da Constituição. Evidencia-se a identidade entre as materialidades da Cofins-importação e do PIS/Pasep-importação, assim como de seus fundamentos de validade. Nem se argumente que o fundamento de validade da Cofins-importação e do PIS/Pasep importação seriam diferentes, sendo uma dessas exigências respaldadas no art. 149 e outra, no art. 195 do Texto Maior. Como já anotamos, o art. 195 veicula competência para criar contribuições sociais referidas no art. 149, mas que se diferenciam das contribuições sociais genéricas em virtude de sua peculiar destinação ao financiamento da seguridade social. Trata-se de subgrupo da classe denominada contribuições sociais. Logo, o fato de a contribuição incidente sobre importações de bens e serviços estar referida tanto no art. 149 como no art. 195 não implica a possibilidade de duas contribuições incidentes sobre aquela materialidade, especialmente se ambos os gravames tiverem o mesmo destino legal: o financiamento da seguridade social.” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a Seguridade Social**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013. p. 113, 115-116. Grifos nossos e no original).

³⁵³ CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 322.

Pode-se inferir disso que a IN RFB nº 1.911/2019 não poderia ofertar uma diretriz de sentido que fuja do que “**linguagem competente**” prevê. No caso, a linguagem competente a que se refere é o enunciado de competência constitucional, que prevê, para o **PIS/Cofins-Importação**, uma base econômica diversa da que está sendo prevista (por meio da injurídica diretriz de sentido dada pelos enunciados infralegais da IN nº 1.911/2019).

Isto porque é do enunciado de competência constitucional, nesse caso, do **PIS/Cofins-Importação** (artigo 195, IV e II, do § 2º do artigo 149 e da alínea “a”, do inciso III, do § 2º do art. 149, ambos da Constituição Federal), que se deve extrair, a validade da norma de inferior hierarquia (enunciados da IN RFB nº 1.911/2019), conforme bem leciona Tércio Lacerda Gama:

Ocorre que as normas de competência não disciplinam senão condutas de criar outras normas no sistema, sem referência direta à conduta humana propriamente dita. Na forma concebida por Alf Ross, as ‘normas de competência são normas de conduta indiretamente formuladas’. Isso porque o objeto da relação de competência é, justamente, o conjunto de condicionantes materiais aos quais a norma de inferior hierarquia deve se ajustar, para ser materialmente válida. Por isso, sob a perspectiva de quem constrói a norma de competência, não há enunciados que digam respeito ao titular de uma relação jurídica constituída no conseqüente da norma fundada, mas, sim, ao sujeito titular da competência. Fixemos uma idéia importante: o conseqüente da norma de competência estabelece os condicionantes materiais da norma de inferior hierarquia. Que compõe a matéria? A matéria é composta por um ou mais verbos que descrevem uma conduta. Assim, toda referência à materialidade é sempre uma referência a verbos e seus respectivos complementos. Por isso, quando falamos de condicionantes materiais, estamos falando de enunciados que programam – delimitam – a matéria da norma que será criada. Vejamos como pode ocorrer essa programação em casos concretos. [...] Com isso, as variáveis de comportamento começam a ser delineadas. Há que se considerar os serviços constantes da lista e, além deles, o que dispõem princípios, imunidades e outros enunciados constitucionais que condicionam a validade da norma no espaço e no tempo. A reunião de todos esses dispositivos, na conformação do aspecto material da competência, atua programando como deve ser a criação da norma de inferior hierarquia. Noutras palavras, esses dispositivos prescrevem a conduta, o sujeito desta conduta e os respectivos condicionantes de espaço e de tempo. Disso podemos extrair mais uma conclusão: no conteúdo da relação jurídica de competência está a disciplina da validade das normas de inferior hierarquia naquilo que diz respeito aos seus limites subjetivos (s), espaciais (e), temporais (t) e materiais em sentido estrito (c). Esses critérios são constantes na prescrição de qualquer norma de competência tributária.³⁵⁴

Desse modo, é de se afirmar que a IN RFB 1.911/2019 só poderia dar diretriz de sentido nos limites dos “**condicionantes materiais**” a ela previstos, cuja ordem se dá

³⁵⁴ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária** – Fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Editora Noeses, 2009. p. 93-94. Grifos nossos e no original.

primeiramente pelo **enunciado constitucional** e, em segundo lugar, pelos **enunciados legais**, quais sejam, os enunciados da Lei nº 10.865/2004, em geral, e o § 8º do seu artigo 8º, em particular.

Fica clara, portanto, a injuridicidade da diretriz de sentido dada pela IN RFB nº 1.911/2019:

- Primeiro, porque, no enunciado do artigo 255 dessa IN RFB nº 1.911/2019, está prevista a **aplicação de alíquotas fixas sobre unidade de medida** do Recob (**regime especial**, ínsito do **PIS/Cofins**).
- Segundo, porque, complementando o enunciado acima, o artigo 328 da IN RFB nº 1.911/2019 afirma que o recolhimento, pela aludida alíquota fixa (*ad rem*), **independe, de opção do importador**.

Isso significa que, por meio desses enunciados infralegais (dentre outros que os reforçam, todos da IN RFB nº 1.911/2019), o **PIS/Cofins-Importação** incidente na **importação de gasolina e diesel** fica sujeito, **de forma obrigatória**, à aplicação de **alíquotas fixas sobre unidade de medida**.

Cria-se, assim, por meio de um enunciado infralegal, base econômica jamais prevista para o **PIS/Cofins-Importação**, haja vista que todos os **enunciados constitucionais** (da aludida contribuição social da seguridade social) preveem que a grandeza econômica – mensuradora do **comportamento importação** –, é o **valor aduaneiro** (artigo 195, IV e II, do § 2º do artigo 149 e da alínea “a”, do inciso III, do § 2º do art. 149, ambos da Constituição Federal).

Assim, enunciados infralegais da IN RFB nº 1.911/2019 fixam grandeza econômica que extrapola o **valor aduaneiro**, de forma mais gravosa ao contribuinte,³⁵⁵ e o fazem ao impor, **obrigatoriamente**, a aplicação sobre a incidência em exame (quando da importação de **gasolina e diesel**) de **alíquota fixa por unidade de medida**, que em muito supera o respectivo valor aduaneiro em cada caso estudado.³⁵⁶

³⁵⁵ Como será comprovado no item 2.2 do próximo capítulo, por meio de cálculo com variáveis extraídas do estudo de caso, que constam, nos Anexos A e B do presente trabalho.

³⁵⁶ Conforme será mais bem demonstrado, aritmeticamente, no item 2.2 do próximo capítulo.

Outra gravosa consequência³⁵⁷ na presente imposição de alíquota fixa (*ad rem*) é que esta imobiliza o valor da base de cálculo, o que, *per si*, afronta contra o binômio (**hipótese de incidência e base de cálculo**) e revela seu inequívoco apego à injuridicidade.

³⁵⁷ Acerca do cuidado com o uso de alíquotas fixas e seu apego à injuridicidade, a lição de Aires Barreto: “Tem a doutrina por assentado que a divisão dos tributos em fixos e variáveis decorre da possibilidade de constatação, na própria lei, do valor da dívida tributária, relativamente aos primeiros, e da necessidade de mensuração de cada fato, em relação aos últimos. Dito de outra forma: a intensidade do comportamento humano é passível de mensuração nas hipóteses em que o tributo encontra guarida no rol das variáveis (ou avaliáveis). Essa intenção não é graduada quando o legislador, em simplista solução, estabelece uma quantia fixa como objeto da prestação jurídica. O traço dicotômico dos tributos sob essa ótica, tem por estigma o meio de determinar o *quantum debetur*. Só se pode excogitar de base de cálculo nos tributos variáveis (ou avaliáveis), nos quais é imprescindível a concreta investigação quantitativa de cada fenômeno tributário, à luz do critério genérico de mensuração prevista na lei. A dimensão financeira do aspecto material da hipótese de incidência não coincidirá com o débito tributário a ser obtido, se e quando ocorrer o fato impositivo, salvo quando a alíquota for de 100%. Ao revés, diante de opção legislativa simplificada – estatuição de importância fixa – qualquer investigação quantitativa do fato tributário é prescindível, porque a medida é dada integralmente pela lei. Equivale-se esta, ademais, ao próprio *quantum exigido* do sujeito passivo. O critério genérico de mensuração corresponde, quantitativamente, à determinação concreta do montante a pagar. Veremos, mais adiante, que o nosso sistema constitucional não se compadece com a instituição dos chamados tributos fixos. A construção doutrinária encontra validade de *lege ferenda*, mas não tem esteio no direito positivo brasileiro vigente” (BARRETO, Paulo Ayres. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: M. Limonad, 1998. p. 39-40. Grifos no original). Também de Elizabeth Nazar Carrazza: “De outro lado, importante salientar que são inconstitucionais os chamados tributos fixos, que por ofensa ao princípio da capacidade contributiva – em razão do qual cada pessoa deve ser tributada de acordo com suas manifestações de riqueza – quer por impedir o contribuinte de saber se está sendo tributado de maneira correta (já que se toma inviável aferir o fato efetivamente sujeito a tributação). [...] Ademais, a Constituição Federal prevê expressamente que os impostos não poderão ter a mesma base de cálculo das taxas. Ora, nos tributos fixos, não se sabe qual a base de cálculo levada em conta, para que a Administração cheque ao ‘quanto’ devido. Assim, sendo, não se tem como verificar se se está diante de um imposto ou de uma taxa, uma vez que a mera descrição do fato tributável na hipótese normativa, sem a escolha de seu elemento de mensuração, não permite ao intérprete identificar a natureza do tributo exigido. A tributação fixa acaba sendo, no mínimo, aleatória, para não dizer arbitrária. Todas essas considerações decorrem da exigência implícita contida na Constituição de que todos os tributos tenham base de cálculo e alíquota. A base de cálculo é elemento estrutural e necessário para todos os tributos, enquanto que a alíquota é elemento indispensável para que se apure o débito tributário. [...] Esta violação ao princípio da igualdade implica na desobediência frontal ao princípio da capacidade contributiva, uma vez que fatos reveladores de riqueza diferentes submetem-se a uma mesma tributação. [...] Além disso, diante de um sistema plúrimo de impostos, voltados à medição e captação da capacidade econômica dos contribuintes das mais diversas formas e considerando fatos diversos, a instituição de um imposto fixo feriria o dever de coerência sistêmica do legislador. Tal proceder é, portento, incompatível com a ordem constitucional vigente, que, de maneira expressa, prestigia o princípio da capacidade contributiva.” (CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e progressividade – Igualdade e capacidade. Revista de Direito Tributário, n. 102. São Paulo: Malheiros Editores, julho de 2008. p. 92-94. Grifos no original). Para Andrei Pitten Velloso: “Portanto, **não se pode vislumbrar, no art. 149, § 2º, III, b, um cheque em branco ao legislador** para adotar alíquotas específicas em contribuições sociais e interventivas. **Ao fazê-lo, ele deverá respeitar o princípio da isonomia, escolhendo unidades de medida e alíquotas específicas que representem adequadamente o conteúdo econômico do fato tributado.** Apenas em situações excepcionais **será viável de considerar tal conteúdo econômico.**” (VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária interpretada**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 181. Grifos nossos). Para Regina Helena Costa: “Outro mau exemplo de emprego da praticabilidade tributária diz com o estabelecimento de **impostos fixos**, vale dizer, aqueles em que o valor devido é apontado pela lei de maneira invariável, sem consideração às condições pessoais do sujeito ativo. [...] Historicamente, tal técnica de tributação sofreu sérios questionamentos a respeito de sua legitimidade, por se entender que ela colidiria com a proporcionalidade essencial à noção de capacidade contributiva. Segundo Villegas, ‘as modernas tendências, todavia, têm admitido progressividade sob o argumento de que ela contribui para a redistribuição da renda, com sentido igualitário’. Ernesto Lejeune Valcárel demonstra tal assertiva ao afirmar que ‘a progressividade do sistema tributário não é mais que uma exigência iniludível do princípio da igualdade’. Mais adiante, ao delimitar os papéis que a capacidade contributiva, a progressividade e a igualdade ocupam no âmbito tributário, ensina que a primeira é o pressuposto legitimador do tributo, a segunda seria uma técnica,

Ou seja, diferentemente do que se supõem, o que se fixa, no uso de **alíquota fixa**, não é a alíquota propriamente dita, e sim a base de cálculo. Nesse sentido o magistério de Aires Barreto:

As variações admitidas giram em torno de aspectos outros. O que haverá de questionar-se, a fim de constatar a adequação da base de cálculo (critério de aferição) é se a Constituição faculta a eleição do **valor da propriedade** ou o **valor da renda**, por exemplo, no caso do imposto sobre a propriedade imobiliária. **O critério (base de cálculo) será sempre o valor. As mutações possíveis estarão na espécie de valor utilizada, mas o gênero será sempre, imutavelmente, o valor.** Essa afirmação **aplica-se, quer em face dos tributos não vinculados, quer diante dos tributos vinculados.** Relativamente a **estes últimos, será sempre o valor da atuação estatal**, quando se tratar de taxa; o valor do fato lícito, vinculado à atuação estatal, quando a espécie tributária caracterizar-se como contribuição. [...] Vezes há que o critério erigido para base de cálculo parece refletir uma unidade de medida. Assim, o tamanho, o volume, o peso, a capacidade, em todos os seus desdobramentos. Tem-se como incontroverso serem essas unidades de medida, em si mesmas, as bases de cálculo dos impostos. **Parece-nos, todavia, que mesmo nesses casos, o verdadeiro critério é, ainda, uma vez, o valor.** Antevemos aí um processo elíptico. A base de cálculo não é o metro, o litro, o alqueire, mas o valor, ou o custo, ou o preço por unidade de medida a ser entregue ao Estado. Equivale à construção legislativa ‘atribua-se ao sujeito ativo tantos reais calculados em razão de um custo (preço ou valor) por unidade de medida’. [...] **Se a base de cálculo tem, por função, entre outras, permitir a quantificação da obrigação tributária, se é ela designada e aceita como sendo o elemento de quantificação financeira do tributo, é só exclusivamente através do valor que se pode chegar ao montante de dinheiro a ser entregue ao Estado. Entre nós não se cogita do pagamento *in natura*. Admitir que quilo, metro, testada, alqueire e quaisquer outras unidades possam representar, em relação a impostos, base de cálculo, importa pressupor que, por ocasião da transformação desta em base calculada, haveria de ser carregado ao Estado x quilos, metros etc.** Mesmo nesses casos, reafirme-se, a base de cálculo **é o valor**. O adjunto adnominal é que estará refletindo a unidade de medida. Cuida-se, efetivamente, do ‘valor por quilo’, do ‘valor por litro’, do ‘valor por alqueire’, pelo peso, tamanho e que tais. As opções do legislador, vale dizer, o espectro de alternativas que poderá erigir como base de cálculo do tributo, limitam-se às **possíveis escolhas dos adjuntos adnominais que guardem compatibilidade com a natureza jurídica específica do tributo a ser criado**. Dentro da imensa gama de qualificação de valor, há pouco indicada, o legislador erigirá a opção ou opções que melhor se coadunem com a natureza do

não um princípio, por meio da qual pode cumprir-se o princípio da igualdade como inspirador do sistema tributário e a serviço de uma efetiva igualdade de fato. [...] Diante do exposto, conforme escrevemos em outra oportunidade, é evidente a inconstitucionalidade dos impostos com alíquota fixa, em obediência ao princípio da capacidade contributiva. [...] Dessarte, conquanto práticos os impostos fixos, o malferimento ao princípio da capacidade contributiva por eles provocado conduz à inequívoca conclusão de sua ilegitimidade” (COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça tributária – exequibilidade da Lei Tributária e direitos do contribuinte. São Paulo: Editora Malheiros, 2007. p. 303-305. Grifos no original). Para Roque Antonio Carrazza: “Do exposto, facilmente percebemos que, também por burla ao princípio da capacidade contributiva, são inconstitucionais os chamados **impostos fixos**, isto é, aqueles cujo montante é apontado pela lei, de modo invariável, sem qualquer preocupação com as condições pessoais do contribuinte. É o caso, em certos Municípios, do ISS incidente sobre os serviços advocatícios, fixado, pela lei local, em **X unidades** (salários-mínimos, unidades fiscais, valores de referência etc.) **por ano**, para cada advogado. Antes mesmo da ocorrência do **fato imponible**, já se tem condições de se saber o montante deste tributo, que será o mesmo quer o profissional tenha uma banca florescente, quer esteja ensaiando os primeiros passos na profissão. Com isso, nestes Municípios, o ISS deixa de ter caráter pessoal, não sendo graduado segundo a capacidade econômica do contribuinte. Manifesta inconstitucionalidade, porquanto o ISS deve necessariamente obedecer ao princípio em exame.” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. Ed. São Paulo/SP: Ed. Malheiros Editores, 2019. p. 97. Grifos no original).

tributo. [...] Em síntese, **a base de cálculo será sempre o valor**. O legislador é que haverá de, tendo presente o critério material eleger o adjunto adnomina compatível. Assim, por exemplo, se o critério material for a propriedade, poderá ele escolher entre o valor **de venda** da propriedade, o valor (preço) **de custo** da propriedade, o valor (preço) **de mercado**, o valor da área de terreno ou da edificada ou de ambos.³⁵⁸

Assim, concordamos inteiramente com Aires Barreto que a base de cálculo (variável ou fixa) será sempre um **valor**. Esse **valor** deve ser nada mais, nada menos do que correspondente à mensuração monetária do comportamento previsto na hipótese de incidência (a tradução, em linguagem monetária, do comportamento estampando na hipótese, em linguagem idiomática).

Por isso, estamos convictos de que, se o comportamento é **importar gasolina** ou **diesel**, a tradução monetária disso (como se trata de operação de aquisição) é exatamente o custo dessa operação, ou seja, o **valor aduaneiro** (nada mais, sob pena de enriquecimento ilícito do estado; nada menos, sob pena de enriquecimento ilícito do contribuinte).

Portanto, como a presente problemática dá conta do uso de **alíquotas fixas** (previamente fixadas em ato estatal, hodiernamente, infralegal, Decreto nº 5.059/2004)³⁵⁹ na incidência do **PIS/Cofins-Importação**, sobre **gasolina** e **diesel**.

Qualquer valor que for fixado por ato estatal, acima do respectivo valor aduaneiro de cada operação de importação de **gasolina** e **diesel**, não pode ser considerado **PIS/Cofins-Importação**, nem **tributo**, e representa verdadeiro enriquecimento ilícito do Estado naquilo que supera a respectiva tributação feita, além do respectivo **valor aduaneiro**.

Por fim, chamados a atenção para o fato de que o uso de **alíquotas fixas** se acomoda muito bem nos tributos vinculados³⁶⁰ (como **taxas** e **contribuições de melhoria**). Isso porque, nesses tributos (vinculado), o Estado, legitimamente, sabe, antecipadamente, o valor do custo

³⁵⁸ BARRETO, Paulo Ayres. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: M. Limonad, 1998. p. 61-62, 64-67.

³⁵⁹ Fixam as alíquotas *ad rem* do Recob, de acordo com o § 5º do artigo 23 da Lei nº 10.865/2004 e em consonância com os precedentes fixados pelo STF, ADI 5.277 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.277**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. Contribuição ao PIS/PASEP e Cofins. Parágrafos 8º a 11 do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08. Venda de álcool, inclusive para fins carburantes. Fixação, pelo Poder Executivo, de coeficientes para reduzir alíquotas dessas contribuições, as quais podem ser alteradas para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. Presença de função extrafiscal a ser desenvolvida. Relator (a): Dias Toffoli, em 10/12/2020. Processo Eletrônico DJe-057 Divulg 24-03-2021 Public 25-03-2021) e RE 1.043.313/RS (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 1.043.313 RS**. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Direito Tributário. Princípio da Legalidade Tributária. Necessidade de Análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. [...]. Recorrente: Planatlântica AS. Recorrido: União. Relator (a): Dias Toffoli, em 10/12/2020. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1184685733/recurso-extraordinario-re-1043313-rs-5053332-5720154047100/inteiro-teor-1184685768>. Acesso em: 17 dez. 2021).

³⁶⁰ Segundo a doutrina de Geraldo Ataliba (ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p. 123-208).

da operação a ser realizada, que, por sua vez, se encontra descrita na respectiva hipótese de incidência, justamente porque é ele (Estado) que vai realizar o comportamento ali descrito (seja serviço público, seja exercício do poder de polícia, seja realização de obra pública).

Totalmente legítimo, então, que o Estado fixe, previamente, a correspondente retribuição de tal comportamento por ele praticado (seja serviço público, seja exercício do poder de polícia, seja realização de obra pública), por meio de tributação, via uso de **alíquotas fixas**.³⁶¹

No entanto, tal situação é completamente diversa nos tributos não vinculados (como o **imposto** e as **contribuições da seguridade social**, objeto da presente problematização, que já afirmamos, no item 1.3 do presente capítulo, ter o perfil e a natureza jurídica de imposto).

Nesses casos, o comportamento descrito na hipótese de incidência não é do Estado, e sim do contribuinte. Ou seja, é um comportamento que se dirige para o futuro (por isso a expressão “hipótese” de incidência, significando que pode acontecer ou não).

Assim, o valor da base de cálculo fica sempre a depender da quantificação de um comportamento futuro a ser praticado pelo contribuinte, revelando-se, logicamente, inadmissível³⁶² querer encontrar legitimidade na fixação presente de um *quantum* a título de base de cálculo, que só será efetivamente quantificado no futuro (se e quando ocorrer o comportamento do contribuinte descrito na respectiva **hipótese de incidência da contribuição social da seguridade social**).

Nesse cenário, o exposto revela, de forma mais nítida, a **injuridicidade** dos enunciados da IN RFB nº 1.911/2019 ao querer (de modo **inconstitucional** e **ilegal**), condicionar os enunciados legais e constitucionais do PIS/Cofins-Importação quando de sua incidência sobre a **gasolina** e o **diesel**.

³⁶¹ Conforme lição de Aires Barreto (ARRETO, Paulo Ayres. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: M. Limonad, 1998. p. 94-99).

³⁶² Em compasso com o decidido pelo STF no RE 593.849/MG (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849 – MG**. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, § 7º, da Constituição da República. Revogação parcial de precedente. ADI 1.851. Recorrente: Parati Petróleo Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, Acórdão eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-065 Divulg 30-03-2017 Public 31-03-2017 Republicação: DJe-068 Divulg 04-04-2017 Public 05-04-2017).

CAPÍTULO 2 – HIPÓTESES DA PROBLEMATIZAÇÃO: DEMONSTRAÇÃO DA INJURIDICIDADE

2.1 Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária

Com a finalidade de melhor subsidiar o presente estudo na demonstração da injuridicidade dos **enunciados infralegais** da IN RFB nº 1.911/2019 (acerca do condicionamento de sentido dos **enunciados legais e constitucionais** do **PIS/Cofins-Importação**, em especial do § 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004) faz-se mister, neste item, tratarmos, em apertada síntese, dos **princípios constitucionais tributários**, bem como dos contornos gerais da **competência tributária**, ressaltando suas características e técnicas de atribuição.

Dessa forma, em **primeiro**, ressaltamos que os **princípios constitucionais** previstos nos enunciados da Carta Magna são a base de todo o ordenamento jurídico e devem ser observados em todos os enunciados normativos exarados pelo legislador infraconstitucional.³⁶³

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho³⁶⁴ afirma que princípio tanto podem ser regras de que se fala (**norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo**), quanto normas que fixam critérios objetivos (**como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos**), valor (**valores insertos em regras jurídicas de posição**

³⁶³ Assim, os **princípios constitucionais** vinculam a interpretação e a forma de aplicação dos enunciados jurídicos, funcionando, assim, como diretriz de todo o sistema jurídico.

³⁶⁴ “Assim, nessa breve reflexão semântica, já divisamos quatro usos distintos: a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como o limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos ‘princípio’ como ‘norma’; enquanto, nos dois últimos, ‘princípio’ como ‘valor’ como ‘critério objetivo’. Entreveamos na consideração do signo ‘princípio’, distinguindo-o como ‘valor’ ou como ‘limite objetivo’, um passo decisivo, de importantes efeitos práticos. Isso porque, se reconhecermos no enunciado prescritivo a presença de um valor, teremos que ingressar, forçosamente, no campo da Axiologia, para estudá-lo segundo as características próprias das estimativas. [...]. Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença. Algumas vezes constam de preceito expresso, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos. Entre eles e os expressos não se pode falar em supremacia, a não ser pelo conteúdo intrínseco que representam para a ideologia do intérprete, momento em que surge a oportunidade de cogitar-se de princípios e de sobreprincípios. Há muitos princípios constitucionais gerais, válidos para a plenitude do ordenamento e, por isso, influenciando, decisivamente, no setor dos fenômenos jurídico-tributários. Consideremos, um a um, os de maior expressividade.” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 169-170, 173-174. Grifos nossos e no original).

privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas) ou até mesmo um limite objetivo (**estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma**).

Por fim, concluindo o raciocínio, afirma que são

[...] linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influência e manifestam a força de sua presença.³⁶⁵

Por sua vez, Betina Treiger Grupenmacher³⁶⁶ preleciona ainda que, acerca do Direito Tributário, há a nítida vinculação aos direitos fundamentais “a partir da consciência de que a

³⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 173-174.

³⁶⁶ Betina Treiger Grupenmacher: “O tema dos direitos humanos vinculado à ideia de tributação está intimamente relacionado ao chamado ‘estatuto do contribuinte’ e, bem assim, às ideias de cidadania, ética e moral. [...] **Ante as ideias ora expostas, é possível inferir-se que o poder tributário não é absoluto e ilimitado, ao contrário, encontra restrições nos princípios de ordem constitucional e também, no Brasil, nas imunidades constitucionais. Os princípios constitucionais tributários e as imunidades são formas de limitação impostas ao Estado no exercício do poder de tributar, razão pela qual são reconhecidos como direitos individuais da pessoa humana contra a atividade tributária arbitrária do Poder Público.** [...] Em todos os tratados e declarações sobre direitos humanos a igualdade das pessoas é um dos tópicos mais abordados. É inolvidável que são os cidadãos que estabelecem em suas Constituições as limitações e diretrizes à atuação estatal. Portanto, são eles que fazem consignar nos respectivos Textos a observância dos direitos fundamentais, relativamente à atividade tributária do Poder Público. Nos Estados Democráticos de Direito, contrariamente ao que ocorre nos Estados Totalitários, é na Constituição que se estabelecem as limitações à atividade estatal e, como decorrência, regras de observância dos direitos fundamentais do homem, dentre elas, o respeito à dignidade humana. Uma Constituição verdadeiramente democrática deve prever a representatividade popular na eleição de seus dirigentes, além de estabelecer regras que confirmam segurança aos direitos assegurados aos cidadãos, tais como a interdição de arbitrariedade, a igualdade, a legalidade, a previsibilidade da ação estatal, dentre outras que realizam a segurança jurídica. Como já afirmou Geraldo Ataliba: ‘Parece evidente que os sistemas constitucionais que adotam a igualdade como princípio básico, implicitamente, consagram a legalidade (seu necessário instrumento), forçosamente irretroativa. É da essência da república, por outro lado, o consentimento dos tributos. Há Estado de Direito onde há segurança jurídica (Giorgio Ballardare Pallieri). A previsibilidade da atuação estatal, consequência do esquema de Constituição rígida, e a representatividade do órgão legislativo as seguram aos cidadãos, em maior medida, os direitos inscritos na Constituição, a paz e o clima de confiança que instauram as condições psicológicas necessárias para o trabalho, o desenvolvimento, a afirmação e a expressão da personalidade’. Assim, a segurança jurídica realiza-se quando é observado, na sua plenitude, o Estatuto do Contribuinte e, em consequência, o princípio da igualdade, norteador da segurança jurídica, posto que intrínseco à natureza humana. O que se quer afirmar é que não há república sem igualdade, assim como não há regime democrático se o cidadão não for tratado com isonomia frente à lei, inclusive a tributária. A existência de igualdade equivale à ausência de privilégio. Decorrente do princípio da isonomia tributária são os princípios da capacidade contributiva e o da vedação do confisco, os quais estabelecem os limites mínimo e máximo de tributação, respectivamente. O Estado Democrático está, portanto, adstrito aos compromissos de liberdade e igualdade materiais, objetivando uma vida digna para todos. Nesse contexto, a observância dos citados princípios impõe que o tributo deixe de ser apenas uma fonte de renda e passe a ser um instrumento de realização de justiça. A igualdade no tratamento tributário deixa de ser apenas formal passando a ser materialmente um instrumento de redistribuição de riquezas. O princípio da capacidade contributiva, por seu turno, tem como principal consequência propiciar a realização da justiça fiscal, onerando aqueles que manifestem maior capacidade contributiva e desonerando a renda utilizada para fazer frente às despesas necessárias à vida digna. A chamada ‘renda consumida’ há de ser excluída para fins de aferição de capacidade contributiva. Trata-se da intributabilidade do mínimo existencial referida por Francesco Moschetti, que afirmou: ‘[...] a capacidade contributiva é dada por aquela parte de potência econômica, da riqueza de um

tributação existe como forma de realização da justiça social, a fim de que se alcance o propósito estabelecido no Texto Constitucional de uma vida digna para todos”.

Ainda, segundo Betina Treiger Grupenmacher, “os princípios constitucionais tributários e as imunidades são formas de limitação impostas ao Estado no exercício do poder de tributar, razão pela qual são reconhecidos como direitos individuais da pessoa humana contra a atividade tributária arbitrária do Poder Público”.³⁶⁷

Dessas lições, portanto, depreende-se que os **princípios constitucionais** tanto atuam como elementos que dão sentido aos enunciados normativos³⁶⁸ como também, são **limitadores do poder de tributar**, preservando o direito dos indivíduos (contribuintes) ante os eventuais excessos desse poder (**excesso do poder de tributar**) do Estado.

Dessa forma, alinhado aos **princípios constitucionais tributários**, a Constituição prevê os **limites e as condições para o exercício do poder de tributar**, qual seja, a **competência tributária**, que, nas palavras de Roque Antonio Carrazza,³⁶⁹ é “a aptidão jurídica para criar, *in abstracto* (no plano legislativo), tributos, descrevendo, legislativamente, suas hipóteses de incidência, seus sujeitos ativos, seus sujeitos passivos, suas bases de cálculo e suas alíquotas (elementos estruturais dos tributos)”.

Acerca do exercício da competência tributária, prevê Paulo de Barros Carvalho:

sujeito, que supera o mínimo vital. Com efeito, se capacidade significa aptidão, possibilidade concreta e real, não pode existir capacidade de concorrer para com os gastos públicos quando falte ou se tenha apenas o necessário para as exigências individuais’. A Constituição brasileira garante ao cidadão e a sua família uma vida digna. Para que tal garantia seja efetivamente eficaz, é necessário que as leis infraconstitucionais que instituem os tributos excluam de seu âmbito de incidência a já referida ‘renda consumida’ com as despesas necessárias para uma vida com dignidade. Em um Estado Democrático de Direito só é admissível, observados os direitos fundamentais do cidadão, a tributação incidente sobre as manifestações de capacidade contributiva, ficando vedada a incidência tributária indiscriminada sobre a capacidade econômica, ou seja, o só fato de determinado indivíduo manifestar potencialidade econômica não é bastante em si mesmo a autorizar a tributação de seus rendimentos. Por imperativo do princípio da capacidade contributiva, devem ser afastados da tributação os recursos mínimos necessários para a sua manutenção e de sua família. [...] Assim, não obstante, a Constituição brasileira garante aos cidadãos a igualdade frente à lei, a lei tributária nem sempre observa rigorosamente este princípio que se traduz em um dos direitos fundamentais do cidadão. Não raramente tal princípio é aviltado pela legislação infraconstitucional, que não apenas ofende a capacidade contributiva do cidadão ao tributar-lhe a renda necessária para uma vida digna, mas também ao vedar-lhe a dedução dos valores despendidos com educação, assistência médica e moradia, serviços, que, *a priori*, são de incumbência exclusiva do Estado. A limitação, cada vez maior, de dedução de valores despendidos pelo cidadão para gozar de uma vida digna diante da inação do Estado ou da insuficiência de suas prestações, é afronta inadmissível ao Estatuto do Contribuinte e conseqüentemente aos seus Direitos Humanos.” (GRUPENMACHER, Bentina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. *In*: FISCHER, Octavio Campos. **Tributos e direito fundamentais**. São Paulo: Ed. Dialética, 2004. p. 9, 13-17. Grifos no original).

³⁶⁷ Idem, *ibidem*, p. 13.

³⁶⁸ De modo que as interpretações desses últimos devem ser de acordo com o teor da regra geral enunciada no **princípio constitucional**.

³⁶⁹ PARECER CONFECCIONADO PARA A DIAMANTE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO Ltda., relativo à aplicação do RECOB como alternativa de incidência ao PIS/Pasep e Cofins incidente sobre a receita de venda de etanol combustível, anexo ao Processo Judicial nº 5012862-33.2017.4.03.6100, p. 12.

Manifesta-se, de fato, a competência tributária, ao desencadear-se os mecanismos jurídicos do processo legislativo, acionado, respectivamente, nos planos federal, estadual e municipal. Por esse *iter*, rigidamente seguido em obediência às proposições prescritivas existentes, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios elaboram as leis (acepção larga), que são promulgadas e, logo depois, expostas ao conhecimento geral pelo ato de publicação. Vencidas as dificuldades desse curso formativo, ingressam os textos legislados no ordenamento em vigor, surgindo a disciplina jurídica de novas situações tributárias, no quadro do relacionamento da comunidade social. Foi exercida a competência, enriquecendo-se o direito positivo com o acréscimo de outras unidades normativas sobre tributos. [...] Resumindo o que dissemos, para ordenar a exposição, observaremos que o legislador, cumprida a marcha do processo legislativo, introduz textos de lei tributária no sistema jurídico brasileiro. Lendo-os, elabora os estudiosos as significações da mensagem escrita exibindo os juízos hipotéticos nela contidos. Forma editadas normas jurídicas tributárias.³⁷⁰

Consoante dito, a **competência tributária** (por meio dos enunciados constitucionais) capacita o legislador ordinário (de cada pessoa política federativa)³⁷¹ a instituir tributo, de acordo com as respectivas autorizações constitucionais para tanto. Isso significa que o legislador ordinário, nos contornos de sua respectiva competência constitucional tributária,³⁷² sofre limitações em virtude do que a Constituição prevê acerca da materialidade de determinado tributo, do arquétipo por ela previsto e, também, pela indelegabilidade da competência que lhe foi atribuída.

Acerca da **atribuição negativa de competência**, importante aos objetivos do presente trabalho,³⁷³ essencial o magistério de Roque Antônio Carrazza (com base em Ernest Forsthoff), para quem

[t]oda atribuição de competência envolve, ao mesmo tempo, uma autorização e uma limitação. Autorização, em nosso caso, para tributar. Limitação, para não ultrapassar as fronteiras além das quais o exercício desta competência torna-se indevido e, portanto, inconstitucional. De fato, no dizer expressivo de Pedro Calmon, ‘toda enumeração é eminentemente restritiva’. Assim, sem medo de erro, podemos sustentar que, ao lado das competências tributárias das pessoas políticas, encontram-se, fazendo-lhes contraste, as ‘limitações constitucionais ao poder de tributar’ (para empregarmos a terminologia do Código dos Códigos). Destacamos que as limitações à utilização das competências tributárias são constitucionais, e não pré-constitucionais, extraconstitucionais ou infraconstitucionais (Souto Maior Borges). A lei Suprema, pois, ao permitir que a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, exercitem suas competências tributárias, demarcou-lhes as fronteiras, num verdadeiro jogo de luzes e sobras, ao qual os Poderes de cada uma destas pessoas políticas devem se submeter. Em suma, é a Constituição que prescreve as limitações ao desfrute das competências tributárias.³⁷⁴

³⁷⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 253-254.

³⁷¹ União, estados, Distrito Federal e municípios.

³⁷² União (artigos 145, 147, 148, 149, 153, 154), estados (artigos 145, 149, § 1º e 155), Distrito Federal (artigos 145, 147, 149, § 1º, 149-A e 155), municípios (artigos 145, 149, § 1º, 149-A e 156).

³⁷³ Haja vista que a boa parte da problematização dissertada diz respeito, exatamente, à existência de atribuição negativa de competência do **PIS/Cofins-Importação**.

³⁷⁴ CARRAZZA, op. cit., p. 837.

Isso é explicado, pelos postulados da lógica, por Paulo de Barros Carvalho:

Essa autorização, todavia, encerra, igualmente, uma proibição. De fato, ao regular condutas – aí incluída a conduta consistente na produção de novas normas jurídicas em matéria tributária –, pode a autoridade competente fazê-lo mediante o emprego de três modais deonticos: obrigatório (Op), proibido (Vp) e permitido (Pp). A interdefinibilidade desses modais, por sua vez, é um meio seguro para identificar as proibições implícitas constantes do Texto Constitucional quando disciplina a atividade legiferante. Vejamos uma situação ilustrativa: o comando veiculado por meio da expressão “é obrigatório passar pelo caminho de pedras” – em linguagem formal (Op) – pode ser transmitido com a proposição “é proibido transitar por qualquer outro lugar que não o caminho de pedras” – formalizando (V-p). Esse mesmo preceito também pode ser indicado pela frase “não é permitido que não se passe pelo caminho de pedras” – assim expresso em linguagem formalizada (-P-p). As três expressões se equivalem (em linguagem formalizada, podemos dizer que $Op = V - p = -P-p$). Apesar de serem diversos os enunciados, permanece inalterado o sentido da prescrição por eles transmitida: uma obrigação de conduta que se mantém a mesma, não importa quais e quantas palavras se utilizem para descrevê-la. Levássemos adiante o esforço de exame lógico deontico, produziríamos a seguinte tabela de interdefinibilidade dos modais deonticos: $Pp = 0-p = -Vp$. $-Pp = 0-p = Vp$. $P-p = -Op = -V-p$. $-P-p = Op = V-p$. Feitas essas considerações, voltemos ao quanto disposto no art. 195, 1, da Constituição da República. Ao estabelecer que a União tem competência para instituir contribuições sociais e, concomitantemente, submeter tal poder à obrigatoriedade da escolha de uma das bases arroladas no art. 195, 1, como é o caso da receita (alínea b), esse enunciado institui ao lado de tal obrigação uma proibição eficaz para o exercício da atividade legiferante, pois a obrigação de instituir tais tributos sobre a receita (Op) se traduz na proibição de instituí-los sobre base diversa da receita (V-p). Em outras palavras, proíbe a edição de normas infraconstitucionais que instituem contribuições sociais com bases de cálculo distintas daquelas previstas no texto constitucional.

Pois bem, sendo incontestado que a base de cálculo constitucionalmente autorizada ao PIS e Cofins consiste na receita bruta, deve-se reputar como inconstitucional qualquer providência que leve à eleição de base diversa.³⁷⁵

Assim, é certo **que toda atribuição de competência** envolve³⁷⁶ tanto uma autorização para tributar quanto uma limitação imposta a esse poder de tributar.

Necessariamente, há de ser observada uma das técnicas de **atribuição de competência** na criação “*in abstracto*” de um enunciado legal. Neste sentido, nos valem da lição de Tácio Lacerda Gama³⁷⁷, que leciona a existência de **três técnicas de atribuição de competência**, de

³⁷⁵ PARECER CONFECCIONADO PARA A DISTRIBUIDORA de Combustíveis Saara S.A., relativo à constitucionalidade da aplicação, às operações de importação de combustíveis, das alíquotas do regime especial de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS (RECOB), anexo ao Processo Judicial nº 5004066-36.2020.4.03.6104, p. 29-30.

³⁷⁶ O que, como visto nas lições transcritas, se dá por meio de atribuição de uma obrigação (de instituir determinado tributo sobre as bases economicamente previstas) e de uma proibição (de instituir sobre base diversa).

³⁷⁷ Tácio Lacerda Gama: “A prescrição do aspecto material das competências legislativas **passa pela indicação de complementos verbais**. Esses complementos verbais **formam núcleos semânticos que não podem ser desconsiderados por normas inferiores**. Neste sentido, Humberto Ávila afirma que: ‘A Constituição Federal de 1988 (adiante CF/88) atribuiu poder de tributar aos entes federados por meio de regras de competência. Estas regras descrevem fatos tributáveis, de modo que só há poder de tributar **sobre fatos cujos conceitos se**

enquadrem nos conceitos previstos nessas regras e, inversamente, não há poder algum de tributar sobre fatos cujos conceitos não se emoldurem nos conceitos previstos nessas regras. Daí serem **intransponíveis os limites conceituais previstos nas regras de competência. Fora deles não há poder de tributar.** A respeito das regras de competência já decidiu o Supremo Tribunal Federal, ao asseverar que o intérprete ‘... **não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis**’. Assim, à materialidade ‘renda’, por exemplo, o Código Tributário Nacional **vincula o verbo auferir, bem como o verbo ‘pagar’**, nos casos de retenção do imposto sobre a renda na fonte. No caso do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, Paulo de Barros Carvalho esclarece ser possível acrescentar **nada menos que os seguintes verbos: importar, arrematar e realizar operações com produtos industrializados.** Roque Antônio Carrazza, por sua vez, ao analisar o regime jurídico do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, comenta a circunstância de que, sob essa materialidade, **podem ser criadas, pelo menos, cinco regras-matrizes de incidência tributária diferentes.** Assim, **o ponto de partida, seguramente mais importante** para a inteligência dos enunciados de autorização, **está em compreender as materialidades sobre as quais impostos podem incidir.** A outorga de competências para a criação de tributos que incidam sobre certos conteúdos é feita em termos de sentido vago e, não raramente, ambíguo. **Que se pode entender** por ‘renda’, ‘serviço’ ou ‘faturamento’ é tema de acirrados debates, estando em muitos casos, **na raiz de controvérsias** relativas à constitucionalidade ou à inconstitucionalidade de impostos e contribuições. Essa técnica de qualificar sujeitos competentes pela indicação de materialidades está presente, também, quando o artigo 145 da Constituição qualifica a União, Estados, Distrito Federal e Municípios **para instituir: taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição e contribuição de melhoria,** decorrente de obras públicas. Nesses casos, **porém, a discriminação de materialidades é indireta, pois feita em razão da competência administrativa para prestar o serviço, exercer o poder de polícia ou realizar a obra pública** que enseja a valorização da propriedade particular. Por isso, **existirá a atribuição de competência tributária na medida em que existir a respectiva competência para desempenho da obra ou do serviço público.** Outra técnica atributiva de competência é empregada quando se vincula o sujeito competente a uma finalidade. É dessa espécie o artigo 149 da Constituição da República, onde se lê: ‘**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, [...]**’. E mais, **seguem essa técnica de vincular sujeito à finalidade** os seguintes dispositivos: i. artigo 149, § 1º, quando estende aos Estados, Distrito Federal e Municípios a possibilidade de instituir contribuições para o custeio do respectivo regime previdenciário; ii. artigo 149-A - que prescreve a Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública – COSIP; iii. artigo 148, que faculta à União instituir empréstimos compulsórios - em casos de calamidade pública, de guerra ou na sua iminência, bem como investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional -, devendo o valor desses tributos ser vinculado à despesa que fundamentou sua instituição; iv. artigo 212, § 5º, que permite à União instituir contribuições para o financiamento da educação. Poderíamos relacionar, ainda, uma terceira técnica de atribuição de competências que **vincula a qualificação do sujeito tanto a uma materialidade quanto à consecução de um fim.** Este é o caso, por exemplo, do artigo 195 da Constituição da República, o qual estabelece que, **para o financiamento da seguridade social (finalidade),** a União poderá criar contribuições: i. do empregador, **da empresa** e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qual quer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; **b) a receita ou o faturamento;** c) o lucro; 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; 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.** Além dessas hipóteses, cabe relacionar, ainda, a competência da União prevista no artigo 177, § 4º, para criar contribuições sobre: ‘as atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível’ para atender aos seguintes fins: a) pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, gás natural e seus derivados e derivados de petróleo; b) financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; c) financiamento de programas de infraestrutura de transportes. Neste caso, a exemplo do que dissemos no parágrafo anterior, a qualificação da União para instituir contribuições sobre certa materialidade é vinculada ao atendimento das finalidades que acabamos de relacionar. **O não atendimento da finalidade ou da matéria faz com que a norma criada não seja instrumento da União na respectiva área, descumprindo, assim, a norma superior e sujeitando-se à decretação de sua invalidade.** A exemplificação foi longa, mas necessária. Em algumas páginas conseguimos **ilustrar o que são e como atuam os enunciados de autorização.** Suas **três modalidades** podem ser vistas, também, como **três técnicas de atribuição de competências** que servem para, simultaneamente, **qualificar o sujeito competente, estabelecer a matéria/finalidade e, assim, circunscrever o regime jurídico aplicável à espécie normativa”**

forma a qualificar o **sujeito político federativo competente**, estabelecendo a matéria/finalidade de sua competência e, conseqüentemente, circunscrevendo-a (competência tributária) ao respectivo **regime jurídico do enunciado constitucional**, sendo assim sumarizadas:

- Técnica semântica.
- Técnica da finalidade.
- Técnica que comunga tanto o critério semântico quanto o de finalidade.

É bem sabido que pela **técnica semântica** tem-se a atribuição de competência por meio da descrição do aspecto material, sempre por um verbo, motivo pelo qual a definição do sujeito competente estará descrita na materialidade do tributo.

Com isso, pode-se dizer, portanto, que essa **regra de atribuição de competência** é essencialmente conceitual,³⁷⁸ pois só é possível tributar de acordo os fatos que se adequem aos conceitos previamente dispostos no enunciado constitucional.³⁷⁹

Em contraponto à **técnica semântica** se verifica a **técnica da finalidade**,³⁸⁰ em que se firma a competência do sujeito político federativo de acordo com a finalidade do tributo,³⁸¹ por meio da qual não importa o conceito constitucional tributário para fins de definição do respectivo enunciado de competência. Essa técnica (finalidade) se harmoniza com a compreensão de tipo, amplamente ressaltada nos itens do capítulo anterior, segundo o magistério de Misabel Abreu Machado Derzi.³⁸²

(GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária** – Fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Editora Noeses, 2009. Grifos nossos e no original. p. 236-240).

³⁷⁸ Tal assunto será aprofundado no terceiro capítulo deste trabalho, em que serão analisadas as competências tributárias, como conceito, através dos precedentes do STF RE 116.121/SP, RE 185.789/SP, RE 177.296/RS e RE 346.084/PR.

³⁷⁹ Assim, ao agir de modo diverso, ou seja, permitindo a tributação de fato que foge à conceituação constitucional da competência tributária, haverá indevido alargamento da competência constitucional.

³⁸⁰ Segundo Allan Moraes: “A finalidade primeira da tributação é a arrecadação de recursos ao ente estatal, para custeio do exercício de sua competência (*lato sensu*). Ao mesmo tempo, pode servir como instrumento de regulação de determinadas condutas, inibindo-as. Ambas as finalidades se concretizam mediante a formação de uma relação entre sujeito ativo e sujeito passivo, que obriga este último a entregar valores pecuniários ao ente estatal. Em nada diferem neste aspecto. O que as difere é a existência de uma finalidade específica que justifica a instituição e cobrança do tributo, apontada expressamente na norma constitucional de outorga de competência.” (MORAES, Allan. **Competência tributária: instituição e arrecadação de tributos no regime federativo**. 2014. Dissertação (Mestrado) – Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014. p. 89-90. Grifos no original).

³⁸¹ Assunto mais bem tratado no terceiro capítulo deste trabalho, por meio da análise do precedente do STF RE 878.313/SC, assim como o entendimento a respeito da inconsistência do **critério da finalidade** para caracterização do que seja contribuição social.

³⁸² Segundo Paulo Ayres, citando Misabel Abreu Machado Derzi: “Em clássica obra sobre o tema, Misabel Derzi aparta, com clareza, tipo e conceito: ‘De um lado, encontramos o tipo como ordem rica de notas referenciais ao objeto, porém renunciáveis, que se articulam em uma estrutura aberta à realidade, flexível, gradual, cujo

Por fim, a **técnica que une a semântica e a finalidade** necessariamente vincula o sujeito político federativo tanto à materialidade semântica quanto à finalidade tributária, de modo que a **competência tributária** pode ser constatada, seja por meio da consecução do enunciado constitucional, seja por meio da matéria (limitada semanticamente) por ela tratada.

Feitas tais considerações, insta transcrever a lição de Geraldo Ataliba³⁸³ acerca da **conceituação constitucional** dos tributos como **critério definidor de competência**, técnica com a qual concordamos e da qual nos utilizamos para os objetivos do presente trabalho:

Evidentemente, não é função de lei nenhuma formular conceitos teóricos. O art. 3º do C.T.N. é mero *precepto didático*, como qualificaria o eminente mestre espanhol Sainz de Bujanda. **Por outro lado, o conceito de tributo é constitucional. Nenhuma lei pode alargá-lo, reduzi-lo ou modificá-lo. É que ele é conceito-chave para demarcação das competências legislativas e balizador do ‘regime tributário’, conjunto de princípios e regras constitucionais de proteção do contribuinte contra o chamado ‘poder tributário’, exercido, nas respectivas faixas delimitadas de competência da União, Estados e Municípios.** Daí o despropósito dessa ‘definição’ legal, cuja admissão é perigosa, por potencialmente danosa aos direitos constitucionais dos contribuintes. Direitos constitucionalmente pressupostos ou definidos não podem ser ‘redefinidos’ por lei. Admiti-lo é consentir que as demarcações constitucionais corram o risco de ter sua eficácia comprometida. [...] Em outras palavras: o tributo não é sanção por violação de nenhum preceito, nem reparação patrimonial. Com estas delimitações é que se deve entender o conceito de tributo, adotado pelo direito constitucional brasileiro [...].

Nessa perspectiva, conforme se nota da lição de Geraldo Ataliba, é na **conceituação do tributo**, de acordo com a Constituição, que se verifica todo o conjunto necessário à proteção do contribuinte, uma vez que, nesses moldes, a **competência tributária** delimita, com segurança, a atuação legislativa e, conseqüentemente, define os **princípios constitucionais** a serem respeitados, em face do **poder de tributar** conferido à União, aos estados, Distrito Federal e aos municípios.

Seguindo essa linha, a **técnica semântica de atribuição de competência** utiliza-se de **conceito determinados**, com **delimitação semântica de sentido**, definindo a possibilidade de atuação do legislador e, com isso, também evitando eventuais conflitos de competência. Por isso, não se pode admitir, por meio dessa técnica, a **existência de tipos vagos/abertos** na atribuição de **competência tributária**, pois admiti-los (**tipos vagos/abertos**) permitiria que o

sentido decorre dessa totalidade. Nele, os objetos não se subsomem, mas se ordenam, segundo método comparativo que gradua as formas mistas ou transitivas” (AYRES, Paulo. Conceitos constitucionais e competência tributária. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antonio Balieiro; FRIGO JÚNIOR, Gilberto (coord.). **Temas de Direito Tributário**. Estudos em homenagem a Eduardo Botallo. São Paulo: Saraiva. 2013. p. 331-343; e AYRES, Paulo. Planejamento Tributário. Limites normativos. In: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antonio Balieiro; FRIGO JÚNIOR, Gilberto (coord.). **Temas de Direito Tributário**. Estudos em homenagem a Eduardo Botallo. São Paulo: Saraiva. 2013. p. 52-67).

³⁸³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p. 32-33

legislador infraconstitucional, tivesse o poder de interpretação sobre os **signos semânticos constitucionais**. Isso inequivocamente esvaziaria a **repartição de competências tributárias** (base do **Federalismo Fiscal**) fixada pela Constituição Federal, o que concorreria para o inevitável conflito de competência entre os entes políticos federativos e a flexibilização dos direitos e garantias constitucionais do contribuinte (Estatuto do Contribuinte).

Assim, estamos de pleno acordo (base de toda a argumentação do presente trabalho) com o fato de que o processo de construção de sentido de qualquer enunciado tributário legal deve respeitar os conceitos determinados constitucionalmente.³⁸⁴

³⁸⁴ Nas palavras de Paulo Ayres Barreto: “Estamos convencidos de que o legislador constituinte discriminou a competência impositiva mediante referência a conceitos determinados. Com efeito, afirmar que é o legislador infraconstitucional quem vai definir as referências sígnicas constitucionais implica esvaziar, por completo, o esforço do constituinte de 1988 na repartição das competências impositivas. Teria ele elaborado uma discriminação de competências para nada discriminar? Teria prescrito algo para nada prescrever? Teria atuado para não produzir resultados? Não é demais lembrar, nesse contexto, o que dispunha o projeto de lei que deu origem à Lei Complementar n. 104/2001. Buscava-se alterar o *caput* do art. 43 do CTN, para dispor que o fato gerador do imposto sobre a renda era a aquisição de receita. Vale dizer, se é a lei complementar que, por hipótese, define o que é renda, e se essa lei prescreve que renda significa receita, teríamos no Brasil, caso o projeto de lei tivesse sido aprovado na sua redação original, uma significativa ampliação na base tributável desse imposto, decorrente de uma distorção na conceituação de renda. E, aprovado esse projeto, outro poderia advir para dizer que auferir renda é, *v.g.*, suportar prejuízo. O exemplo é radical, mas útil para demonstrar o alcance da teoria legalista na definição das referências adotadas para a discriminação das competências tributárias. De outra parte, assumir que os signos constitucionais utilizados para repartir competências são vagos e imprecisos, sobre levar ao mesmo paradoxo referido em relação ao primeiro entendimento, é assertiva que também não se sustenta. Ao revés, ao atribuir competência tributária, fez uso o legislador constituinte de expressões sobejamente conhecidas, estudadas pela doutrina, trabalhadas pela jurisprudência, com clara delimitação de sentido. Não se repartiu competência tributária mediante fixação de tipos. Trilhou-se o caminho dos conceitos determinados, em absoluta conformidade com a pretensão de, de um lado, definir as possibilidades de atuação legiferante e, de outro, evitar conflitos de competência. [...] Posta a premissa, cumpre examinar as alternativas existentes para se construir a significação dos conceitos constitucionais adotados na discriminação das competências impositivas. Se há um conceito constitucional de renda, propriedade predial e territorial, faturamento, receita, como buscar essa significação? [...] Vários são os caminhos possíveis para se erigir proposta interpretativa sobre o conteúdo de um signo constitucional. Havendo um conteúdo de significação a ser construído por intermédio de interpretação constitucional, impende examinar as alternativas para identificá-lo. Deve-se buscar o conceito de renda nos dicionários ou em seu sentido técnico-jurídico? Não há dúvidas de que a perspectiva léxica permite uma primeira aproximação do objeto. O sentido atribuído pelos dicionários caracteriza uma etapa inicial a ser percorrida. Trata-se, contudo, de perspectiva singela, que deve ceder espaço a alternativas mais elaboradas de construção de sentido para vocábulos constitucionalmente referidos. Os signos constitucionais, qualificadores do limite para o exercício da competência tributária, devem ser considerados de acordo com sua acepção de base. Deve prevalecer seu sentido técnico-jurídico preexistente [...] Em apertada síntese, podemos afirmar que a discriminação das competências tributárias, na Constituição de 1988, foi plasmada mediante um conjunto de **regras** que, por intermédio da fixação de **conceitos determinados**, e não tipos (abertos, flexíveis), estabeleceu e, ao mesmo tempo, delimitou o espaço de atuação legislativa dos entes políticos instituição de tributos. A significação de um conceito constitucional exsurgirá, no processo interpretativo, após a verificação de sua recepção pela nova ordem estabelecida, com base em sua acepção jurídica preexistente. Para se concluir pela não recepção do conceito, deve-se demonstrar, à luz da nova ordem constitucional, que ocorreu alteração ou transformação (positivação de conceito autônomo). [...] Em resumo, entendemos que a repartição das competências tributárias, laborada pelo constituinte de 1988, deu-se mediante a prescrição de um conjunto de regras que, fazendo uso de **conceitos determinados**, delimitou a atuação legislativa dos entes políticos para a criação de tributos. O conteúdo semântico desses **conceitos determinados** haverá de ser identificado em decorrência de esforço interpretativo que concluirá (a) por sua recepção, em face da novel ordem estabelecida, com base em sua acepção jurídica preexistente, ou (b) por sua transformação (positivação de conceito autônomo), que haverá de ser demonstrada a partir dos comandos normativos insertos nessa nova ordem constitucional instalada.” (AYRES, Paulo. Conceitos constitucionais e

Nessa senda, não concordamos com a admissão de conceitos abertos na Constituição Federal e, portanto, não podemos aceitar a definição de **regra de competência tributária** por meio de significados tipológicos, que bem se harmonizam à **técnica da finalidade**.³⁸⁵

Ademais, os tipos, como são destinados à finalidade, por não serem prescritivos de conduta, permitem que os sujeito a quem se destina possam se autorregular, conforme se verifica na lição de Humberto Ávila.³⁸⁶ Por outro lado, Andrei Pittei Veloso³⁸⁷ reconhece que, apesar da competência constitucional melhor se adequar ao **conceito**, não significa a inadmissão da mutação constitucional.

Isso se dá em virtude da interpretação da constituição pelo legislador infraconstitucional, *in verbis*:

competência tributária. *In*: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antonio Balieiro; FRIGO JÚNIOR, Gilberto (coord.). **Temas de Direito Tributário**. Estudos em homenagem a Eduardo Bottallo. São Paulo: Saraiva. 2013. p. 331-343; e AYRES, Paulo. Planejamento Tributário. Limites normativos. *In*: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antonio Balieiro; FRIGO JÚNIOR, Gilberto (coord.). **Temas de Direito Tributário**. Estudos em homenagem a Eduardo Bottallo. São Paulo: Saraiva. 2013. p. 52-67. Grifos nossos e no original).

³⁸⁵ Isso porque a **regra de competência tributária**, por prever tanto uma autorização quanto uma proibição, ao sujeito político federativo, expressa o exercício válido da referida competência e vai de encontro a uma atribuição meramente finalística (baseada em tipos abertos que não vinculam a determinada conduta).

³⁸⁶ “7. A definição de regra de competência é incompatível com o significado de tipo na acepção específica aqui investigada (termos que exprimem descrições de propriedades típicas, que costumam tipicamente estar presentes, nem rígidas nem limitadas, avaliadas em conjunto e abertas à incorporação de novas propriedades) porque: a) enquanto a função da regra de competência é dirigir o comportamento do ente federado, estabelecendo, por meio de uma autorização formal cumulada com uma proibição material, como deve ele agir para exercer validamente sua competência, os tipos (ou as normas contendo termos que os exprimem) apenas descrevem elementos típicos, sem guiar vinculativamente a referida conduta; b) enquanto as regras de competência apenas qualificam comportamentos, sem referimento semântico (sem denotar objetos, eventos ou propriedades observáveis), na medida em que não se referem nem a situações individuais, mas a uma classe de situações, nem a situações passadas, verificadas e conhecidas, e sim a situações hipotéticas, os tipos, precisamente porque descrevem elementos típicos comumente constatados, referem-se a casos singulares e passados e, por isso mesmo, denotam objetos, eventos e propriedades observáveis; c) enquanto as regras de competência qualificam-se como normas heterônomas, na medida em que a autoridade que institui o dispositivo com base no qual elas são reconstruídas (poder constituinte) não coincide com seu destinatário (ente federado), os tipos, como meras descrições de elementos tipicamente observados, sem caráter prescritivo e rígido, permitem, implicitamente, que seu destinatário possa autorregular-se; d) enquanto a inobservância das regras de competência provoca a invalidade formal do ato normativo ou material da norma, os tipos, precisamente por envolverem a mera descrição de características típicas que costumam tipicamente ocorrer e podem (mas não precisam necessariamente) existir, não fixam parâmetros vinculantes que possam deixar de ser observados. 8. A tese de que os termos constantes dos dispositivos constitucionais que atribuem poder de tributar exprimem tipos leva, direta ou indiretamente, intencional ou não intencionalmente, à descaracterização das regras de competência: elas deixam de ser significados de enunciados prescritivos, com eficácia comportamental direta e indireta, qualificados como abstratos, heterônomos e coativos em sentido amplo, e passam a ser significados de enunciados descritivos, sem eficácia comportamental direta, qualificados como concretos, autônomos e não coativos. 9. O sistema de discriminação de competências adotado pela Constituição Federal de 1988 também repele a assunção de que os termos constitucionais exprimem tipos: os entes federados não apenas possuem competências ordinárias exclusivas para instituir determinados tributos, como também competências residuais específicas, e estas só fazem sentido se os termos empregados pela Constituição para atribuir competências ordinárias conotarem determinadas propriedades vinculantes.” (ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias** – Um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 63-65).

³⁸⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 230-231.

Em segundo lugar, deve ser enfocada a questão da mutação constitucional em virtude de modificações no plano infraconstitucional. Em se tratando de um termo constitucional da linguagem técnico-jurídica com uma significação específica – seja em decorrência da incorporação de um conceito jurídico preexistente, seja em decorrência da adoção de um conceito autônomo –, não se pode conceber que o legislador altere tal significação, estabelecendo, mediante a inserção no ordenamento jurídico de um diploma infraconstitucional, o conteúdo constitucional. Não obstante se deva reconhecer certo espaço à interpretação da Constituição conforme as leis, não há como se pretender que as alterações legislativas determinem a mutação de conteúdo dos signos constitucionais, como bem enfatiza Canotilho ao abordar especificamente o tema da mutação constitucional: ‘Esta leitura da constituição de baixo para cima, justificadora de uma nova compreensão da constituição a partir das leis infraconstitucionais, pode conduzir à derrocada interna da constituição por obra do legislador e de outros órgãos concretizantes, e à formação de uma constituição legal paralela, pretensamente mais próxima dos momentos ‘metajurídicos’ (sociológicos e políticos)’ (CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria 1.155). Revela-se inviável, pois, a incorporação do novo conceito jurídico-infraconstitucional pela Carta Constitucional e inclusive a consideração deste conceito para a determinação do ‘sentido literal possível’. As modificações operadas no plano infraconstitucional não repercutem, pois, no altiplano constitucional, ampliando ou estreitando o significado dos signos linguístico-constitucionais.³⁸⁸

Assim, Andrei Pitte Veloso entende que a modificação dos signos constitucionais, por legislação infraconstitucional, geraria a **modificação da própria competência tributária**, o que é **incompatível com o sistema constitucional tributário**.³⁸⁹

Nesse sentido, repisamos nossa convicção de que a **técnica semântica** é a mais adequada à realidade brasileira para fins de atribuição de **competência constitucional tributária**, uma vez que, estando estritamente ligada à conceituação constitucional, não permite que os respectivos conceitos sofram mais mutações por parte do legislador infraconstitucional, protegendo a rígida distribuição de competência tributária e os direitos e garantias dos contribuintes (Estatuto do Contribuinte), ambos previstos no texto constitucional. Em suma, concorre para a elevação da segurança jurídica, que é objeto desta dissertação desde o item 1.1 do primeiro capítulo.

³⁸⁸ VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 230-231.

³⁸⁹ Andrei Pitten Velloso: “Conquanto os signos constitucionais não sejam unívocos, possuem significados conotativos e denotativos determináveis. Há propriedades indiscutivelmente conotadas e casos claros de inclusão ou exclusão. Negar-se esse fato consistiria na refutação desses signos como tais, vez que, carentes de significação determinável, seriam meros sinais gráficos afásicos, o que ainda, à negação da própria competência impositiva correlata. Isto porque os entes políticos carecem de ‘poder tributário’: **somente possuem competências, outorgadas pela Constituição por meio de tais signos. Destarte, a modificação de significado desses signos constitucionais pela legislação infraconstitucional consistiria numa tentativa sub-reptícia de modificação das próprias competências tributárias, que há de ser repudiada. As teses legalistas, enfim, revelam-se incompatíveis com o sistema constitucional tributário.**” (Idem, ibidem, p. 327. Grifos nossos).

2.2 Ilegalidade da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, pela mudança da base de cálculo e alíquotas do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação, afronta aos artigos 7º, 8º e 23 da Lei nº 10.865/2004 e ao § 1º, do artigo 97, do Código Tributário Nacional

Conforme sobejamente demonstrado, nos termos do artigo 195, § 9º, da Constituição, apenas há autorização ao legislador ordinário para que institua **alíquotas diferenciadas** para o **PIS/Cofins** (incidente sobre a **receita bruta**), e não para o **PIS/Cofins-Importação** (incidente sobre a importação de **gasolina** e **diesel**), eis que sobre esses produtos não há **política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada**, nos termos exigidos pelo STF no RE 969.735 AgR/PR.³⁹⁰ Tampouco há justificativa de uso da **eficiência fiscal** na incidência do **PIS/Cofins-Importação** sobre **gasolina** e **diesel**, na medida em que não há de se falar em **evasão fiscal** acerca dos tributos aduaneiros, conforme sobejamente demonstrado no capítulo primeiro.

Assim, conforme visto, a **imprecisão linguística** do **§ 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004** dá vazão a pelo menos uma possibilidade de interpretação, que é prenehe de injuridicidade (inconstitucionalidade e **ilegalidade**, que, nesse item, é o que nos interessa mais de perto).

Isso se verifica, no que diz respeito à **ilegalidade**, na medida em que afronta a enunciação-enunciada do **§ 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004** e que, portanto, não lhe preserva o figurino, legal e constitucional.

É exatamente a diretriz de sentido infralegal dos enunciados injurídicos da IN RFB nº 1.911/2019 que inverte a lógica da hierarquização normativa, em que **infralegalidade** passa a condicionar a **legalidade** e até mesmo a **constitucionalidade**, e não o oposto.

Nesse sentido, a devida demonstração da ilegalidade em exame, por afronta tanto às regras da Lei nº 10.865/2004, artigos 7º, 8º e 23, quanto à regra do CTN, artigo 97, § 1º, será devidamente exposta no presente item, como uma das hipóteses do presente trabalho.

³⁹⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 969.735 – PR**. Agravo regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da isonomia. Ausência de afronta. Orientação jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. Agravante: Marca Lasers Presentes Ltda. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 24/02/2017, Processo eletrônico DJe-050 Divulg 15-03-2017 Public 16-03-2017, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

Nesse ponto, o magistério de Roque Antônio Carrazza³⁹¹ auxilia na demonstração da injuridicidade aqui dissertada, qual seja,³⁹² a viabilização infralegal de oblíqua incidência do Recob, de forma obrigatória, no PIS/Cofins-Importação. Isso se faz em direta afronta ao binômio constitucional desse tributo (hipótese de incidência e base de cálculo) e se viabiliza por instrumento normativo de tão baixa estatura (instrução normativa). Assim, concorre para a afronta, em especial, do princípio constitucional tributário, no presente caso, mais vilipendiado, qual seja, o princípio da estrita legalidade tributária (objeto dos nossos esforços neste item).

Esse é o princípio constitucional tributário mais atacado, porque, segundo as premissas adotadas no presente trabalho,³⁹³ não há como se conceber que uma instrução normativa tenha o condão de modificar, por meio de uma injurídica diretriz de sentido, um elemento de estrutura³⁹⁴ da regra matriz de incidência tributária legalmente estabelecida para o PIS/Cofins-Importação (Lei nº 10.865/2004). Está, portanto, em direto desacordo a fundamento basilar do nosso Sistema Constitucional Tributário, que é o fundamento do tributo consentido ou da autotributação.³⁹⁵

Desse modo, nas operações de importação de gasolina e diesel verifica-se que a Receita Federal do Brasil realiza o respectivo lançamento tributário do PIS/Cofins-Importação na forma injurídica dos artigos 255 e 328 da IN RFB nº 1.911/2019 e, logo, com “fundamento” no Decreto nº 5.059/2004, que disciplina as alíquotas de aplicação do Recob. Este, conforme exaustivamente demonstrado, por se tratar de regime especial, ínsito ao PIS/Cofins, tem esse “fundamento”, inequívoca nulidade.

Assim, ao dar diretriz de sentido ao artigo 8º, § 8º, da Lei nº 10.865/2004, a Receita Federal do Brasil considera válidas, na incidência do PIS/Cofins-Importação, as alíquotas próprias de regime especial do PIS/Cofins³⁹⁶ (Recob).

³⁹¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 199-316.

³⁹² Conforme demonstrado nos itens anteriores.

³⁹³ Sobejamente expostas no item 1.1 do primeiro capítulo, do chamado **garantismo/formalismo**.

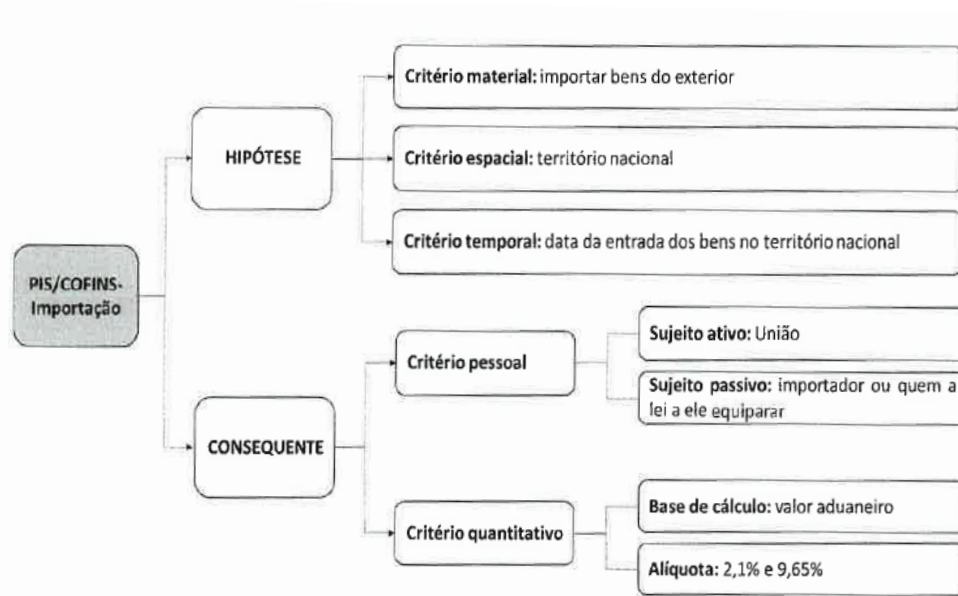
³⁹⁴ Qualquer que seja ele, em especial **base de cálculo e alíquota**, em descompasso, assim, com a respectiva hipótese de incidência.

³⁹⁵ Conforme o magistério de Roque Antonio Carrazza, “[a] Constituição reforçou a competência exclusiva do Poder Legislativo para criar ou aumentar tributos, consagrando, assim, a ideia de **autotributação**. Esta [...] se manifesta: a) no **consentimento** dos representantes das pessoas que devem suportar os tributos; e b) na estrita vinculação à lei, seja do lançamento, seja da cobrança das exações. Com tais medidas, os contribuintes tiveram melhor salvaguardado o direito de propriedade, contra o qual a tributação, de algum modo, investe. IV - Por outro lado, é da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devam pagar os tributos em cuja cobrança consentirem. **Tal consentimento** há que ser dado, por meio de lei ordinária, pelo Poder Legislativo, com este fito reunido, conforme a Constituição. **Inexiste o dever de pagar tributo que não tenha brotado de lei ordinária**, já que somente por causa dela é que ele nasce e é exigível” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 206).

³⁹⁶ Em situação análoga, nas palavras de Hugo de Brito Machado *apud* Fabiana del Padre Tomé: “[...] **‘não pode a contribuição cobrada do Trabalhador de base em qualquer outra que não seja essa remuneração, posto**

Resta clara, portanto, a ilegalidade emanada da infralegal Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019. No presente caso, há clara inobservância da regra matriz de incidência tributária instituída pela Lei nº 10.865/2004, conforme se verifica:³⁹⁷

Figura 2 – Inobservância da regra matriz de incidência tributária instituída pela Lei nº 10.865/2004



Fonte: Parecer confeccionado para a Distribuidora de Combustíveis Saara.

Isso porque implica em flexibilização injurídica do princípio da estrita legalidade tributária na medida em que, por ato infralegal, altera elemento estruturante da aludida regra matriz tributária (base de cálculo e alíquota), que foi diferentemente fixado em enunciados legais (artigos 7º, inciso I, e 8º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004).

Nesse sentido, tal tributação deve, legalmente, incidir sobre a importação, mas, na verdade, não está incidindo sobre tal comportamento (importação), uma vez que usa base de cálculo e alíquota incapazes de mensurar a referida hipótese de incidência (importação).³⁹⁸

que é ela que o qualifica como trabalhador” (TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a Seguridade Social**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013. p. 109).

³⁹⁷ Extraída do PARECER CONFECCIONADO PARA A DISTRIBUIDORA de Combustíveis Saara S.A., relativo à constitucionalidade da aplicação, às operações de importação de combustíveis, das alíquotas do regime especial de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS (RECOB), anexo ao Processo Judicial nº 5004066-36.2020.4.03.6104, p. 44.

³⁹⁸ Neste sentido, a mais do que atual, advertência do ministro Luiz Gallotti, em Sessão Plenária, por ocasião do julgamento do Recurso Extraordinário de nº 71.758: “Se a lei pudesse chamar de compra e venda o que não é compra, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”.

Nesse contexto, em compasso com o texto constitucional, o legislador ordinário escolheu, **exclusivamente**, para a entrada de bens estrangeiros no território nacional, o valor aduaneiro, como base de cálculo do PIS/Cofins-Importação, dispondo expressamente, no artigo 3º, inciso I, c/c artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, o seguinte:

Art. 3º O fato gerador será:

I - A entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou [...].

CAPÍTULO IV - DA BASE DE CÁLCULO

Art. 7º A base de cálculo será:

I - O valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; [...].³⁹⁹

Inclusive, a escolha pela base de cálculo, valor aduaneiro, foi feita de forma expressa pelo legislador infraconstitucional, como se verifica no item 05 da já reiteradamente citada, exposição de motivos da Lei nº 10.865/2004:

5. As contribuições ora instituídas têm como fato gerador a importação de bens e de serviços de residentes ou domiciliados no exterior e por base de cálculo, na hipótese de importação de bens, o valor aduaneiro desses bens importados, acrescidos do imposto de Importação - II, do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e do valor das próprias contribuições, e, na hipótese de importação de serviços, e, na hipótese de importação de serviços, o valor desses serviços antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições.⁴⁰⁰

Ainda, definiu que a **única alíquota**, acerca da entrada de bens estrangeiros no território nacional, das contribuições para o PIS/Cofins-Importação é a variável (*ad valorem*), incidindo sobre o valor aduaneiro:

Art. 3º O fato gerador será:

I - A entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou [...]

CAPÍTULO V - DAS ALÍQUOTAS

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas:

I - Na hipótese do inciso I do *caput* do art. 3º de:

a) 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação;

³⁹⁹ BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Edição Extra, p. 01, 30 abr. 2004.

⁴⁰⁰ BRASIL. **Exposição de Motivos 00008/2004 – MF**. Brasília: Presidência da República, 27 de janeiro de 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/exm/em-8-mf-04.htm. Acesso em: 17 dez. 2021.

b) 9,65% (nove inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Cofins-Importação; [...].⁴⁰¹

Assim, é de clareza solar que não foi criada, pela Lei nº 10.865/2004 e suas alterações posteriores, outra base de cálculo para o PIS/Cofins-Importação, que não seja o valor aduaneiro, com alíquotas, *ad valorem*, diferentemente do que se deu no caso do Imposto de Importação, em que o próprio Decreto-lei nº 37/1966 criou duas bases de cálculo possíveis para aquele tributo (I.I.), tanto o valor aduaneiro quanto a unidade de medida adotada, *in verbis*:

Art. 2º - A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na tarifa;

II - quando a alíquota for “ad valorem”, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art.7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT.⁴⁰²

Dessa forma, a regra matriz do PIS/Cofins-Importação, extraída da Lei nº 10.865/2004, se revela critério seguro, a confirmar a escancarada ilegalidade presentemente dissertada, que assim se verifica:

a) Critério Material:⁴⁰³ Importação de bens e serviços; b) Critério Pessoal:⁴⁰⁴ b.1) Sujeito Passivo: Importador; b.2) Sujeito Ativo: União; c) Critério Espacial:⁴⁰⁵ o território nacional; d) Critério Temporal:⁴⁰⁶ Desembaraço aduaneiro; e) Critério Quantitativo:⁴⁰⁷ e.1) Base de Cálculo: valor aduaneiro; e.2) Alíquota: 2,1% (dois vírgula um por cento) e 9,65% (nove vírgula sessenta e cinco por cento) sobre o valor aduaneiro.

Nessa perspectiva, descabe se falar em aplicação, no PIS/Cofins-Importação, de critérios diferentes daqueles enunciados na Lei nº 10.865/2004, em especial do critério quantitativo (base de cálculo e alíquota), sendo ilegal:

⁴⁰¹ BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Edição Extra, p. 01, 30 abr. 2004.

⁴⁰² BRASIL. **Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966**. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm. Acesso em: 17 dez. 2021.

⁴⁰³ O primeiro trata-se do critério material, o comportamento condicionado no tempo e espaço. Vide: Lei nº 10.865/2004, art. 3º, I.

⁴⁰⁴ O segundo critério é o critério espacial, que, nos termos de Paulo de Barros Carvalho, **faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico**. Em sentido técnico da palavra importação, exarado no Novo Aurélio Século XXI, trata-se da “**introdução em um país [...] de mercadoria procedentes de outro**” (vide Lei nº 10.865/2004, art. 3º, I).

⁴⁰⁵ Vide Lei nº 10.865/2004, art. 3º, I.

⁴⁰⁶ O critério temporal, que infere a identificação do momento de ocorrência do fato gerador. Vide Lei nº 10.865/2004, art. 3º, I.

⁴⁰⁷ Vide Lei nº 10.865/2004, arts. 7º e 8º.

- Aplicação do Recob no PIS/Cofins-Importação;
- Ainda mais, de forma obrigatória.⁴⁰⁸

Assim, há clara ilegalidade na sujeição obrigatória de um regime especial (Recob) ínsito ao PIS/Cofins; este, por sua vez, não tem, na sua hipótese de incidência, a descrição do comportamento de importação, eis que a hipótese de incidência do PIS/Cofins e, portanto, também do Recob, se limita ao auferimento de receita ou faturamento, e não de importação.

Concretiza-se, então, a evidente ilegalidade, por meio da verificação da diretriz de sentido *infralegal*,⁴⁰⁹ ao enunciado legal do artigo 8º, § 8º,⁴¹⁰ em função da pretensão de mutação do respectivo critério quantitativo. Ademais, tal ilegalidade se reforça na medida em que verificamos os comandos de lei complementar, oriundos do enunciado do artigo 97, § 1º, do Código Tributário Nacional.⁴¹¹

Eis que o aludido **enunciado complementar** visa conferir observância (quando da confecção, da respectiva lei ordinária, pelo respectivo legislador competente)⁴¹² ao **princípio da estrita legalidade** (art. 5º, II, c/c 150, I, da Constituição Federal).⁴¹³ Ele enuncia, de forma analítica, **os limites a serem observados pela Lei em sentido estrito**, ou seja, os limites que o legislador ordinário tem de observar, complementarmente, aqueles já enunciados na Constituição Federal, quando for criar, *in abstracto*, o tributo, por meio da respectiva lei ordinária (no presente caso, a Lei nº 10.865/2004).

⁴⁰⁸ O que só revela o deliberado intuito de **mutação infralegal** do critério quantitativo em exame, uma vez que a IN RFB nº 1.911/2019 quer ter mais autoridade coativa do que a Constituição Federal e a Lei nº 10.865/2004.

⁴⁰⁹ Pretendida pela Instrução Normativa da RFB nº 1.911/2019.

⁴¹⁰ Lei nº 10.865/2004.

⁴¹¹ No presente caso, significa que a Lei nº 10.865/2004 só poderia ser criada observando-se os comandos ali enunciados, conforme determina o artigo 146, incisos I, II e III, da Constituição, e em acordo com o magistério de Roque Antonio Carrazza: “A lei complementar veiculadora de normas gerais em matéria de legislação tributária, é uma lei sobre leis de tributação. [...] As ‘normas gerais em matéria de legislação tributária’ só podem explicitar o que está implícito na Constituição. **Não podem inovar, mas apenas declarar**. Para além destas angustas fronteiras, o legislador complementar estará arrogando-se atribuições que não lhe pertencem e, deste modo, desagregando princípios constitucionais que deve acatar, máxime os que concedem autonomia jurídica à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal no que respeita à decretação e à arrecadação dos tributos de suas competências” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019. p. 900. Grifos no original).

⁴¹² *In casu*, o legislador da União, haja vista que estamos lidando com **contribuição social da seguridade social**.

⁴¹³ Gerd Rothmann estabelece que: “[...] o princípio da estrita legalidade tributária se apresenta como proibição constitucional dirigida à administração federal, estadual ou municipal de instituir ou aumentar tributos sem que haja uma lei que autorize” (ROTHMANN, Gerd. O princípio da legalidade tributária. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 109, p. 10, jul-set. 1972. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66651/69261>. Acesso em: 17 dez. 2021).

Nesse contexto, tal enunciado complementar do artigo 97, § 1º, do CTN,⁴¹⁴ tem o condão de reforçar o princípio da legalidade na sua dimensão tributária. Dessa forma, o tributo há de nascer, *in abstracto*, de lei ordinária, que respeite os enunciados (dentre os outros do CTN) ali contidos. Não se admite, portanto, de forma alguma, a delegação, ao Poder Executivo, de qualquer dos assuntos nele previstos, em especial, base de cálculo e alíquota.⁴¹⁵

Desse modo, podemos afirmar que, em matéria tributária, vigora mais do que o simples princípio da legalidade, e sim o da estrita legalidade, entendido no sentido de que a lei, necessariamente minuciosa, deve indicar, ao aplicador, além do fundamento da decisão, o critério de decidir, bem como as medidas a adotar para que a arrecadação do tributo se processe com exatidão, conforme magistério de Roque Antonio Carrazza.⁴¹⁶ Afinal, nunca devemos perder de vista que a estrita legalidade é o principal instrumento de revelação e garantia da Justiça Fiscal com Segurança Jurídica.⁴¹⁷

Assim, o princípio da legalidade, um dos alicerces de nosso Estado de Direito, encontra-se veiculado, de forma geral, no artigo 5º, II, da Constituição Federal, *in verbis*: “Art. 5º [...]. II - ninguém será obrigado a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.”⁴¹⁸

Essa norma jurídica, por sua amplitude, abarca, sem dúvida, o fenômeno tributário. Noutros torneios, bastaria o dispositivo constitucional em foco para proclamarmos que, no Brasil, ninguém pode ser obrigado a pagar um tributo, ou a fazê-lo **a maior**, senão em virtude de lei.⁴¹⁹

O Constituinte, porém, empenhado que estava em acautelar, ao máximo, os direitos dos contribuintes, deliberou, a propósito, ser mais enfático, tanto que, no art. 150, I, da Constituição Federal, deixou bem estampada a ideia de que também os tributos devem submeter-se ao

⁴¹⁴ BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de outubro de 1966, retificado em 31 de outubro de 1966.

⁴¹⁵ Conforme afirmado por Roque Antonio Carrazza: “Nossa linha de pensamento lastreia-se no princípio **‘no taxation without representation’**, brocardo de solene profundidade histórica, que liga a **legalidade tributária** à própria democracia, já que faz com que a tributação dependa do consentimento dos próprios contribuintes ou de pessoas por eles escolhidas.” (PARECER CONFECCIONADO PARA A DIAMANTE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO Ltda., relativo à aplicação do RECOB como alternativa de incidência ao PIS/Pasep e Cofins incidente sobre a receita de venda de etanol combustível, anexo ao Processo Judicial nº 5012862-33.2017.4.03.6100, p. 72. Grifos no original).

⁴¹⁶ Idem, *ibidem*, p. 72. p. 72.

⁴¹⁷ Nos termos do exposto no item 1.1 do capítulo primeiro.

⁴¹⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

⁴¹⁹ PARECER CONFECCIONADO PARA A DIAMANTE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO Ltda., relativo à aplicação do RECOB como alternativa de incidência ao *PIS/Pasep e Cofins* incidente sobre a *receita de venda de etanol combustível*, anexo ao Processo Judicial nº 5012862-33.2017.4.03.6100, p. 71.

primado da legalidade,⁴²⁰ *in verbis*: “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.”

Nesse contexto, Tárek Moysés Moussallem afirma que:

A lei. O conceito de fundamento de validade não se confunde com o conceito de fonte do direito. O fato de uma norma N_1 ser o fundamento de validade de uma norma N_2 é completamente distinto da equivocada afirmação de N_1 ser a fonte de N_2 . Entre as normas N_1 e N_2 surge a atividade humana (aplicação-atividade) que terá por resultado a produção de N_2 (aplicação-produto). A atividade humana, ou procedimento, ou enunciação, é que chamamos fonte do direito. **Por outro lado, a ‘lei’ (no sentido tanto de veículo introdutor como de documento normativo) é produto das fontes do direito. A lei não pode ser fonte dela mesma, da mesma forma que um homem não é fonte dele mesmo, mas da cópula entre um homem e uma mulher.** Tal assertiva ganha força ao nos lembrarmos dos três subsistemas componentes do sistema do direito positivo. A lei compõe o subsistema da literalidade textual (S_1). Assim é que a lei, documento normativo composto de enunciado (s) prescritivo(s), é uma das partes componentes do sistema do direito positivo. É a partir dela que se inicia o percurso gerativo de sentido do direito positivo. Portanto, a lei se localiza no interior do sistema do direito positivo, dele fazendo parte. Por outras palavras: a lei está para o enunciado, assim como o procedimento legislativo, judicial ou administrativo está para a enunciação. Esta é a fonte do direito, ao passo que aquele é o produto. **O princípio constitucional da estrita legalidade tributária.** Sob o aspecto tributário, o tema ganha extrema relevância em razão do artigo 150, II, da Constituição Federal, que prescreve que é vedado às pessoas políticas de direito constitucional interno **exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.** Esse dispositivo constitucional, atrelado ao princípio republicano, fez com que Roque Carrazza aclarasse o sentido da palavra ‘lei’, afirmando ser **‘da essência de nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja cobrança consentirem. Tal consentimento há que ser dado, por meio de lei ordinária, pelo Poder Legislativo, com este fito reunido, conforme a Constituição’.** A doutrina, respaldada nesse enunciado prescritivo, apressou-se logo em afirmar a lei ordinária como fonte do direito tributário. (Cf. em AMILCAR ARAÚJO FALCÃO, Introdução ao direito tributário, 4 ed., Rio de Janeiro, Forense, 1993, p. 29; GIAN ANTONIO MICHELI, Curso de direito tributário, São Paulo, Revista dos Tribunais, 1978, p. 17; RUBENS GOMES DE SOUZA, Compêndio de legislação tributária, São Paulo, Resenha Tributária, 1975, p. 68 e RUY BARBOSA NOGUEIRA, Curso de direito tributário, 4 ed., São Paulo, Saraiva, 1995, p. 52). **Ora, se não compreendemos a lei como fonte do direito, não há por que considerá-la como fonte do direito tributário. Vimos que a lei ordinária não é fonte do direito mas, em uma de suas múltiplas acepções, veículo introdutor de regras no sistema do direito positivo. O que o princípio constitucional da estrita legalidade nos parece assegurar é que somente a lei (veículo introdutor) pode inserir regras, cujas significações venham compor a norma tributária (regra-matriz de incidência). Por outras palavras: a lei ordinária é o veículo introdutor eleito pelo sistema do direito positivo para inserir regras a partir das quais será construída a regra-matriz de incidência. Quando a Constituição Federal estabelece que somente por meio de lei ordinária se pode exigir ou aumentar tributo, está prescrevendo que a instituição dos componentes da regra matriz de incidência tributária (critérios material, espacial, temporal, subjetivo e quantitativo) deve ser veiculada por meio do procedimento constitucionalmente previsto para a elaboração de tal instrumento introdutório (norma de procedimento). Outra não**

⁴²⁰ PARECER CONFECCIONADO PARA A DIAMANTE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO Ltda., relativo à aplicação do RECOB como alternativa de incidência ao PIS/Pasep e Cofins incidente sobre a receita de venda de etanol combustível, anexo ao Processo Judicial nº 5012862-33.2017.4.03.6100, p. 71.

é a lição de Paulo de Barros Carvalho: **‘O veículo introdutor da regra tributária no ordenamento há de ser sempre a lei (sentido lato), porém o princípio da legalidade diz mais do que isso, estabelecendo a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional’**.⁴²¹

Nessa toada, de maneira iluminada, o Código Tributário Nacional equipara a majoração de tributo à modificação de sua base de cálculo que torne mais oneroso, em seu artigo 97, § 1º *in verbis*: “Art. 97. Somente a lei pode estabelecer: [...] § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso.”⁴²²

No contexto de cobrança infralegal do Recob de forma obrigatória, o PIS/Cofins-Importação tem alterada sua alíquota e a base de cálculo, de forma a torná-lo mais oneroso, conforme se verifica a seguir, através do estudo de caso, que fazemos a partir dos dados constantes nos Anexos A e B do presente trabalho. Isso com vistas a demonstrar a diferença, a maior (tornando mais oneroso), entre valores do PIS/Cofins-Importação:

- Um, com base no critério quantitativo, enunciado legalmente, no artigo 7º, inciso I, e artigo 8º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004.
- Outro, com base no critério quantitativo, enunciado, infralegalmente, nos artigos 255 e 328 da IN RFB nº 1.911/2019.

Assim, exemplificadamente, analisando a Declaração de Importação de nº 20/1498848-9 (dados no Anexo A), quando aplicado o critério quantitativo, enunciado infralegalmente nos artigos 255 e 328 da IN RFB nº 1.911/2019, verificamos que, na importação de 500 m³ de gasolina (valor aduaneiro de R\$ 883.545,55 – oitocentos e oitenta e três mil, quinhentos e quarenta e cinco reais e cinquenta e cinco centavos), temos como montante devido, a título de PIS/Cofins-Importação, o valor de R\$ 396.250,00 (trezentos e noventa e nove mil duzentos e cinquenta reais). Na tabela:

⁴²¹ MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 144-147. Grifos nossos e no original.

⁴²² BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de outubro de 1966, retificado em 31 de outubro de 1966.

Tabela 1 – Dos valores de PIS/Cofins-Importação lançados nos termos dos artigos 255 e 328 da IN RFB nº 1.911/2019

CONTRIBUIÇÃO	VOLUME (M³)	ALÍQUOTA ARTIGO 8º, § 8º	TOTAL
PIS	500	R\$ 141,10	R\$ 70.550,00
COFINS	500	R\$ 651,40	R\$ 325.700,00
			R\$ 396.250,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Não obstante, na mesma importação, com base no critério quantitativo, enunciado legalmente no artigo 7º, inciso I, e artigo 8º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, o valor, a título de PIS/Cofins-Importação, é de R\$ 103.816,59 (cento e três mil, oitocentos e dezesseis reais e cinquenta e nove centavos). Na tabela:

Tabela 2 – Dos valores de Pis/Cofins Importação lançados nos termos do artigo 7º, inciso I, c/c artigo 8º, inciso I, ambos da Lei nº 10.865/2004

CONTRIBUIÇÃO	VALOR ADUANEIRO	ALÍQUOTA ARTIGO 8º, INCISO I	TOTAL
PIS	R\$ 883.545,55	2,10%	R\$ 18.554,45
COFINS	R\$ 883.545,55	9,65%	R\$ 85.262,14
			R\$ 103.816,59

Fonte: Dados da pesquisa.

A **diferença a maior, injurídica**, de valores, é de R\$ 292.433,41 (duzentos e noventa e dois mil, quatrocentos e trinta e três reais e quarenta e um centavos), o que representa um aumento, em média,⁴²³ de 381% (trezentos e oitenta e um por cento) do valor devido, na forma dos dados do Anexo A.

Ademais, a mesma situação se verifica na importação de diesel,⁴²⁴ na qual, em uma operação (a título exemplificativo) de 500m³ (Declaração de Importação nº 20/1585922-4⁴²⁵ – Anexo B), quando aplicado o critério quantitativo, enunciado, infralegalmente, nos artigos 255 e 328 da IN RFB nº 1.911/2019, o valor devido, a título de PIS/Cofins-Importação, é de R\$ 175.750,00 (cento e setenta e cinco mil, setecentos e cinquenta reais).

Em comparação, a aplicação do critério quantitativo, enunciado legalmente no artigo 7º, inciso I, e artigo 8º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, verifica-se nas tabelas:

⁴²³ Tendo em vista todas as Declarações de Importação examinadas e que constam no Anexo A do presente trabalho.

⁴²⁴ Tendo em vista todas as Declarações de Importação examinadas e que constam no Anexo B do presente trabalho.

⁴²⁵ Cujo **valor aduaneiro** foi de R\$ 964.914,34 (novecentos e sessenta e quatro mil, novecentos e quatorze reais e trinta e quatro centavos).

Tabela 3 – Dos valores de Pis/Cofins-Importação lançados nos termos dos artigos 255 e 328 da IN RFB nº 1.911/2019⁴²⁶

	VOLUME (M³)	ALÍQUOTA ARTIGO 8º, § 8º	TOTAL
PIS	500	R\$ 62,61	R\$ 31.305,00
COFINS	500	R\$ 288,89	R\$ 144.445,00
			R\$ 175.750,00

Fonte: Dados da pesquisa.

Tabela 4 – Dos valores de PIS/Cofins-Importação lançados nos termos do artigo 7º, inciso I, c/c artigo 8º, inciso I, ambos da Lei nº 10.865/2004

	VALOR ADUANEIRO	ALÍQUOTA ARTIGO 8º, INCISO I	TOTAL
PIS	R\$ 964.914,34	2,10%	R\$ 20.263,20
COFINS	R\$ 964.914,34	9,65%	R\$ 93.114,23
			R\$ 113.377,43

Fonte: Dados da pesquisa.

No exemplo acima,⁴²⁷ notamos haver uma **diferença a maior, injurídica** (inconstitucional e ilegal, descumprindo a respectiva competência tributária e a lei de criação do PIS/Cofins-Importação), de R\$ 62.372,57 (sessenta e dois mil, trezentos e setenta e dois reais e cinquenta e sete centavos), o que representa um aumento, em média,⁴²⁸ de 155% (cento e cinquenta e cinco por cento) do valor devido.

Tal diferenciação, a maior, dos valores, a título de PIS/Cofins-Importação, na forma dissertada antes, representa verdadeira insegurança jurídica, a que já nos referimos desde o item 1.1 do capítulo primeiro, que se coaduna com o magistério de Roque Antonio Carrazza:

[...] o lançamento e a cobrança dos gravames devem levar em conta os direitos fundamentais dos contribuintes, máxime os que decorrem dos princípios que informam a tributação (segurança jurídica, igualdade, anterioridade, capacidade contributiva, proibição ao confisco, liberdade de comércio etc.). Incumbe ao aplicador verificar quais têm prevalência, em cada caso concreto, de modo a garantir os valores prestigiados na Carta Magna, o que afasta, de plano, a possibilidade de executar a lei tributária com ampla liberdade, tendo em vista apenas objetivos arrecadatórios. Eventuais lacunas legais não podem ser ‘colmatadas’ pelo agente fiscal, que deve, apenas, parafraseando o sempre lembrado jurista Miguel Seabra Fagundes, a ‘aplicar a lei de ofício’. Exatamente por estar submetida ao primado da legalidade, a conduta do Fisco torna-se previsível para o contribuinte, que, assim, passa a ter a segurança e a certeza de que somente suportará os encargos tributários predefinidos na lei e, não

⁴²⁶ Alíquotas erroneamente extraídas do inciso II do art. 2º do Decreto nº 5.059/2004, que exaustivamente reiteramos, se trata de **decreto** do Recob e, portanto, ínsito ao **PIS/Cofins**, e não de aplicação ao **PIS/Cofins-Importação**.

⁴²⁷ Bem como em todas as Declarações de Importação examinada, e que constam no Anexo B do presente trabalho.

⁴²⁸ Tendo em vista todas as Declarações de Importação examinadas e que constam no Anexo B, do presente trabalho.

bastasse isso, quando realizar os pressupostos de fato nela minudentemente descritos. (grifado no original).⁴²⁹

Ainda, coaduna-se com o magistério de Misabel Abreu Machado Derzi:

A legalidade estrita, a segurança jurídica, a uniformidade e a praticabilidade determinam a tendência conceitual prevalente no direito tributário. **Além desses princípios citados, a repartição constitucional do poder tributário, assentada, sobretudo, na competência privativa, tem como pressuposto antes a forma de raciocinar por conceitos fechados do que por tipos.** Os tributos são objeto de uma enumeração legal exaustiva, de modo que aquilo que não está na lei inexistente juridicamente. A diferenciação entre um tributo e outro se dá através de uma classificação legal, esgotante do conceito de tributo. Criam-se, a rigor, espécies tributárias como conceitos determinados e fechados que se distinguem umas das outras por notas fixas e irrenunciáveis. **Não se admitem as ordens de estrutura flexível, graduável e de características renunciáveis que são os tipos. Esses, por sua vez, levariam à aceitação das formas mistas ou novas, deduzidas e descobertas, implicitamente, no ordenamento ou criadas, no tráfego jurídico, pela prática administrativa, segundo as necessidades do tesouro, o que se chocaria com os princípios vigentes no sistema tributário.**^{430 431}

As aludidas cobranças excedentes (tanto na importação de gasolina quanto na importação de diesel), portanto, nada tem a ver com PIS/Cofins-Importação, uma vez que não observam os enunciados de competência do aludido tributo, tampouco a regra matriz de incidência, em especial, o critério quantitativo (base de cálculo e alíquota), que deve estar enunciado exclusivamente em lei (*in casu*, Lei nº 10.865/2004), e não em ato infralegal (*in casu*,

⁴²⁹ PARECER CONFECCIONADO PARA A DIAMANTE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO Ltda., relativo à aplicação do RECOB como alternativa de incidência ao PIS/Pasep e Cofins incidente sobre a receita de venda de etanol combustível, anexo ao Processo Judicial nº 5012862-33.2017.4.03.6100, p. 75-76.

⁴³⁰ Muito embora a autora reconheça a possibilidade de existência de tipos no texto constitucional, na forma de exceções à legalidade e à anterioridade, o que chama de **resíduos tipológicos**, desde que previamente previstos pela própria Constituição (DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 288-289). Mas que no caso da **legalidade**, foi recentemente, alargada, para além dos casos expressamente enunciados na Constituição. O que se deu quando julgamento da ADI 5.277(BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.277**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. Contribuição ao PIS/PASEP e Cofins. Parágrafos 8º a 11 do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08. Venda de álcool, inclusive para fins carburantes. Fixação, pelo Poder Executivo, de coeficientes para reduzir alíquotas dessas contribuições, as quais podem ser alteradas para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. Presença de função extrafiscal a ser desenvolvida. Relator (a): Dias Toffoli, em 10/12/2020. Processo Eletrônico DJe-057 Divulg 24-03-2021 Public 25-03-2021) e do RE 1.043.313 (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 1.043.313 RS**. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Direito Tributário. Princípio da Legalidade Tributária. Necessidade de Análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. [...]. Recorrente: Planatlântica AS. Recorrido: União. Relator (a): Dias Toffoli, em 10/12/2020. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1184685733/recurso-extraordinario-re-1043313-rs-5053332-5720154047100/inteiro-teor-1184685768>. Acesso em: 17 dez. 2021), os quais foram bem comentados por Luis Eduardo Schoueri, Diogo Olm Ferreira e Victor Lyra Guimarães Luz (SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal**: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277. São Paulo: IBDT, 2021).

⁴³¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018. p. 287-289.

IN RFB nº 1.911/2019), bem como em respeito aos limites da estrita legalidade, fixados no art. 97, § 1º, do Código Tributário Nacional.

2.3 Inconstitucionalidade da Instrução Normativa RFB nº 1.911/2019, por afronta, às regras de competência constitucional do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação e aos princípios da legalidade tributária estrita, igualdade tributária (extrafiscalidade e princípio do tratamento nacional), capacidade contributiva, vedação do confisco e segurança jurídica

Estabelecida a hipótese a respeito da afronta à **legalidade tributária**, passamos a adentrar, neste item, nas hipóteses referentes à afronta ao **arquétipo constitucional** do **PIS/Cofins-Importação** (em especial ao binômio **hipótese de incidência e base de cálculo**), bem como da afronta aos demais **princípios constitucionais tributários** (além da **legalidade tributária**), que dizem respeito à problemática do presente trabalho.

Uma vez que as materialidades são diferentes (receita ≠ importação) eles são, portanto, tratados por diferentes **contribuições sociais da seguridade social**, com momentos de incidência completamente distintos. Essas diferenças são amplamente reconhecidas pelo STF, no precedente firmado no RE nº 559.937/RS.⁴³²

Nesse contexto, já tivemos a oportunidade, no capítulo primeiro do presente trabalho, de tratar, exaustivamente, da afronta ao **arquétipo constitucional do PIS/Cofins-Importação** (em especial ao binômio **hipótese de incidência e base de cálculo**).

Ao que nos parece, importante, neste momento, **sumarizar as ideias a respeito desse assunto:**

- Os enunciados infralegais da IN RFB nº 1.911/2019 pretendem condicionar o enunciado legal do § 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 (já visto no item anterior), de forma a incidir as alíquotas fixas (*ad rem*) do Recob (ínsito ao **PIS/Cofins**), de

⁴³² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 559.937 RS**. Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/Cofins – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de *bis in idem*. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. Recorrente: União. Recorrido: Vernicitec Ltda. Relator(a): Ellen Gracie; Relator(a) p/ Acórdão: Dias Toffoli, em 20 de março de 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>. Acesso em: 15 dez. 2021, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

forma obrigatória, na incidência do PIS/Cofins-Importação sobre a **gasolina** e o **diesel**.

- Ao fazer isso, os enunciados infralegais da IN RFB nº 1.911/2019 pretendem condicionar, também, os enunciados de **competência constitucional tributária** do PIS/Cofins-Importação (artigo 149, II e III, “a”, c/c artigo 195, IV, todos da Constituição Federal).
- Isso, por sua vez, implica em afronta aos **princípios constitucionais tributários** (além da **legalidade tributária**) da **igualdade tributária**, **capacidade tributária**, **vedação do confisco** e **segurança jurídica**.

Nesse cenário, essa diretriz de sentido (ilegal e inconstitucional) do enunciado legal do **§ 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004** é totalmente injurídica, pois implica em mudança da materialidade do **PIS/Cofins-Importação**.

Contribuição social da seguridade social que deve incidir sobre a **importação**, portanto, em simetria, com a mensuração de sua grandeza econômica (**valor aduaneiro**), e não com mensuração fixa, que ultrapassa (em muito, conforme visto no item anterior) a grandeza econômica **valor aduaneiro**.

Esse é o principal ponto de afronta ao **arquétipo constitucional do PIS/Cofins-Importação** (em especial ao binômio **hipótese de incidência** e **base de cálculo**). Assim, quando ocorre mudança da mensuração do fato tributário, há inexorável mudança da materialidade do respectivo tributo.

Na esteira da lição de Geraldo Ataliba e de Rubens Gomes de Sousa:

Efetivamente fica evidente a posição central da base imponible – relativamente à hipótese de incidência – pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturar, tenha por base imponible uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência. Efetivamente, não é possível que um imposto sobre o patrimônio tenha por base imponible a renda do seu titular. Tal situação – essencialmente teratológica – configuraria um imposto sobre a renda e não sobre o patrimônio. Daí a advertência de Amílcar Falcão: ‘De outro modo, a inadequação da base de cálculo pode representar uma distorção do fato gerador e, assim, desnaturar o tributo’.⁴³³

Se um tributo, formalmente instituído como incidindo sobre determinado pressuposto de fato ou de direito, é calculado com base em uma circunstância estranha a esse pressuposto, é evidente que não poderá admitir que a natureza jurídica desse tributo seja a que normalmente corresponderia à definição de sua hipótese de incidência. Assim um imposto sobre rendas e consignações, mas calculado sobre o capital da firma, ou sobre o valor do seu estoque, em vez de o ser sobre o preço da mercadoria vendida ou consignada, claramente não seria um imposto de vendas e consignações,

⁴³³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p. 111-112.

mas um imposto sobre o capital ou sobre o patrimônio. [...] Por outras palavras, a ordem normal das coisas é que o pressuposto material ou jurídico da incidência defina a natureza do tributo e determine a escolha da sua base de cálculo. Mas quando a base de cálculo adotada pela lei fiscal seja incompatível com o pressuposto material ou jurídico da incidência, então a ordem normal das coisas se inverte, e a natureza jurídica do próprio tributo passa a ser determinada pela base de cálculo, e não pela definição legal da incidência. Esta última fica, assim, reduzida a uma simples afirmação vazia de sentido, porque desmentida pela determinação legal de se calcular o tributo sobre circunstâncias outras que com ela não tenham relação, ou que dela não decorram necessariamente.⁴³⁴

Assim é que repisamos, de acordo com todos os itens anteriores do presente trabalho, que não foi criada pela Lei nº 10.865/2004, nem em suas alterações posteriores, outra base de cálculo para o **PIS/Cofins-Importação**, que não seja o **valor aduaneiro**, aplicando as alíquotas *ad valorem* ali estipuladas, diferentemente do que se deu no caso do Imposto de Importação, em que o próprio Decreto-lei nº 37/1966 criou duas bases de cálculo possíveis para aquele tributo: o **valor aduaneiro** e alíquota fixa por **unidade de medida adotada**:

Art. 2º - A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na tarifa;

II - quando a alíquota for “ad valorem”, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT.⁴³⁵

Por outro lado, o arquétipo⁴³⁶ ou a regra matriz⁴³⁷ do **PIS/Cofins-Importação** extraída do texto constitucional se revela critério mais do que seguro, a confirmar a escancarada inconstitucionalidade do presente caso.

Prevê o artigo 195, inciso IV, da Constituição Federal, a autorização para a determinação de quem (e somente quem) é o contribuinte do **PIS/Cofins-Importação**:

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.⁴³⁸

⁴³⁴ Parecer *in* RT 227/65-66 apud ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.

⁴³⁵ BRASIL. **Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966**. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm. Acesso em: 17 dez. 2021.

⁴³⁶ Na lição de Roque Antonio Carrazza.

⁴³⁷ Na lição de Paulo de Barros Carvalho.

⁴³⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

Assim, a inexorável conclusão a que se chega é que o importador é quem recolhe o **PIS/Cofins-Importação** e, para reforço disso, nos socorremos novamente do magistério de Andrei Pitten Velloso:

O artigo 195, IV, da CF delimita expressamente os possíveis sujeitos passivos da Cofins-importação (o importador ou equiparado ao importador). Implicitamente, também delimita a materialidade da contribuição: o aspecto material consiste na importação de bens ou serviços do exterior, e a base de cálculo, numa dimensão econômica da importação. Embora não seja possível extrair maiores precisões acerca da base de cálculo da contribuição em foco pela mera análise do art. 195, IV, há de se ter em mente que a EC 42/03 previu que as contribuições sociais sobre a importação poderiam adotar alíquotas *ad valorem*, a incidir sobre o “valor aduaneiro” (art. 149, §2º, II, na redação dada pela EC 42/03). [...] Destarte, como espécie de contribuição social que é, a contribuição de seguridade social sobre a importação de bens e serviços também há de incidir sobre o “valor aduaneiro”. Com base nessa premissa, o conceito constitucional de “valor aduaneiro” passa a ter valia para a determinação da base de cálculo da COFINS-Importação, e não apenas do PIS/PASEP-Importação.⁴³⁹

Por sua vez, prevê o art. 149, § 2º, inciso II, da Constituição Federal, a autorização para a determinação sobre o que (e somente o que) vai incidir o **PIS/Cofins-Importação**:

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:

[...]

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; [...].⁴⁴⁰

Logo, é possível afirmar que a base de cálculo do **PIS/Cofins-Importação** é a **mensuração do comportamento importação** e, nesse sentido, nos socorremos novamente do magistério de Andrei Pitten Velloso:

O preceito em foco indica, como bases de cálculo possíveis das contribuições sociais e das CIDE's, o faturamento, a receita bruta, o valor da operação e o valor aduaneiro. [...] Já expusemos que o § 2º, inciso III, do art. 149 conjuga-se com seu *caput*, vindo a moldar o alcance da competência para instituição de contribuições sociais e interventivas gerais. [...] Seu conteúdo restritivo extrapola o âmbito do art. 149, repercutindo em outros preceitos constitucionais nos quais não seja indicada, implícita ou explicitamente, a base de cálculo possível das contribuições sociais ou interventivas. É o que ocorre com o art. 177, § 4º (relativo à Cide-Combustíveis), e o art. 195, IV (pertinente à Cofins-Importação): o art. 149, § 2º, III, a, vem a complementar a estruturação das possíveis regras-matrizes de incidência levada a

⁴³⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária interpretada**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 554.

⁴⁴⁰ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

efeito por tais dispositivos, estabelecendo como base de cálculo possível dessas contribuições o valor da operação, que, no caso da importação, consiste no valor aduaneiro. Tomando como exemplo as contribuições de seguridade social, constata-se que certas bases de cálculo já são indicadas, implícita ou explicitamente, pelo próprio art. 195, nos seus três primeiros incisos e no seu § 8º. No entanto, a base de cálculo das contribuições sobre a importação, prevista no inciso IV, permaneceu parcialmente indefinida. Portanto, o art. 149, § 2º, III, a, da CF servirá apenas para especificar a base de cálculo possível desta contribuição, restringindo-a ao valor aduaneiro.⁴⁴¹

Também prevê o artigo 149, § 2º, inciso III, da Constituição Federal, a autorização para os tipos de alíquotas possíveis e as respectivas formas de dimensão econômica possíveis da **base de cálculo do PIS/Cofins-Importação**, qual seja, **valor aduaneiro**:

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: (...) III - poderão ter alíquotas: a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.⁴⁴²

A inexorável conclusão a que podemos chegar, portanto, acerca do **PIS/Cofins-Importação**, é que as alíquotas possíveis são *ad valorem* e *ad rem* (chamada fixa ou específica) e as formas de expressão da base de cálculo possíveis são o valor aduaneiro – tendo por alíquota *ad valorem* – e a unidade de medida adotada – tendo por alíquota *ad rem*.

Por esse último dispositivo constitucional poder-se-ia (equivocadamente) supor que não há qualquer inconstitucionalidade no presente caso, pois a própria Constituição Federal prevê que as contribuições sociais poderão ter tanto alíquotas *ad valorem* (sempre que ocorrer importação, o **valor aduaneiro**) quanto alíquotas *ad rem* (tendo por base a **unidade de medida adotada**).

Ocorre que a referida interpretação apresentada, desse único dispositivo constitucional, poderia erroneamente supor que a IN RFB nº 1.911/2019 estaria correta em fazer o lançamento tributário da importação de **gasolina** ou **diesel**, tanto com alíquotas *ad valorem* (sobre o valor aduaneiro) quanto com alíquotas *ad rem* (sobre o metro cúbico, como prevê o **artigo 8º, § 8º c/c artigo 23, da Lei nº 10.865/2004**).

⁴⁴¹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária interpretada**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020. p. 178-179.

⁴⁴² BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

No entanto, conforme já repisamos, se a materialidade semanticamente prevê, para o contribuinte, o comportamento de importar, tal comportamento deve ter uma simetria com sua dimensão econômica, que, *in casu*, é o valor da operação (de importação). Tal valor se revela, pela grandeza, **valor aduaneiro**.

O problema, portanto, não é tributar por **alíquota fixa**, e sim que essa **alíquota fixa** é determinada unilateralmente pela Administração Tributária, muitas vezes desconsiderando a realidade do processo econômico (respectivo valor aduaneiro de uma respectiva importação de **gasolina** e **diesel**). Com isso, transforma uma **ficção jurídica** (alíquota fixa) em uma **presunção absoluta**⁴⁴³ (*in casu*, oriunda da obrigatoriedade do uso de tais **alíquotas fixas** na importação de **gasolina** e **diesel**, quando da incidência do PIS/Cofins-Importação).

Assim, apresentadas as hipóteses referentes à afronta ao **arquétipo constitucional** do **PIS/Cofins-Importação** (em especial ao binômio **hipótese de incidência** e **base de cálculo**), passamos a apresentação as hipóteses referentes à afronta aos demais **princípios constitucionais tributários** (além da **legalidade tributária**) que dizem respeito à problemática do presente trabalho.

2.3.1 Princípio da estrita legalidade

Com relação ao **princípio da estrita legalidade**, já abordamos, no presente trabalho, a sua ofensa direta, no item 2.2 do presente capítulo.

2.3.2 Princípio da igualdade tributária

No Brasil, a igualdade se apresenta como um valor do Estado e como uma garantia do cidadão de não ser tratado de forma distinta em virtude da sua opção sexual, credo, raça, cor, idade, ou qualquer outra situação desarrazoada. Todavia, pode-se dizer que o princípio da igualdade requer tratamento diferenciado quando seja necessário desigualar para poder igualar.

⁴⁴³ Exatamente em descompasso com **enunciado jurisprudencial** fixado no precedente do STF, RE 593.849/MG (BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849 – MG**. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, § 7º, da Constituição da República. Revogação parcial de precedente. ADI 1.851. Recorrente: Parati Petróleo Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, Acórdão eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-065 Divulg 30-03-2017 Public 31-03-2017 Republicação: DJe-068 Divulg 04-04-2017 Public 05-04-2017), o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

No caso em análise, à primeira vista, pode-se entender que a **igualdade tributária** estaria prestigiada ao se imaginar que existe tratamento isonômico acerca de contribuintes que se encontram na mesma categoria (*in casu*, categoria econômica).

No entanto, é justamente o contrário, eis que temos dois contribuintes, na mesma categoria (*in casu*, econômica), **importador e produtor**,⁴⁴⁴ mas que são ilegitimamente discriminados. Senão, vejamos:

- O **importador está obrigado** a recolher obrigatoriamente, por meio de alíquotas fixas do Recob.
- A seu turno, o **produtor tem a opção** de recolher, por meio de alíquotas fixas do Recob.

E mais, o **importador** se sujeita à incidência de duas **contribuições sociais da seguridade social**:

- Uma, pela aquisição da **gasolina** ou **diesel** via importação (**PIS/Cofins-Importação**).
- Outra, no auferimento de receita ou faturamento oriundo da venda, no mercado interno, dessa **gasolina** ou **diesel** (importado, mas já nacionalizado) (**PIS/Cofins**).

Esses são os pontos em que residem o núcleo de afronta à **igualdade tributária** dissertada no presente trabalho.⁴⁴⁵ Nesse contexto, ao julgar o RE nº 559.937/RS, em trecho do voto vencedor, proferido pela Ministra Ellen Gracie, que:

O gravame das operações de importação **dá-se não como concretização do princípio da isonomia**, mas como medida de política tributária visando a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, bem como para fins de equilíbrio da balança comercial.⁴⁴⁶

⁴⁴⁴ Na medida em que ambos vendem, no mercado interno, para o mesmo comprador (distribuidor de **gasolina e diesel**).

⁴⁴⁵ Não que a essência da afronta à **isonomia tributária** esteja no fato de o **importador** recolher duas **contribuições sociais da seguridade social** (isso é perfeitamente legítimo, em função do imperativo de proteção à indústria nacional, como viés da política aduaneira nacional), mas sim pelo modo como tais **contribuições sociais da seguridade social** são cobradas de formas diferentes, pelo **produtor**, em respeito a seus direitos e garantias constitucionais tributários; já pelo importador, em desrespeito a seus direitos e garantias constitucionais tributários.

⁴⁴⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 559.937 RS**. Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/Cofins – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de *bis in idem*. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor

Outrossim, concluiu a aludida relatora não haver **parâmetro de comparação que justifique**, por **aplicação do princípio da isonomia**, **ultrapassar as faixas de competência** para instituição de **PIS/Cofins-Importação**, postas no art. 149, § 2º, III, a, e no art. 195, IV, ambos da Constituição da República.

Isso significa que o aludido entendimento (fixado no citado precedente do STF) estabeleceu que **não se cumpre o princípio da isonomia** quando ocorre a instituição de **contribuição social da seguridade social sobre a importação** que extrapole os limites da grandeza econômica **valor aduaneiro**.

Nesse contexto, Celso Antonio Bandeira de Mello, ao analisar o preceito constitucional da isonomia, afirma que haverá ofensa a tal primado quando:

Há ofensa ao preceito constitucional da isonomia quando: I - A norma singularizada atual e definitivamente um destinatário determinado, ao invés de abranger uma categoria de pessoas, ou uma pessoa futura e indeterminada. II - A norma adota como critério discriminador, para fins de diferenciação de regimes, elemento não residente nos fatos, situações ou pessoas por tal modo desequiparadas. É o que ocorre quando pretende tomar ‘tempo’ – que não descansa no objeto – como critério diferencial. III - A norma atribui tratamentos jurídicos diferentes em atenção a fator de discrimen adotado que, entretanto, não guarda relação de pertinência lógica com a disparidade de regimes outorgados. IV - A norma supõe relação de pertinência lógica existente em abstrato, mas o discrimen estabelecido conduz a efeitos contrapostos ou de qualquer modo dissonantes dos interesses prestigiados constitucionalmente. V - A interpretação da norma extrai dela distinções, discrimens, desequiparações que não foram professadamente assumidos por ela de modo claro, ainda que por via implícita [...].⁴⁴⁷

Ora, no presente caso é evidente que existe um tratamento diferenciado ao importador de **gasolina** e **diesel** com relação à tributação do **PIS/Cofins-Importação**, diferenciado também em relação ao importador de qualquer outro produto ordinário.⁴⁴⁸ Isso porque o importador ordinário tem respeitados seus direitos e garantias constitucionais tributários, sendo tributado pelo respeito a seus direitos em garantias constitucionais tributárias, sob a forma dos demais enunciados da Lei nº 10.865/2004.

do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. Recorrente: União. Recorrido: Vernicitec Ltda. Relator(a): Ellen Gracie; Relator(a) p/ Acórdão: Dias Toffoli, em 20 de março de 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>. Acesso em: 15 dez. 2021. Grifos nossos, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação. Grifos nossos.

⁴⁴⁷ BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008. p. 47-48.

⁴⁴⁸ Em discriminação ilegítima frente ao importador que importa qualquer bem que não esteja sob a específica incidência do **§ 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004** (ou seja, que importa outro produto diferente de **gasolina** e **diesel**).

Assim, sob pena de afronta à **isonomia tributária**, não se poderia transformar um regime de apuração e pagamento diferenciado e opcional, exclusivo de determinado tributo (**PIS/Cofins**), em uma forma obrigatória de recolhimento de outro tributo (**PIS/Cofins-Importação**).

Afasta-se, também, qualquer argumento de **extrafiscalidade** (conforme amplamente visto no item 1.5 do capítulo primeiro) que desse margem à observância ao princípio da isonomia, para, injustificadamente, cobrar o **PIS/Cofins-Importação**, de forma obrigatória, pelo Recob.

Outrossim, em análise ao princípio da isonomia, é importante mencionar também que este não pode deixar de ser analisado em conjunto com o **princípio do tratamento nacional**, no qual, nas palavras de Solon Sehn:⁴⁴⁹

O **princípio do tratamento nacional** (Artigo III) estabelece que, ressalvado o imposto de importação e demais exceções previstas no Gatt 1994, a tributação de produtos nacionais ou de origem estrangeira não pode visar à proteção da produção local. Essa restrição aplica-se aos tributos internos cobrados, como o adicional do imposto de importação (Notas e Disposições Adicionais Ao Artigo III). É o caso, atualmente, do ICMS, do IPI, do PIS/Pasep, da Cofins e da Cide-Combustíveis. Entretanto, a 2ª Turma do STJ tem diversos julgados que afastam a aplicabilidade do princípio do tratamento nacional ao PIS/Pasep e à Cofins. Essas decisões são assentadas no precedente do RE nº 1.437.172-RS: [...] PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. DILAÇÃO PROBATÓRIA. INCOMPATIBILIDADE. PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. APLICAÇÃO DO BENEFÍCIO DA SUSPENSÃO DA INCIDÊNCIA, PREVISTA NO ART. 9º DA LEI 10.925/2004 EM RELAÇÃO AO PIS E À COFINS CONVENCIONAIS. ‘OBRIGAÇÃO DE TRATAMENTO NACIONAL’. ART. 7º DO DECRETO 350/1991 (TRATADO DO MERCOSUL). IMPOSSIBILIDADE. 1. Trata-se de Mandado de Segurança impetrado por empresa que importou soja de estabelecimento sediado no Paraguai. A adquirente do produto alega que, no mercado interno, a empresa vendedora não recolhe PIS e COFINS sobre a respectiva alienação (art. 9º da Lei 10.925/2004), razão pela qual, diante do art. 7º do Decreto 350/1991 (Tratado do Mercosul), deve ser afastada a incidência do PIS-Importação e da Cofins-Importação. [...] 4. Com a devida vênia, diverge-se pelos seguintes fundamentos: a) PIS-Importação e Cofins-Importação não se enquadram nos termos definidos no art. 7º do Decreto 350/1991, isto é, constituem modalidades de contribuição previdenciária, inconfundível com a definição de **imposto, taxa ou gravame interno**; b) ainda que se admita que o termo impostos, mencionado no art. 7º do Decreto 350/1991 possua amplitude genérica, de modo a abranger outras espécies tributárias (o que tornaria desnecessária a referência, na norma, às **taxas**), é essencial destacar que o PIS-Importação e a Cofins-Importação são tributos distintos do PIS e da Cofins denominados **convencionais**, pois, enquanto estes têm por fato gerador o faturamento, aqueles são originados de substrato inteiramente diverso, isto é, a importação de bens ou o ‘pagamento, crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado’ (art. 3º, I e II, da Lei 10.865/2004); c) a suspensão da incidência do PIS e da Cofins convencionais, prevista no art. 9º da Lei 10.925/2004, representa medida de política fiscal específica, destinada a beneficiar exclusivamente um segmento restrito de empresas que procedam à venda de determinados produtos, sob as condições nele previstas; d) em razão da **proibição da interpretação extensiva** para as hipóteses de suspensão ou

⁴⁴⁹ SEHN, Solon. **Curso de Direito Aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Editora Gen, 2021. p. 196-199.

exclusão do crédito tributário (art. 111 do CTN) e do princípio da **legalidade tributária** (art. 97 do CTN), não há como ampliar a concessão do benefício relativo ao PIS e à Cofins convencionais, disciplinados pelas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003, para abranger, **à margem do texto da lei**, a contribuição ao PIS-Importação e à Cofins-Importação, tributos inteiramente diversos, disciplinados na Lei 10.865/2004; e) dessa forma, a tese de incidência da ‘Obrigação de Tratamento Nacional’ somente poderia ser pleiteada se houvesse demonstração de que **idênticos tributos** estivessem recebendo tratamento desigual; f) por último, **no Mandado de Segurança deve haver prova pré-constituída do direito líquido e certo, cuja ausência inviabiliza a anulação do acórdão para a dilação probatória sugerida pelo e. Ministro Relator** (STJ. 2ª T. REsp 1437172/RS. Rel. Min. Mauro Campbell Marques. Rel. p/ Acórdão Min. Herman Benjamin. Dje 15/02/2016) [...] Esse acórdão teve por base o Artigo 7 do Tratado de Assunção (‘Artigo 7 Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um estado Parte gozarão, nos outros Estados Parte, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional’) (Decreto Legislativo nº 197/1991, promulgado pelo Decreto nº 350/1991), que tem um conteúdo de regulação diferente do Artigo III do Gatt 1994. Não obstante, tem sido perigosamente invocado de forma generalizada em outros julgamentos, criando o risco da consolidação de uma jurisprudência incompatível com o compromisso de não discriminação assumido pelo Estado brasileiro perante os países membros da OMC. Espera-se que o STJ não tarde a promover uma indispensável correção de rumos, para evitar consequências gravosas para os interesses econômicos do País no comércio internacional. A isonomia na tributação do comércio exterior é um compromisso internacional. O Estado brasileiro é signatário do Acordo Geral de Tarifas e Comércio de 1994 (Gatt 1994 – *General Agreement ou Tariffs and Trade*), incorporado ao direito interno pelo Decreto Legislativo nº 30/1994, promulgado pelo Decreto nº 1.355/1994. Dessa forma, como membro da OMC, comprometeu-se internacionalmente a eliminar tratamentos anti-isonômicos nas relações comerciais com outros países. Dentro da reciprocidade e da lógica de vantagens mútuas do Gatt, constitui um dever do Estado brasileiro zelar pela sua observância. Isso inclui os Poderes Executivo e Legislativo, na elaboração de leis, na formulação e execução das políticas de comércio exterior. Mas também ao Poder Judiciário, na contenção de práticas abusivas e incompatíveis com o princípio do tratamento nacional. A possibilidade de extensão de isenções com base no princípio do tratamento nacional é matéria há muito superada no STF. Trata-se de matéria que foi objeto da Súmula nº 575, aprovada na Sessão Plenária de 15/12/1976: ‘A mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto de circulação de mercadorias concedida a similar nacional’. Precedentes mais recentes têm reafirmado que ‘os produtos oriundos de países membros da OMC e, portanto, signatários do GATT, devem receber tratamento tributário igualitário em face do similar nacional (STF. 1ª T. ARE 804638 AgR. Rel. Min. Luiz Fux. Dje-075 23/04/2015; 1ª T. REsp 533.124/SP. Rel. Min. Luiz Fux. Dj 20/10/2003. No mesmo sentido, STF. 1ª T. AI 764.951 AgR. Rel. Min. Rosa Weber. Dje-048 13/03/2013). O próprio STJ já acolheu essa exegese nas Súmulas nº 20 (‘A Mercadoria importada de país signatário do Gatt e isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional’) e nº 71 (‘O bacalhau importado de país signatário do Gatt e isento do ICM’). Essa interpretação não contrasta com o entendimento segundo o qual ‘[...] não pode o Poder Judiciário, a pretexto de conceder tratamento isonômico, atuar como legislador positivo para estabelecer benefícios tributários não previstos em lei, sob pena de afronta ao princípio fundamental da separação de poderes (STF. 2ª T. RE 606.171 AgR. Rel. Min. Dias Toffoli. Dje-040 de 03/03/2017. Essa exegese, como será examinado por ocasião do estudo das isenções do imposto de importação, mostra-se acertada. A instituição de isenções constitui matéria inserida na liberdade de conformação do legislador ordinário. Por outro lado, **a concessão não isonômica de vantagens fiscais configura uma inconstitucionalidade por ação**, submetendo-se aos efeitos jurídicos dela decorrentes’). O princípio do tratamento nacional é previsto em um acordo internacional incorporado ao direito brasileiro de produto similar ou intersubstituível. O judiciário, ao determinar essa providência, **não está inovando na ordem jurídica, mas apenas declarando um direito subjetivo do importador que decorre do Artigo III do Gatt**. Ademais, ao contrário do que se entendeu no RE nº

1.437.172, deve-se ter presente que o princípio do tratamento nacional não autoriza que se adotem medidas de política fiscal destinadas a beneficiar um segmento restrito de empresas nacionais que procedam à venda de determinados produtos, ainda que sob condições. Essa vedação, de acordo com as Notas e Disposições Adicionais Ao Artigo III do Gatt, aplica-se a **qualquer imposto ou outros tributos internos incidentes sobre o produto importado e sobre o produto nacional similar, cobrados ou exigidos no momento e no local da importação**. Não há como excepcionar dessas regras o PIS/Pasep e a Cofins. As contribuições ao PIS/Pasep e a Cofins na importação – que aqui nos referimos de maneira abreviada como PIS-Cofins – forma instituídas pela Lei nº 10.865/2004, com fundamento no art. 149, § 2º, II, e no art. 195, IV, da Constituição, na redação da Emenda nº 42/2003. **São tributos que visam à equiparação entre a carga tributária dos bens e dos serviços nacionais com os estrangeiros**. Por isso, apresentam um âmbito mais amplo que o do imposto de importação, porque também incidem sobre os serviços.⁴⁵⁰

Assim, pelo aludido magistério de Solon Sehn, segundo o precedente do ali citado STJ, é importante destacar, no presente estudo, que **o princípio do tratamento nacional não autoriza que se adotem medidas de política fiscal destinadas a beneficiar um segmento restrito de empresas nacionais**, que, no caso em apreço, é exatamente o **produtor nacional de combustíveis**.

Ora, segregar tais agentes econômicos (importador e produtor) por meio de políticas fiscais afronta diretamente a **isonomia tributária** e, no presente caso, não possui qualquer justificativa, pois tanto o **importador** quanto o **produtor** de **gasolina** e **diesel** vendem suas mercadorias na mesma cadeia econômica.

Ou seja, ambos realizam operação de venda para o distribuidor (de **gasolina** e **diesel**), que, por sua vez, venderá para o posto revendedor, chegando até o consumidor final (conforme já reiteradamente demonstrado ao longo deste trabalho). Isso não concorre para o cumprimento do aludido **princípio do tratamento nacional**, referido no magistério de Solon Sehn.

2.3.3 Princípio da capacidade contributiva

No tocante à ofensa ao **princípio da capacidade contributiva**, na verdade o que estamos a demonstrar é simplesmente o seguinte: o enunciado legal do **§ 8º do art. 8º da Lei nº 10.865/2004**, ao estabelecer que a **importação de gasolina e diesel** está obrigatoriamente sujeita a uma tributação, que excede a grandeza econômica mensuradora do **PIS/Cofins-Importação (valor aduaneiro)**, inexoravelmente afronta o aludido **princípio constitucional tributário**.

Mas por que afirmamos que, *in casu*, ocorre afronta ao **princípio da capacidade contributiva**? Porque a **capacidade contributiva** relativa ao **PIS/Cofins-Importação**, incidente

⁴⁵⁰ SEHN, Solon. **Curso de Direito Aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Editora Gen, 2021. p. 195-199. Grifos nossos e no original.

sobre a **gasolina** ou **diesel**, está diretamente vinculada à mensuração do **comportamento de importar gasolina e diesel**. Isso significa que está diretamente vinculada ao **valor aduaneiro de importação de gasolina e diesel**.

- Se o limite do valor aduaneiro for respeitado, respeitada estará a **capacidade contributiva do PIS/Cofins-Importação**.
- Se o limite do valor aduaneiro não for respeitado, não respeitada estará a **capacidade contributiva do PIS/Cofins-Importação**.

Como sobejamente demonstrado ao longo deste trabalho, a diretriz de sentido dos enunciados infralegais da IN RFB nº 1.911/2019 pretende condicionar o enunciado legal do **§ 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004** para que, em última instância, o **PIS/Cofins-Importação** sobre **gasolina** e **diesel** seja cobrado com uma **alíquota fixa**, que extrapola (em muito) a grandeza econômica do **valor aduaneiro de gasolina e diesel** (como desmontado no item 2.2 do presente capítulo). Inexiste dúvida de que, *in casu*, ocorre sim violação ao **princípio da capacidade contributiva**.

Caso fosse o contrário disso, estaríamos no contexto do **vale tudo**, bastando a vontade do Fisco para se tributar tudo e todos, sem qualquer critério. Aí sim, instaurar-se-ia verdadeiro **carnaval tributário** a que alude a clássica obra de Alfredo Augusto Becker.⁴⁵¹

E é justamente nesse sentido, que se verifica o magistério de Regina Helena Costa:

Como anotado precedentemente, a noção de capacidade contributiva absoluta ou objetiva relaciona-se com aqueles fatos legislativamente escolhidos por representarem manifestações de riqueza. Já a capacidade contributiva relativa ou subjetiva corresponde à aptidão de um determinado sujeito para suportar o impacto tributário, avaliável consoante suas possibilidades econômicas. A expressão econômica do fato protagonizado pelo sujeito em questão é mensurada, justamente, pela base de cálculo, à qual se deve aliar a alíquota. A base de cálculo, portanto, deverá reportar-se àquele fato de conteúdo econômico inserto na hipótese de incidência tributária; ou seja, deverá guardar pertinência com a capacidade absoluta ou objetiva apreendida pelo legislador. Ausente essa correlação necessária entre a base de cálculo e a hipótese de incidência tributária a imposição será inconstitucional, por desrespeito, também, ao princípio estudado.⁴⁵²

Assim, tributo que depende de desenho de materialidade (como é o caso dos tributos não vinculados), a exemplo dos **impostos e das contribuições sociais da seguridade social**

⁴⁵¹ BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

⁴⁵² COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. p. 80-81. Grifos nossos.

(PIS/Cofins-Importação), tem, necessariamente, como limite, a **capacidade contributiva** e o que daquilo passa **não é tributo, e sim, confisco** (objeto de nossos cuidados no item seguinte).

2.3.4 Princípio da vedação ao confisco

Conforme dispomos, a **vedação ao confisco** vem atrelada à **capacidade contributiva** e, conforme afirmamos, aquilo que passa da **capacidade contributiva não é tributo, e sim, confisco**.

Nas palavras de Leandro Paulsen:

Carga tributária demasiadamente elevada pode comprometer o direito de propriedade e o próprio exercício da atividade econômica. Daí a relevância do dispositivo constitucional que veda a utilização de tributo com efeito de confisco. Costuma-se identificar o confisco com a **tributação excessivamente onerosa, insuportável, não razoável**, que absorve a própria fonte da tributação.⁴⁵³

E é justamente o que se prova no presente caso com os valores a maior (fixos em alíquota *ad rem*), que extrapolam o **valor aduaneiro de gasolina e diesel** (conforme demonstrado no item 2.2 do presente capítulo). Inexiste, portanto, dúvida, *in casu*, que, se ocorre afronta à **capacidade contributiva**, por sua vez, ocorre afronta à **vedação do confisco**.

2.3.5 Princípio da segurança jurídica

O sentido de **segurança jurídica** que adotamos, para os objetivos do presente trabalho, já foi exposto no item 1.1 do primeiro capítulo.

No que tange à sua afronta no caso dissertado na problemática, temos a **ideia de quebra na previsibilidade do Direito Tributário** e, por se tratar a **segurança jurídica** de um **princípio constitucional**, no qual se englobam vários outros princípios, como o da igualdade, capacidade contributiva, irretroatividade, entre outros, vamos enfrentar o presente item.

Nesse contexto, a **segurança jurídica** pode ser vista, também, **como a certeza do direito**, exatamente porque uma das acepções dessa é a de previsibilidade, de que se envolve com a segurança jurídica. Nas palavras de Humberto Ávila:

É o que ocorre, no âmbito do Direito Tributário, na relação que o princípio da segurança jurídica mantém com os princípios da legalidade (como ideal de previsibilidade da atuação estatal), da irretroatividade (como ideal de regulação

⁴⁵³ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 143.

jurídica para casos futuros) e da proteção da confiança (como ideal de proteção de atos de disposição causalmente vinculados a atuações estatais anteriores): o princípio da segurança jurídica, como sobreprincípio, serve de parâmetro interpretativo para redefinir aquilo que, de modo mais restrito, é estabelecido pelos seus subprincípios, ou de norma capaz de bloquear a aplicação de um subprincípio e, subsequentemente, integrar o vácuo derivado do bloqueio. Se o princípio da segurança jurídica for perscrutado na atuação direta, sem entremeio de qualquer norma, quer princípio, quer regra, ele exerce a qualidade de **princípio** e desempenha diretamente uma **função eficaz integrativa**, preenchendo o vácuo originário deixado pela ausência de regras ou de princípios que regulem especificamente a situação.⁴⁵⁴

Nessa esteira, as exceções injurídicas previstas na legislação, que transbordam a competência tributária, figuram como um **antidireito**, ou seja, violam a certeza do direito que está na previsão do Arquétipo Tributário do Tributo, no caso concreto, do **PIS/Cofins-Importação**.

Dessa forma, no momento em que o Administrador Tributário, por meio de sua **regulamentação infralegal**, extrapola os limites de sua competência constitucional (ao prever alíquotas fixas obrigatórias para o **PIS/Cofins-Importação sobre gasolina e diesel**), **desconstrói a previsibilidade do direito** e, por consequência, a **segurança jurídica**, conforme atesta Heleno Taveira Torres:

A existência e funcionamento do ordenamento jurídico, por si só, oferece um estado de confiança mínima aos indivíduos, enquanto fim sistêmico a ser atingido pelos meios que lhe confere o sistema normativo, como certeza jurídica ou estabilidade. Contudo, a consolidação desta confiabilidade dependera, em muito, da graduabilidade da confiança gerada e convicção de segurança jurídica que se há de constituir ao longo do processo de positivação do direito, quer sob a égide de uma confiança *lato sensu* (**legalidade-certeza; ordenamento-estabilidade**), quer como confiança *stricto sensu* (**experiência-confiança**). **O sistema jurídico, ao tutelar um fim sistêmico de segurança jurídica e da confiabilidade no seu conteúdo e na ação dos órgãos e autoridades públicos, permite criar um ‘estado de confiança’ no ordenamento. Para tanto, habilita uma série de meios para tutela de qualquer evidência de afetação a direitos decorrente de condutas do Estado contrárias a este ‘estado de confiança’. Justifica-se este esforço, pois o homem necessita de um mínimo de confiabilidade para organizar e programar suas ações futuras.** Esta garantia de previsibilidade gerada pelo sistema e esperada pelos particulares coincide no conteúdo do **princípio de proteção da proteção da confiança legítima**, seja qual for a função estatal envolvida (legislativa, executiva ou judicial).⁴⁵⁵

Portanto, *in casu*, **estando violada, a legalidade tributária, a igualdade tributária, a capacidade contributiva e a vedação do confisco**, inexoravelmente também estará violada a **segurança jurídica**.

⁴⁵⁴ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 738-739. Grifos no original.

⁴⁵⁵ TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011. p.231-232. Grifos nossos e no original.

CAPÍTULO 3 – HIPÓTESES DA PROBLEMATIZAÇÃO À PROVA – COMPROVAÇÃO DAS HIPÓTESES A PARTIR DE PRECEDENTES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL

A fim de que se possa pôr à prova as hipóteses de problematização, de forma a analisar se as proposições apresentadas de **inconstitucionalidade** e **ilegalidade** tem aderência junto ao Supremo Tribunal Federal, é necessário que, primeiramente, façamos um arrimo teórico do respectivo **processo de enunciação** em geral e, em particular, dos precedentes do Supremo Tribunal Federal.⁴⁵⁶

Dessa forma, antes de mais nada, é importante afirmar que todo **enunciado**, por sua vez, advém de uma **enunciação**, que é um acontecimento humano capaz de reproduzir, nos **enunciados** os **fatos enunciativos**.⁴⁵⁷

Assim sendo, há dois tipos de **enunciados**, quais sejam, a **enunciação** e o **enunciado** propriamente dito. Desse modo, **enunciação-enunciada** são os traços característicos que remetem ao **enunciado**, ou seja, é composta por **fatos enunciativos**, que estão relacionados à produção normativa, ao passo que o **enunciado-enunciado** é aquele que não possui marcas de **enunciação** e é composto por dispositivos legais.⁴⁵⁸

Nessa toada, é por meio da **enunciação-enunciada** que se tem todo o processo de criação de leis, que diz respeito à competência do órgão de criação, ao tempo, ao lugar e à forma de criação, que influenciam diretamente os **enunciados**, mas ela (**enunciação-enunciada**) é apenas um dos elementos do **ato de enunciação**.

Pois bem, é por meio da prova que se constatará se o ato de **enunciação** ocorreu em conformidade com o Direito Positivo. Isso significa que somente através da prova será possível

⁴⁵⁶ Eis que, sendo este órgão de cúpula do Poder Judiciário, e detentor da competência para a construção, e posterior diretriz de sentido, de enunciados normativos constitucionais, de suma importância à prova das hipóteses do presente trabalho.

⁴⁵⁷ Nas palavras de Tárek Moysés Moussallem: “A **enunciação é em si mesma o arquétipo do incognoscível**. Trata-se de um acontecimento – agir humano – que se exaure no tempo e no espaço. Mas, por sua vez, projeta no enunciado os chamados fatos enunciativos (actantes, espaço e tempo da enunciação), que nos permitem constituir o evento da enunciação.” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 61. Grifos nossos e no original).

⁴⁵⁸ Nas palavras de Tárek Moysés Moussallem: “Teríamos, assim, dois conjuntos no texto objeto: a **enunciação enunciada**, que é o conjunto de marcas, identificáveis no texto, que remetem à instância de enunciação; e o **enunciado enunciado**, que é a sequência enunciada desprovida de marcas de enunciação”. A ‘totalidade estrutural’ a que se refere Hamad é o texto-objeto de estudos do cientista dogmático, identificado aqui como ‘documento normativo’. Nesse conjunto enunciativo (documento normativo), distinguiremos duas espécies de enunciados: os enunciados-enunciados, compostos dos dispositivos legais, tais como artigos, parágrafos, incisos e alíneas, e a enunciação-enunciada, composta pelos fatos enunciativos que nos remetem à instância da enunciação normativa (produção normativa).” (Idem, ibidem, p. 61-62, grifos no original).

afirmar que determinado **enunciado foi produzido de acordo com as normas postas, em um dado ordenamento jurídico**. E este, é justamente, o objetivo do presente capítulo.

Assim, é por meio da prova que será possível conferir, quando da criação de uma norma, se houve a observância da **norma primeira**, que regula sua produção normativa, ao prever o **órgão** e o **procedimento** que deve ser adotado.

Logo, pode-se afirmar que um **enunciado prescritivo válido**, segundo as premissas adotadas neste trabalho, é aquele que se coaduna perfeitamente com o sistema de direito positivo. Dessa forma, a partir desse **enunciado prescritivo** é que se tem a formulação da norma jurídica que prescreve o agir humano, por meio de um arcabouço hipotético-condicional.

A norma jurídica, por sua vez, possui o seu **antecedente** e o seu **consequente**; sendo uma norma jurídica que prevê um fato lícito, tem-se numa **norma primária**; caso preveja um **fato ilícito**, tem-se uma **norma secundária**.⁴⁵⁹

⁴⁵⁹ Conforme afirma Tárek Moysés Moussallem: “Assim o antecedente normativo é descritivo de situação de fato possível de ocorrer (norma abstrata), ou já ocorrido (norma concreta), enquanto a consequência estabelece a relação jurídica entre sujeitos quaisquer (norma geral), ou entre sujeitos especificados (norma individual), o que confere caráter diretivo de condutas ao direito positivo, relacionando sujeitos-de-direito. Essa relação entre sujeitos-de-direito sofre a incidência do *functor* deôntico modalizado em um dos três modais deônticos possíveis: obrigatório (O), proibido (V) e permitido (P). Essa é a **lei do quarto exclusivo**, os modais deônticos são três e somente três. Esse **dever-ser** é chamado intraproposicional, pois está localizado no interior da proposição-tese, realizando o nexo entre dois sujeitos-de-direito [S'R_(o, v, p)S"']. A relação entre a hipótese e a consequência sofre a incidência do *functor* deôntico não-modalizado (dever-ser neutro), realizando o vínculo entre a proposição-hipótese e a proposição-tese. Por realizar o nexo entre duas proposições, é chamado de dever-ser interproposicional. O nexo entre hipótese e tese (imputação deôntica) é realizado pelo legislador por meio de um ato de valoração. É o legislador quem decide as consequências jurídicas dos fatos que reputa relevantes (fatos jurídicos) regular. Podemos esquematizar a estrutura da norma jurídica da seguinte forma: [D (p → q)] onde: ‘D’ e ‘→’ = são os sincategoremáticas (invariáveis). Functores deônticos não-modalizados, ou seja, é o dever-ser não-modalizado incidente sobre toda a proposição jurídica que faz o elo de ligação entre o antecedente e o consequente. ‘p’ = é o antecedente da norma jurídica que descreve um fato de possível ocorrência (norma abstrata) ou já ocorrido (norma concreta), lícito no caso da norma primária, ou ilícito, no caso de norma secundária. (Vale frisar que não nos parece correto afirmar que a hipótese contém o fato jurídico. Este só surgirá com a edição da norma individual e concreta, como adiante será mais bem explicitado). ‘q’ = é o consequente da norma jurídica. [...] Todo sistema normativo, por conhecer a possibilidade de violação de suas normas, estabelece um conjunto de normas (meios) para fazer frente a essa eventualidade. Certo dessa potencialidade de violação de suas normas, o direito positivo fixa outras normas que calculam a possibilidade de participação do Estado-Juiz no caso do descumprimento do postulado na consequência da norma primária. Essa perspectiva de atuação do Poder Judiciário encontra-se na consequência da norma secundária. Dessa feita, a norma secundária N₂ descreve, em seu antecedente, o descumprimento da relação jurídica da norma primária N₁ e em seu consequente uma atuação do Poder Judiciário. O resultado da atuação do Poder Judiciário tem como efeito a produção de uma outra norma N₃. Esta, por sua vez, pode ter como objetivo imediato uma conduta humana (N₃ como regra de conduta) ou ter como fim próximo uma norma N₄ (N₃ como norma de revisão sistêmica). A norma secundária não visa somente efetivar o cumprimento coativo do disposto no consequente da norma primária, mas prevê uma atuação do Estado-Juiz para expedir uma outra norma que, por sua vez (1) pode ser pressuposto de uma coação-execução forçada – em virtude de o ‘conteúdo’ da sentença veicular uma norma de conduta ou (2) de se referir a uma norma para expulsá-la do sistema (norma de revisão sistêmica). A norma primária descreve fatos lícitos estatuidos direitos e deveres, e a norma secundária descreve fatos ilícitos prescrevendo a possibilidade de atuação do Estado Juiz, chamada tradicionalmente de ‘sanção’.” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 68-71. Grifos no original).

Assim sendo, a **norma primária** (por prever uma conduta lícita) é aquela que firma direito e deveres; já a **norma secundária** é aquela que contém a previsão da sanção, que deve ser aplicada pelo Estado. Nesse contexto, afirmamos que a **norma secundária** tem sua relevância para o presente estudo, pois é por meio dela que se tem a possibilidade de certificar a atividade do Estado-Juiz na produção-normativa.

Nesse cenário, a **norma-secundária** dá concretude à **primária**, pois, por conter a previsão de sanção (leia-se, atividade do Estado-Juiz),⁴⁶⁰ permite que o jurisdicionado que se sentir violado em seu direito possa pedir socorro ao Judiciário, de modo a que tal violação seja corrigida, de acordo com o direito previsto na **norma primária**.

Dessa forma, com a atividade do Estado-Juiz (aplicador da norma secundária) tem-se, por conseguinte, o surgimento de **normas gerais, individuais ou concretas**, todas tendo em comum a estrutura lógico-sintática e, de diferente, a concepção semântica (o que garante a não identificação de conteúdo). Em outros termos, cada norma, apesar da estrutura coincidente, se direciona a determinado fato ou conduta humana.

Pois bem, de um modo geral, boa parte da doutrina, por um excesso de cautela, reconhece como **fontes do direito** a lei, o costume e a jurisprudência (aqui nos interessa a lei e a jurisprudência), e, ao proceder desse modo, incorre no erro de restringir o acontecimento da criação normativa, a observância do direito, no caso concreto.

Em contraponto a essa posição, Paulo de Barros Carvalho entende, como **fontes do direito**, os “focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas”, com o que, neste trabalho, concordamos, *in verbis*:

Por fontes do direito havemos de compreender os focos ejetores de regras jurídicas, isto é, os órgãos habilitados pelo sistema para produzirem normas, numa organização escalonada, bem como a própria atividade desenvolvida por esses entes, tendo em vista a criação de normas. Significa dizer, por outros torneios, que não basta a existência do órgão, devidamente constituído, tornando-se necessária sua atividade segundo as regras aqui previstas no ordenamento. [...] O significado da expressão fontes do direito implica refletirmos sobre a circunstância de que regra jurídica alguma ingressa no sistema do direito positivo sem que seja introduzida por outra norma, que chamaremos, daqui avante, de “veículo introdutor de normas”. Isso já nos autoriza a falar em “normas introduzidas” e “normas introdutoras”. Pois bem, nos limites desta proposta, as fontes do direito serão os acontecimentos do mundo social, juridicizados por regras do sistema e credenciados para produzir normas jurídicas que introduzam no ordenamento outras normas, gerais e abstratas, gerais e concretas, individuais e

⁴⁶⁰ Para Tárek Moysés Moussallem: “A ‘sanção’ foi sempre um expediente tratado como ‘força institucionalizada para fazer com que o sujeito cumpra o disposto na norma primária’. Como já vimos, não visa garantir o postulado no conseqüente da norma primária (pode até ser que esse seja o objetivo), mas a ‘sanção’, em uma das acepções, visa primordialmente à criação normativa. Por essas razões, propomos a substituição do termo ‘sanção’ pela expressão ‘atuação do Estado-Juiz’, ‘atuação judicial’ ou ‘positivação’.” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 73).

abstratas ou individuais e concretas. Agora, tais ocorrências serão colhidas enquanto atos de enunciação, já que os enunciados consubstanciam as próprias normas. Trata-se de um conceito sobremaneira relevante porque a validade de uma prescrição jurídica está intimamente ligada à legitimidade do órgão que a expediu, bem como ao procedimento empregado na sua produção.⁴⁶¹

Dessa feita, pode-se inferir que a análise das **fontes do direito** importa em um exame dos fatos, como **enunciação**, o que gera o surgimento de **regras jurídicas introdutoras**, de modo que esses fatos só possuem tal característica por estarem previstos, também, em outras normas jurídicas.⁴⁶²

Nessa lógica, a **enunciação** é aquilo que produz os **enunciados**, que, por sua vez, se fazem presentes em uma norma. Essa atividade é realizada por indivíduos que possuem competência para tanto (**enunciação** realizada por quem tem competência para tanto) e, por sua vez, a **atividade de enunciação** é produtora de norma e, conseqüentemente, **fonte do direito**.⁴⁶³

Em virtude disso, o documento normativo é o produto em que se é possível encontrar **tanto o veículo introdutor de norma quanto os enunciados dela decorrentes**. Estes, por sua vez, não são **fontes do direito**, mas produtos decorrentes da **enunciação** ou da **atividade de criação de norma**, esta sim **fonte do direito**.

Acerca disso, é importante destacar, que a melhor forma de provar que a **produção normativa** segue a regra disposta no ordenamento jurídico é reconstruindo a **enunciação** (produtora de enunciados) partindo-se da **enunciação-enunciada** (linguagem do veículo introdutor) e comparando-a com o fundamento de validade do veículo introdutor,⁴⁶⁴ sendo este, então, o **procedimento adotado para verificar a validade de uma norma**.

⁴⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. p. 44.

⁴⁶² Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho: “Fortes nesses pressupostos não hesitaríamos em proclamar que o estudo das fontes do direito está voltado primordialmente para o exame dos fatos enquanto enunciação que fazem nascer regras jurídicas introdutoras, advertindo desde logo que tais eventos só assumem essa condição por estarem previstos em outras normas jurídicas, tudo no âmbito daquela composição dialética que já mencionamos” (Idem, *ibidem*, p. 45).

⁴⁶³ Segundo Tárek Moysés Moussallem: “**Em um documento normativo vislumbram-se diferentes espécies de enunciados: (1) a enunciação-enunciada, que é o conjunto de marcas, identificáveis no texto, que remetem à instância de enunciação e o (2) enunciado-enunciado, que é a seqüência enunciada desprovida de marcas de enunciação**. Resta ainda a atividade produtora dos enunciados não constantes do documento normativo que se esvai no tempo e no espaço, a qual denominamos **enunciação**. Essa é que entendemos ser a fonte do direito. A atividade enunciativa consubstancia-se na realização de um procedimento por um agente credenciado, ambos autorizados pelo sistema do direito positivo. Ocorre que a **atividade de enunciação** – entendida aqui como exclusiva atividade produtora de normas, portanto fonte do direito – exaure-se em si mesma, projetando no produto (documento normativo) as seguintes categorias: agente competente, tempo e espaço em que foi produzido o documento além do procedimento utilizado para sua confecção.” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. Grifos nossos e no original).

⁴⁶⁴ Nas palavras de Tárek Moysés Moussallem: “ O fato produtor de norma (enunciação) interessa à Ciência do Direito não enquanto fato jurídico, até mesmo porque não o é, mas somente porque dele depende o nascimento de normas jurídicas. **A partir da linguagem do veículo introdutor (enunciação enunciada), reconstruímos**

Nesse sentido, resta evidente que há uma **hierarquia de veículos introdutores de normas**, cujo topo da pirâmide é ocupado pela Assembleia Constituinte (órgão de fonte superior) e abaixo, pelos órgãos, que expedem as demais normas.

Isso não quer dizer que a **norma primeira**, a exemplo de uma lei, é a fonte da outra norma, pois, segundo entendemos (com base na aludida doutrina de Paulo de Barros Carvalho), **fundamento de validade de uma norma não é sinônimo de fonte**. O que será considerado **fonte do direito** é, repise-se, a **enunciação** decorrente da atividade humana, ao passo que a lei será o **produto dessa atividade de enunciação**.⁴⁶⁵

Nesse contexto, fixado o entendimento de que **lei não é fonte do direito**, mas **sim, veículo introdutor de normas**, importa agora (para os objetivos do presente trabalho) analisar o **cabimento da jurisprudência**, como **fonte do direito** (o outro **foco ejetor** que aqui nos interessa).

Sendo assim, a **jurisprudência**, como **resultado de um processo judicial**, surge por meio da produção de uma **sentença** ou **acórdão**. Esses dois (**sentença** ou **acórdão**) atuam no sistema jurídico, de modo a introduzir (**veículos introdutores**) **enunciados prescritivos (enunciados-enunciados)** que devem, por sua vez, estar em consonância com as **normas gerais e concretas** ou **individuais e concretas**.

Dessa forma, não é da **sentença** ou do **acórdão** que surge a **fonte do direito**, mas sim da **atividade jurisdicional** (exercida fisicamente pela figura do Juiz).⁴⁶⁶ Logo, o Juiz é o **órgão que produz fonte do direito**, através da produção de **sentença** ou **acórdão** decorrente da aplicação do direito ao caso concreto.⁴⁶⁷

a linguagem do procedimento produtor de enunciados (enunciação), e realizamos o confronto entre esta e a linguagem da norma de produção normativa (fundamento de validade do veículo introdutor) para aferirmos se a produção normativa se deu ou não em conformidade com o prescrito no ordenamento.” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 141. Grifos nossos e no original).

⁴⁶⁵ Nas palavras de Tárek Moysés Moussallem: “O direito positivo estrutura-se em uma hierarquia de veículos introdutores, em virtude da hierarquia do seu órgão produtor, em cujo cume encontramos a Assembleia Constituinte, na condição de órgão-fonte superior, descendo verticalmente a ‘pirâmide’ do direito positivo até os órgãos encarregados de expedir os derradeiros comandos normativos. [...] Vimos que o que a teoria das fontes nos concede é um plexo de normas jurídicas que prescrevem a forma de criação de outras normas jurídicas (fundamento de validade). O conceito de fundamento de validade não se confunde com o conceito de fonte do direito. O fato de uma norma N₁ ser o fundamento de validade de uma norma N₂ é completamente distinto da equivocada afirmação de N₁ ser a fonte de N₂. Entre as normas N₁ e N₂ surge a atividade humana (aplicação-atividade) que terá por resultado a produção de N₂ (aplicação-produto). A atividade humana, ou procedimento, ou enunciação, é que chamamos fonte do direito. **Por outro lado, a ‘lei’ (no sentido tanto de veículo introdutor como de documento normativo) é produto das fontes do direito. A lei não pode ser fonte dela mesma, da mesma forma que um homem não é fonte dele mesmo, mas da cópula entre um homem e uma mulher.**” (Idem, ibidem, p. 143-145. Grifos nossos e no original).

⁴⁶⁶ Que produz **sentença** ou **acórdão**, por meio de uma **atividade de enunciação**.

⁴⁶⁷ Nas palavras de Tárek Moysés Moussallem: “A jurisprudência, seja como decisão judicial, seja como conjunto de decisões judiciais ou seja ainda como conjunto de decisões uniformes, é resultado da atividade jurisdicional,

Pode-se inferir que, sendo a **jurisprudência** advinda da atividade exercida pelos órgãos jurisdicionais, é **resultado da aplicação do direito ao caso concreto** e, como tal, **não é fonte do direito, mas sim direito em si**.

É em virtude disso que Tárek Moysés Moussallem afirma que os “os juízes criam direito”,⁴⁶⁸ pois, segundo o autor, ao exercer a atividade jurisdicional, o Juiz faz incidir a norma jurídica ao caso concreto, resultando na **sentença** ou **acórdão**, conforme se observa:

Como toda aplicação do direito é criação do direito e vice-versa, não resta outra saída **senão afirmarmos que os juízes criam direito**. Ressalte-se que, quando falamos que aplicar é criar o direito, estamos referindo-nos a **atividade-aplicação (enunciação) e não ao produto-aplicação (enunciado)**. Frisemos: **os juízes (órgão singular ou colegial), quando provocados, exercem uma atividade jurisdicional que denominamos enunciação**. Esse procedimento cria um documento normativo (sentença e acórdão, respectivamente). Nesse documento normativo, distinguimos um veículo introdutor, norma individual e concreta, que denominamos ‘enunciação-enunciada’ (infelizmente denominada pelos teóricos de ‘sentença’ e ‘acórdão’), no qual consta a incidência de uma norma de produção jurídica. Por sua vez, o veículo introdutor insere no sistema do direito positivo enunciado(s)-enunciado(s), que perfarão a norma individual e concreta ou geral e concreta, também despreziosamente designada sentença ou acórdão, que consiste na incidência de uma regra de comportamento ou uma regra de revisão sistêmica (regra revogatória, sentença procedente em ação rescisória, declaração de inconstitucionalidade pelo Supremo Tribunal Federal). Daí nos parecer possível afirmar que ‘os juízes criam direito’.⁴⁶⁹

Salienta-se que “enxergar” o Juiz como órgão capaz de “criar o direito” não autoriza a inferência lógica de que a **jurisprudência é fonte do direito**. A **jurisprudência (enunciado)** é, no entanto, o resultado prático (o produto) da **atividade jurisdicional**, que decorre da aplicação da norma a determinado fato jurídico.

Isso significa que é resultado da **enunciação** e, assim sendo, a **jurisprudência há de ser considerada como o próprio direito, e não como fonte do direito**. Do mesmo modo, pode-se afirmar, em relação à súmula, que apesar de ter a finalidade de uniformizar a jurisprudência, **não é fonte do direito**.

ou seja, processo judicial. O processo judicial tem por resultado as sentenças e acórdãos que, na qualidade de veículos introdutores (infelizmente chamados de sentenças e acórdãos), injetam enunciados prescritivos no sistema aos quais denominamos ‘enunciados-enunciados’ (desafortunadamente chamados ‘sentenças’ e ‘acórdãos’), conformadores de normas gerais e concretas, ou individuais e concretas. As sentenças e acórdãos, seja como veículos introdutores de normas, seja como enunciados-enunciados fazem parte do direito positivo. O que cria a sentença e o acórdão (norma jurídica) é o processo judicial impulsionado pelo juiz, ou seja, a **fonte produtora da sentença/acórdão é a atividade de enunciação exercida pelo juiz**. Esta nos parece ser a **fonte do direito e não a sentença ou o acórdão**.” (MOUSSALLEM, Tárek Moysés. *Fontes do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006. p. 149-150. Grifos nossos e no original).

⁴⁶⁸ Idem, ibidem, p. 150.

⁴⁶⁹ Idem, ibidem, p. 151-152, grifos nossos e no original.

Por todo o exposto pode-se observar que, sendo o Juiz **órgão ejetor do direito** (pois cria o direito, através da **atividade jurisdicional**), resta claro que o produto de sua criação, qual seja, a **jurisprudência** (por ser direto), irradia-se e se comunica (**intertextualidade**) com as demais **fontes do direito**.

Nesse sentido, seu efeito é, portanto, de **intertextualidade**, haja vista que o direito decorrente da **jurisprudência reverbera sua influência em outros órgãos habilitados à produção normativa, ainda que de diferente natureza (em outros órgãos ejetores do direito)**.

Tal característica acentua-se ainda mais quando se está diante de **precedentes (sentenças⁴⁷⁰ ou acórdãos) emanados do órgão de cúpula do Judiciário, qual seja, o Supremo Tribunal Federal**.

Nesse contexto, o magistério de Freddie Didier: “o precedente é a decisão judicial tomada à luz de um caso concreto, cujo elemento normativo pode servir como diretriz para o julgamento posterior de casos análogos”.⁴⁷¹

Assim, é na *ratio decidendi* (causa de fundamentação) do precedente que se encontra a raiz de seus efeitos, pois este é o elemento da decisão em que é possível encontrar a fundamentação, **da tese ou do princípio jurídico**, utilizada pelo Julgador.

Dessa forma, por meio da *ratio decidendi*, surge, então, determinada regra de julgamento, por meio da qual, **é possível extrair o conteúdo decisório que será aplicável a outros casos semelhantes, através da adequação do fato jurídico em questão à regra nela contida**. Por isso é uma **norma geral**, mas, também, **individual**, haja vista que o **dispositivo da decisão** se direciona para o caso objeto de determinado processo.⁴⁷²

Assim sendo, dentro de um precedente, é *ratio decidendi*, ou seja, a razão de decidir, que levou o Julgador a apreciar o direito **de determinado modo, que importa para fins de aplicação a outros casos**.⁴⁷³

⁴⁷⁰ Em *acepção lata*, no sentido de *decisão*.

⁴⁷¹ DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil – v. 2: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória**. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2016. p. 455.

⁴⁷² Nas palavras de Freddie Didier: “Trata-se de norma geral, malgrado construída, mediante raciocínio indutivo, a partir de uma situação concreta. **Geral** porque a tese jurídica (*ratio decidendi*) se desprende do caso específico e pode ser aplicada em outras situações concretas que se assemelhem àquela em que foi originariamente construída. [...] Além dessa norma jurídica geral, que é delimitada na fundamentação do julgado, o magistrado constrói outra norma, desta feita individual, que é lançada no dispositivo da decisão e tem por objetivo tão somente reger a situação em exame naquele processo. Trata-se da conclusão a que chega acerca da procedência ou improcedência da demanda (ou das demandas) formulada no processo.” (Idem, *ibidem*, p. 456-457).

⁴⁷³ Assim, se a questão posta em determinado precedente não puder ser aplicada a um caso análogo, então não pode ser considerada *ratio decidendi*.

Ademais, há de se ressaltar que por meio do precedente nasce uma regra enunciada, **com a seguinte consequência**: se o fundamento do precedente decorrer de um **princípio** antes este tem de ser uma **regra geral**, pois só assim esse **princípio** pode dar ensejo a uma *ratio decidendi*. Isso porque só sendo **regra geral** é que um **princípio** poderá ensejar uma norma, que deverá regular tanto o caso em concreto como os demais que lhe forem análogos.⁴⁷⁴

Dessa forma, o precedente serve como diretriz para outros casos, pois **a aplicação da sua *ratio decidendi*** possui efeito *ex lege* e, nesse sentido, uma vez existente o precedente, seus efeitos atuam de maneira autônoma em relação ao órgão que o produziu.⁴⁷⁵

Assim, dentre os efeitos conferidos aos precedentes destaca-se (para os objetivos do presente trabalho) a **eficácia vinculante aos órgãos jurisdicionais**, ou seja, a **necessidade de sua aplicação pela jurisdição**, como o enunciado do artigo 927 do Código de Processo Civil.⁴⁷⁶

Ainda, dentre as hipóteses enunciadas no aludido artigo, importante ao presente trabalho, verificamos o **efeito vinculante das decisões do STF (em controle concentrado de constitucionalidade)** e a **orientação do plenário ou órgão especial de Tribunal**.

No primeiro caso, trata-se de **enunciado legal** que condiciona a observância dos **precedentes exarados pelos STF (em controle concentrado de constitucionalidade)**. Por

⁴⁷⁴ Nas palavras de Freddie Didier: “Diz-se que o princípio pode fundamentar a solução de um caso – e, nesse sentido, ser a *ratio decidendi*. Sucede que, quando isso acontece, o princípio é, antes, logicamente, concretizado em uma regra geral, dele decorrente; essa regra geral será o fundamento determinante da decisão. Quando decide, por ponderação, um caso de colisão de princípios, o juiz constrói uma “regra” para a solução desse problema. Assim, por exemplo, ao entender como devida a intimação do embargado, quando a outra parte opõe embargos de declaração que possuem aptidão para a mudança da decisão embargada, a despeito do silêncio legislativo, os tribunais brasileiros concretizaram o princípio do devido processo legal, sem dúvida; para tanto, criaram uma regra geral: “é devida a intimação da parte embargada, quando o acolhimento dos embargos de declaração puder alterar a decisão embargada”; esta regra é a *ratio decidendi*. Nesse contexto, pode-se dizer que o princípio encontra-se num plano reflexivo, de discussão da ordem jurídica, contribuindo ou interferindo na construção de outras normas, mas sem aptidão para determinar em definitivo a norma de decisão do caso.⁴⁷⁴ A regra se situa num plano mais ativo, pois tem aptidão para determinar de modo mais definitivo a norma decisória do caso’.⁴⁷⁴ A norma do caso é, sempre, uma regra: uma regra geral do caso, que é a *ratio decidendi*, e a regra individual que regula o caso, que se encontra no dispositivo e deriva da primeira.” (DIDIER JUNIOR, Freddie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil – v. 2: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória**. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2016. p. 465).

⁴⁷⁵ Nas palavras de Freddie Didier: “O **precedente**, embora esteja encartado na fundamentação de uma decisão judicial (que é um ato jurídico), é tratado como um **fato** pelo legislador. Assim, os efeitos de um precedente produzem-se independentemente da manifestação do órgão jurisdicional que o produziu. São efeitos *ex lege*. São, pois, efeitos **anexos** da decisão judicial (sobre os efeitos anexos, ver item respectivo no capítulo sobre decisão judicial, neste volume do *Curso*).” (Idem, *ibidem*, p. 467).

⁴⁷⁶ Prevê que os juízes e tribunais deverão observar: “I - as decisões do Supremo Tribunal Federal em controle concentrado de constitucionalidade; II - os enunciados de súmula vinculante; III - os acórdãos em incidente de assunção de competência ou de resolução de demandas repetitivas e em julgamento de recursos extraordinário e especial repetitivos; IV - os enunciados das súmulas do Supremo Tribunal Federal em matéria constitucional e do Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional; V - a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados.” (BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 17 dez. 2021).

outro lado, o **controle concentrado de constitucionalidade** rege-se pelo artigo 102, § 2º, da Constituição Federal⁴⁷⁷ e, nesse sentido, prevê a **eficácia e efeito vinculante**, portanto, **de necessária observância por todos** (órgãos do Judiciário e Administração Pública, em todas as suas esferas). Logo, conforme o texto constitucional, a **vinculação existente no controle concentrado** se dá **em face de todos**, e não somente **em face do Judiciário** (como se verifica na vinculação do aludido artigo 927 do Código de Processo Civil).

Nesse aspecto, há de se destacar que o trecho do precedente **que vincula a todos** é a **parte dispositiva** da decisão do STF (em **controle concentrado de constitucionalidade**), enquanto, no artigo 927 do CPC, o trecho que vincula os agentes do Judiciário é a **parte da fundamentação**, seja da decisão do STF (em **controle concentrado de constitucionalidade**), seja da orientação do plenário ou órgão especial de Tribunal.

Nesse contexto, a lição de André Dias Fernandes⁴⁷⁸ explicita que, embora seja possível analisar a fundamentação do julgado (com o intuito de conferir que se trata de caso análogo), **somente a parte dispositiva do acórdão, em controle concentrado de constitucionalidade, é que vincula a todos**. Vejamos:

Portanto, embora a análise da fundamentação seja altamente recomendável para a própria inteligência da parte dispositiva do acórdão, no que toca ao efeito vinculante, para aferir se uma questão é análoga à decidida pelo STF em ADIn e ADC deve-se cotejar única e exclusivamente a parte dispositiva do acórdão do STF em ADIn e ADC com a parte dispositiva utilizável na resolução da questão que se enfrenta, porquanto a transcendência típica do efeito vinculante emana tão somente da parte dispositiva do acórdão do STF.

Como já visto, o artigo 927 do Código de Processo Civil é enunciado legal que trata da vinculação **das razões de decidir dos precedentes** ou **dos enunciados de súmula dos Tribunais** e, nessa condição, determina que os julgadores estão vinculados às respectivas *ratio decidendi*.

Dito isso, podemos afirmar que, a partir da vigência do Código de Processo Civil de 2015, sempre que o Supremo Tribunal Federal realizar **controle concentrado de constitucionalidade**, o Judiciário ficará duplamente vinculado: a) na *ratio decidendi* do

⁴⁷⁷ “Art. 102 [...]. § 2º - As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal, nas ações diretas de inconstitucionalidade e nas ações declaratórias de constitucionalidade produzirão eficácia contra todos e efeito vinculante, relativamente aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal.” (BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988).

⁴⁷⁸ FERNANDES, André Dias. **Eficácia das decisões do STF em ADIN e ADC. Efeito vinculante, coisa julgada Erga Omnes e eficácia Erga Omnes**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2020. p. 242.

precedente do STF, em **controle concentrado de constitucionalidade** (artigo 927, I do CPC);
 b) no **dispositivo** do precedente do STF, em **controle concentrado de constitucionalidade** (artigo 102, § 2º, da Constituição).

Ademais, também tem importância, para os fins do presente trabalho, o enunciado legal do inciso V do artigo 927 do Código de Processo Civil, eis que dá conta dos precedentes do STF em **controle difuso de constitucionalidade**. Nesse caso, cuida-se de outra, exclusiva, vinculação do Judiciário: na *ratio decidendi* do precedente do STF, em **controle difuso de constitucionalidade** (artigo 927, V, do CPC).

Isso, por sua vez, acerca desse último enunciado legal do CPC, gera duas hipóteses de vinculação:

- A primeira é a vinculação interna dos componentes de um Tribunal (Desembargadores, Turmas, Câmaras, Seção) em face dos precedentes originados do Plenário ou Órgão Especial.
- A segunda é a externa e ocorre dos órgãos de instância inferior (Juízes e Tribunais) em face do precedente do Plenário ou Órgão Especial do Tribunal.⁴⁷⁹

Por outro lado, tem como finalidade de preservar o caráter vinculante dos precedentes enumerados no artigo 927 do Código de Processo Civil. É que o artigo 489, § 1º, VI, do CPC,⁴⁸⁰ enuncia que a decisão que “deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente [...]” é considerada não fundamentada e, portanto, ato jurídico sem conteúdo e sem efeito.

Corroborando esse entendimento, o magistério de Roque Antonio Carrazza:

14) O Supremo Tribunal Federal, nos precedentes do controle direto e do controle indireto (ADC 18 MC, AC 2.042 MC-REF, RE 606.107, RE 586.482, RE 377.457, RE 585.235, RE 890.781 AgR, RE 240.785, RE 444.601 ED, RE 574.706),

⁴⁷⁹ Nas palavras de Freddie Didier: “O art. 927, V, CPC, prescreve, enfim, que juízes e tribunais devem seguir ‘a orientação do plenário ou do órgão especial aos quais estiverem vinculados’. Há, aí, a previsão de duas ordens de vinculação. Uma **vinculação interna** dos membros e órgãos fracionários de um tribunal aos precedentes oriundos do plenário ou órgão especial daquela mesma Corte. Uma **vinculação externa** dos demais órgãos de instância inferior (juízes e tribunais) aos precedentes do plenário ou órgão especial do tribunal a que estiverem submetidos. Afinal, o precedente não deve vincular só o tribunal que o produziu, como também os órgãos a ele subordinados” (DIDIER JUNIOR, Freddie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil – v. 2: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória**. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2016. p. 479).

⁴⁸⁰ “Art. 489. São elementos essenciais da sentença: [...] § 1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: [...] VI - deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento.” (BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 17 dez. 2021).

fixou que a única base de cálculo do PIS/COFINS seria receita ou faturamento? E, em fixando isso, por consequência, também fixou que a única alíquota possível para o PIS/COFINS seria a alíquota ‘ad valorem’? A esse entendimento se aplica o disposto no § 2º, do art. 102, da Constituição Federal? Mesmo com esse entendimento já firmado, sendo o mesmo vinculante, poderia o legislador ordinário modificar a base de cálculo e alíquota do PIS/COFINS? Resposta: I - Sim. O Supremo Tribunal Federal, nos precedentes do controle direto e do controle indireto (ADC 18 MC, AC 2.042 MC-REF, RE 606.107, RE 586.482, RE 377.457, RE 585.235, RE 890.781 AgR, RE 240.785, RE 444.601 ED, RE 574.706), fixou que a única base de cálculo do **PIS/COFINS** é a receita ou faturamento. **II** - Em consequência, decidiu que a única alíquota possível para o **PIS/COFINS** é a ‘**ad valorem**’. **III** - A esse entendimento se aplica o disposto no § 2º, do art. 102, da Constituição Federal. **IV** - Dado o caráter vinculante desse entendimento não poderia o legislador ordinário modificar a base de cálculo e a alíquota do **PIS/COFINS**. **V** - Ainda a propósito, o art. 927, 1, do **NCPC**, determina que ‘**os juízes e os tribunais observarão as decisões do Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado de constitucionalidade**’. Ao assim estatuir, andou bem o legislador nacional, porquanto explicitou que o Pretório Excelso é o guardião máximo do nosso ordenamento jurídico e que a liberdade de julgar não pode ser levada às últimas consequências, mas, pelo contrário, deve atender aos princípios da isonomia e da segurança jurídica, dentre outros.⁴⁸¹

Assim, resta evidenciado que o artigo 927, do Código Processo Civil, enuncia a aplicação da *ratio decidendi* dos julgados do Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento de casos análogos ou semelhantes.

Essa previsão é de suma importância, pois valida o **processo de enunciação** realizado pelo Supremo Tribunal Federal (como produtor de precedentes), fazendo com que a jurisprudência de todo o Judiciário seja coerente e instruída de maneira que o **processo de enunciação** dos demais órgãos de tal poder siga sem qualquer contradição.

Visto isso, insta, agora, nos debruçarmos sobre as hipóteses de problematização suscitadas no presente trabalho, colocando-as à prova, em face de precedentes do Supremo Tribunal Federal, tanto em **controle difuso** como em **controle concentrado de constitucionalidade**.

Para tanto, a seguir, estas serão analisadas com a finalidade de se observar (conforme dito no início deste capítulo) se as hipóteses levantadas estão de acordo com as proposições de **inconstitucionalidade** e **ilegalidade**, abordadas nos capítulos anteriores.

⁴⁸¹ PARECER CONFECCIONADO PARA A DIAMANTE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO Ltda., relativo à aplicação do RECOB como alternativa de incidência ao PIS/Pasep e Cofins incidente sobre a receita de venda de etanol combustível, anexo ao Processo Judicial nº 5012862-33.2017.4.03.6100, p. 150-151. Grifos no original.

3.1 Rol exemplificativo das hipóteses de mitigação do princípio da legalidade tributária: ADI 5.277⁴⁸² e RE 1.043.313/RS⁴⁸³

Aqui serão analisados a ADI 5.277,⁴⁸⁴ em face da disposição contida no §§ 8º, 9º, 10 e 11, do artigo 5º da Lei nº 9.718/1998,⁴⁸⁵ incluídos pela Lei nº 11.727/2008,⁴⁸⁶ e o RE 1.043.313/RS, em face da disposição contida no § 2º do artigo 27 da Lei nº 10.865/2004, a respeito dos artigos 3º da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003.⁴⁸⁷

Nesse contexto, os enunciados legislativos, que foram objeto de escrutínio, pelo STF, tanto na ADI 5.277 quanto no RE 1.043.313/RS, dizem respeito à possibilidade de alteração das alíquotas do **PIS/Cofins**, meio de ato do Poder Executivo.

Sendo assim, os referidos davam conta de eventual violação do **princípio da legalidade tributária**, na medida em que as hipóteses tratadas, na ADI 5.277 e no RE 1.043.313/RS, alargaram o rol, antes entendido por taxativo,⁴⁸⁸ das hipóteses de mitigação do aludido princípio, indo de encontro com o que Misabel Abreu Machado Derzi chama de **resíduos**

⁴⁸² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5277**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. Contribuição ao PIS/PASEP e Cofins. Parágrafos 8º a 11 do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08. Venda de álcool, inclusive para fins carburantes. Fixação, pelo Poder Executivo, de coeficientes para reduzir alíquotas dessas contribuições, as quais podem ser alteradas para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. Presença de função extrafiscal a ser desenvolvida. Relator (a): Dias Toffoli, em 10/12/2020. Processo Eletrônico DJe-057 Divulg 24-03-2021 Public 25-03-2021.

⁴⁸³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 1.043.313 RS**. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Direito Tributário. Princípio da Legalidade Tributária. Necessidade de Análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. [...]. Recorrente: Planatlântica AS. Recorrido: União. Relator (a): Dias Toffoli, em 10/12/2020. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1184685733/recurso-extraordinario-re-1043313-rs-5053332-5720154047100/inteiro-teor-1184685768>. Acesso em: 17 dez. 2021.

⁴⁸⁴ Ajuizada pelo Procurador-Geral da República, a partir de representação de inconstitucionalidade de nossa autoria, conforme se verifica em trecho da vestibular: “A inicial segue acompanhada de cópia do ato impugnado e do procedimento administrativo 1.00.000.010501/2013-71, instaurado na Procuradoria-Geral da República a partir da remessa de representação de inconstitucionalidade de autoria de Sérgio Montenegro de Almeida Filho”.

⁴⁸⁵ BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, Seção 1, p. 02, 28 nov. 1998.

⁴⁸⁶ BRASIL. **Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008**. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins [...]. Brasília: Presidência da República, [2008]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/111727.htm. Acesso em: 18 dez. 2021.

⁴⁸⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 1.043.313 RS**. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Direito Tributário. Princípio da Legalidade Tributária. Necessidade de Análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. [...]. Recorrente: Planatlântica AS. Recorrido: União. Relator (a): Dias Toffoli, em 10/12/2020. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1184685733/recurso-extraordinario-re-1043313-rs-5053332-5720154047100/inteiro-teor-1184685768>. Acesso em: 17 dez. 2021

⁴⁸⁸ Pelo artigo 153, § 1º (II, IE, IPI e IOF), pelo artigo 177, § 4º, I, “b” (Cide-Combustíveis) e pelo artigo 155, § 4º, IV, “c” (ICMS-Combustível).

tipológicos, sobre os quais comentamos na nota de referência número 430, no item 2.2 do presente trabalho.

Ao apreciar os referidos, o Relator Ministro Dias Toffoli posicionou-se no sentido de que, embora o legislador não tenha total liberdade de exarar norma que altere a regra matriz de incidência tributária, **a legalidade tributária possui aplicabilidade diferenciada em virtude de cada espécie tributária**. Isso importa dizer que, **a depender do tributo, esta deve ser observada de maneira mais rígida ou não**.

Dessa forma, o que o Tribunal Pleno do STF fixou nos aludido precedentes é **que a legalidade tributária não é estrita ou fechada**. Na linha desse entendimento fixado pelo STF, essa **legalidade tributária mais fechada** diz respeito a verificar se o tributo em questão possui um alto grau de coatividade, pois **quanto maior o grau de coatividade de um tributo, mais rígido deve ser o princípio da legalidade tributária**.

Segundo o Relator, as contribuições sociais possuem retributividade imediata e referibilidade, características que diminuem o grau de coatividade destas, pois, posteriormente, o contribuinte será compensado pelo patrimônio despendido com a finalidade de pagar o tributo. **Quando isso ocorrer, é possível que haja mitigação do princípio da legalidade tributária e, ao mesmo tempo, uma interação maior do regulamento com o aspecto quantitativo do tributo**.

Também se entendeu que **a ausência de vinculação de tributo a uma atividade estatal** corrobora **a possibilidade de mitigação da legalidade tributária**, como disposto no artigo 153, § 1º, da Constituição Federal, que autoriza determinados impostos a terem suas alíquotas alteradas pelo Poder Executivo (como vimos), por possuírem **caráter extrafiscal**.

Portanto, pode-se extrair, da *ratio decidendi* dos aludidos precedentes, que, existindo função extrafiscal na respectiva lei de criação *in abstracto* do tributo (e que, portanto, preveja a possibilidade de o Poder Executivo alterar o aspecto quantitativo de determinado tributo), resta plenamente justificada a **mitigação ao princípio da legalidade tributária**.

Para tanto basta que os motivos da lei infraconstitucional sejam comprovadamente extrafiscais, ou seja, com a finalidade de regular o mercado, equilibrar a economia, dentre outros motivos, a depender do caso em concreto, que se façam necessários à adequação do critério quantitativo do tributo à realidade fática.

Nessa senda, segundo a *ratio decidendi* da ADI 5.277, pode-se concluir que o rol de mitigação da legalidade tributária previsto na Constituição Federal é exemplificativo, pois, se existente medida de extrafiscalidade devidamente justificada, a materialidade de um tributo

pode ser alterada por lei infraconstitucional, consoante ocorreu com a instituição do Recob e a possibilidade de alteração de alíquota do PIS/Cofins desse regime, por ato do Poder Executivo.

Do mesmo modo procedeu-se no julgamento do RE nº 1.043.313/RS pelo plenário do STF, também de Relatoria do Ministro Dias Toffoli. Nesse recurso, em que houve repercussão geral conhecida, alegou também violação aos artigos 150, incisos I e IV; 153, § 1º; e 195, § 12, da Constituição Federal, em virtude da disposição contida no art. 27, § 2º, da Lei nº 10.865/2004, que permite ao Poder Executivo alterar a alíquota das contribuições incidentes sobre a receita financeira auferida pela pessoa jurídica sujeita ao regime da não cumulatividade.

Dessa forma, em virtude da *ratio decidendi* da ADI 5.277 e do RE nº 1.043.313/RS, para cumprimento da **legalidade tributária**, no caso de um enunciado alterar o **critério quantitativo de contribuições sociais da seguridade social** (na medida em que o objeto dos precedentes foi o **PIS/Cofins**), basta que o Judiciário verifique se há, nos motivos intrínsecos à criação de tal enunciado, a justificativa pautada na extrafiscalidade (como elemento que regula o mercado ou estimula determinado setor ou grupo de contribuintes). Isso, conforme sobejamente explicado nos capítulos anteriores, não se verifica no **PIS/Cofins-Importação**.

3.2 O RE 878.313/SC⁴⁸⁹ e a inconsistência do critério da finalidade para identificação do que seja contribuição social

O RE 878.313/SC, recurso extraordinário de relatoria do Ministro Marco Aurélio, foi julgado pelo plenário do STF, com **repercussão geral** conhecida, e teve, como objeto, o reconhecimento da **constitucionalidade da contribuição social geral**, prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001.⁴⁹⁰

A referida **contribuição social geral** foi instituída com o objetivo de angariar recursos para o **fundo de pagamento da correção monetária do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço (FGTS)**, devida em virtude da condenação judicial da União ao pagamento dos

⁴⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 878.313 RG / SC**. Contribuição Social – Artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 – Finalidade exaurida – Artigos 149 e 154, Inciso I, da Carta de 1988 – Arguição de inconstitucionalidade superveniente – Recurso extraordinário – Repercussão geral configurada. [...]. Recorrente: Intelbrás S/A – Indústria de Telecomunicações Eletrônica Brasileira. Recorrido: União. Relator(a): Marco Aurélio, em 3 de setembro de 2015. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral7765/false>. Acesso em: 15 dez. 2021.

⁴⁹⁰ BRASIL. **Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001**. Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2001]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp110.htm. Acesso em: 18 dez. 2021.

chamados **expurgos inflacionários**, não incluídos em época própria nas contas do FGTS e oriundos dos planos econômicos Verão e Collor.

No entanto, em virtude de a Caixa Econômica Federal (gestora dos valores arrecadados) **ter noticiado, o reequilíbrio do fundo** (finalidade da criação da tributação em tela), e, a partir de então, estar destinando, o dinheiro arrecadado, para o programa habitacional “Minha Casa, Minha Vida”, sustentou-se, no **recurso extraordinário, a perda de finalidade da aludida contribuição social geral** desde janeiro de 2007.

O cerne da discussão do RE 878.313/SC, portanto, foi a **perda de finalidade da contribuição social geral**, prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 e, com isso, a suposta violação dos enunciados nos artigos 149 e 154, inciso I, da Constituição Federal.

Ao apreciar o recurso, o Voto da relatoria foi no sentido de que **a perda do suporte fático de validade da contribuição social a torna inconstitucional, por não mais subsistir a finalidade de sua instituição**. Apesar disso, o voto da relatoria **restou vencido**, prevalecendo a tese da **constitucionalidade da contribuição**, mesmo **após atingida a finalidade precípua de sua instituição**. *In verbis*, a ementa do julgado demonstra a tese prevalecente:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 846. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PREVISTA NO ART. 1º DA LEI COMPLEMENTAR 110, DE 29 DE JUNHO DE 2001. PERSISTÊNCIA DO OBJETO PARA A QUAL FOI INSTITUÍDA. [...] **6.** Ao estabelecer que, até o ano de 2003, as receitas oriundas das contribuições ali estabelecidas terão destinação integral ao FGTS, pode-se concluir que, a partir de 2004, **tais receitas poderão ser parcialmente destinadas a fins diversos, desde que igualmente voltados à preservação dos direitos inerentes ao FGTS, ainda que indiretamente.** **7.** Portanto, **subsistem outras destinações a serem conferidas à contribuição social ora impugnada, igualmente válidas**, desde que estejam diretamente relacionadas aos direitos decorrentes do FGTS. **8.** Recurso extraordinário a que se nega provimento. Tese de repercussão geral: “**É constitucional a contribuição social prevista no artigo 1º da Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001, tendo em vista a persistência do objeto para a qual foi instituída.**”⁴⁹¹

O efeito decorrente desse precedente é, portanto, que, embora determinada contribuição social **possua uma motivação ou finalidade precípua para sua criação, esse critério não é determinante para sua destinação de fato**, ou seja, **o critério finalístico de sua criação tem vinculação limitada, podendo ser facilmente superado**.

⁴⁹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 878.313 RG / SC**. Contribuição Social – Artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 – Finalidade exaurida – Artigos 149 e 154, Inciso I, da Carta de 1988 – Arguição de inconstitucionalidade superveniente – Recurso extraordinário – Repercussão geral configurada. [...]. Recorrente: Intelbrás S/A – Indústria de Telecomunicações Eletrônica Brasileira. Recorrido: União. Relator(a): Marco Aurélio, em 3 de setembro de 2015. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral7765/false>. Acesso em: 15 dez. 2021.

Assim, a partir da *ratio decidendi* desse precedente, se criou enunciado no sentido de que o **critério de finalidade**, apesar de ser elemento essencial para definição da destinação de contribuição social, **não define, de fato, os limites de sua existência e aplicação**.

No que tange ao objetivos da presente dissertação, o que se extrai do aludido precedente é que, não sendo o **critério da finalidade**, definidor dos **limites de sua existência e aplicação**, não há de se falar que, embora a vaga e ambígua **contribuição social da seguridade social**, prevista no **§ 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004** tenha sua **suposta finalidade** voltada para o PIS/Cofins-Importação (como querem fazer crer os enunciados da IN RFB nº 1911/2019), esse **critério de finalidade** não é consistente para sua identificação.

Isso porque, como exaustivamente dito neste trabalho, ainda que a Lei nº 10.865/2004 afirme tratar do **PIS/Cofins-Importação** o **§ 8º do artigo 8º**, enuncia **PIS/Cofins** através da utilização de alíquotas fixas (*ad rem*) de regime especial (Recob) que lhe é ínsito.

No entanto, como sobejamente já demonstrado, tal sentido é injurídico, na medida em que o **PIS/Cofins** possui **hipótese de incidência e critério quantitativo** que não se coaduna com a **hipótese de incidência e critério quantitativo** do **PIS/Cofins-Importação**.

Logo, consoante a *ratio decidendi*, extraída do RE 878.313/SC⁴⁹² – e, embora a motivação da Lei nº 10.865/2004 contenha, em si, finalidade semelhante⁴⁹³ a das leis de regência do **PIS/Cofins** –, essa contribuição social, por esse motivo, não pode se confundir com o **PIS/Cofins-Importação**.

3.3 O RE 603.624/SC⁴⁹⁴ e RE 630.898/RS⁴⁹⁵ e o rol exemplificativo de bases econômicas do artigo 149 da Constituição

⁴⁹² O **critério de finalidade é inconsistente** para identificação de contribuição social.

⁴⁹³ Financiamento da Seguridade Social, nos termos do artigo 194 e 195 da Constituição Federal.

⁴⁹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 603.624 SC**. Constitucional e tributário. Contribuições destinadas ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), à Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (APEX) e à Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI). Recepção pela Emenda Constitucional 33/2001. Desprovimento do Recurso Extraordinário. Recorrente: Fiação São Bento S/A. Recorrido: União. Relator(a): Rosa Weber; Relator(a) p/ Acórdão: Alexandre de Moraes, em 23 de setembro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754802605>. Acesso em: 15 dez. 2021.

⁴⁹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 630.898 RS**. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Tributário. Contribuição ao INCRA incidente sobre a folha de salários. Recepção pela CF/88. Natureza jurídica. Contribuição de intervenção no domínio econômico (Cide). [...]. Recorrente: Rolmar Metalúrgica Ltda. Recorrido: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – Incra. Relator(a): Dias Toffoli, em 08 de abril de 2021. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1206573208/recurso-extraordinario-re-630898-rs/inteiro-teor-1206573217>. Acesso em: 18 dez. 2021.

O RE 603.624/SC tratou das contribuições ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), à Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (Apex) e à Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI), em face do que dispõe o artigo 149, § 2º, III, da Constituição Federal, nesse sentido, para saber se as **bases de cálculo** enunciadas nas alíneas do aludido dispositivo constitucional representavam um **rol taxativo** ou **exemplificativo**.

Isso porque, segundo o citado recurso extraordinário, sustentou-se que as contribuições em exame, de intervenção no domínio econômico, não poderiam incidir sobre a **folha de pagamento**, pois o § 2º, III, “a”, do referido artigo, ao prever alíquota *ad valorem*, preconiza ser a **base de cálculo receita bruta, faturamento, valor da operação** ou **valor aduaneiro**.

Nesse contexto, a relatora, Ministra Rosa Weber, manifestou-se, no sentido de que o rol do artigo 149, § 2º, III, “a”, da Constituição Federal, é taxativo e, portanto, delimita constitucionalmente as **bases econômicas** das contribuições ali previstas. Tal voto, no entanto, restou vencido pelo voto vencedor, do Ministro Alexandre de Moraes, que, juntamente com a maioria dos ministros, entendeu que o aludido **rol é meramente exemplificativo**.

Assim, a *ratio decidendi* do precedente em exame é a de que o artigo 149 da Constituição não se limita à incidência das contribuições ali previstas, às bases econômicas **receita bruta, faturamento, valor da operação** ou **valor aduaneiro**, conforme se verifica em trecho ilustrativo do voto vencedor:

O art. 149, § 2º, III, da Constituição, de fato, codificou quais as materialidades poderiam ser aproveitadas para fins de tributação por CIDEs e contribuições sociais. **Mas ele é taxativo apenas no que diz respeito às contribuições incidentes sobre a indústria do petróleo e seus derivados, em conexão com a disciplina do art. 177, § 4º, da CF.** Quanto às CIDEs e contribuições sociais em geral, entre as quais as contribuições ao SEBRAE, APEX e ABDI sobre a folha de salários, **não se operou uma tarifação do espectro de materialidades tributáveis, mas mera exemplificação.**⁴⁹⁶

No mesmo sentido se deu o resultado do julgamento do RE 630.898/RS, de Relatoria do Ministro Dias Toffoli, em que se apreciou, a **contribuição interventiva**, destinada ao Inbra, segundo trecho ilustrativo do voto da relatoria:

⁴⁹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 603.624 SC**. Constitucional e tributário. Contribuições destinadas ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), à Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (APEX) e à Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI). Recepção pela Emenda Constitucional 33/2001. Desprovimento do Recurso Extraordinário. Recorrente: Fiação São Bento S/A. Recorrido: União. Relator(a): Rosa Weber; Relator(a) p/ Acórdão: Alexandre de Moraes, em 23 de setembro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754802605>. Acesso em: 15 dez. 2021

De certa maneira, a Emenda Constitucional nº 33/2001 veio preencher o vazio normativo existente, orientando o legislador acerca das bases econômicas sobre as quais **podem** incidir as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico instituídas com base no art. 149.

Ao especificar que tais contribuições ‘poderão ter alíquotas’ que incidam sobre o **faturamento, a receita bruta (ou o valor da operação) ou o valor aduaneiro**, referido dispositivo constitucional **não impediu** que o legislador adotasse outras bases econômicas, como a folha de salários, por exemplo. **Uma interpretação restritiva não se ajustaria à sistemática das contribuições interventivas**, considerada a possibilidade de atuação concreta do Estado para a consecução dos princípios da ordem econômica a que alude o art. 170 da Constituição Federal.⁴⁹⁷

Extrai-se, portanto, que as razões de decidir desses precedentes fixaram ser **exemplificativo o rol de bases econômicas** do § 2º, III, do artigo 149 da Constituição. Dessa forma, o efeito que esses precedentes possuem para o presente estudo é o de que as contribuições do § 2º, III, do artigo 149 da Constituição ali incluídas, bem como o **PIS/Cofins-Importação**, não são abarcadas pelo rol exemplificativo, na medida em que sobre elas o texto constitucional é totalmente taxativo: “[...] **e, no caso de importação, o valor aduaneiro**”.⁴⁹⁸

Assim sendo, tal dispositivo só reforça o sentido enunciativo de competência do **PIS/Cofins-Importação**, que tem o comportamento de sua **hipótese de incidência** (importar) mensurado pela grandeza econômica **valor aduaneiro**, portanto, em completo descompasso com sentido que forçosamente (injuridicamente) os **enunciados** da IN RFB 1.911/2019 querem dar ao **enunciado do § 8º do artigo 8º da Lei 10.865/2004**.

⁴⁹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 630.898 RS**. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Tributário. Contribuição ao INCRA incidente sobre a folha de salários. Recepção pela CF/88. Natureza jurídica. Contribuição de intervenção no domínio econômico (Cide). [...]. Recorrente: Rolmar Metalúrgica Ltda. Recorrido: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – Incra. Relator(a): Dias Toffoli, em 08 de abril de 2021. p. 24. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1206573208/recurso-extraordinario-re-630898-rs/inteiro-teor-1206573217>. Acesso em: 18 dez. 2021.

⁴⁹⁸ BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

3.4 O RE 116.121/SP,⁴⁹⁹ RE 185.789/SP,⁵⁰⁰ RE 177.296/RS⁵⁰¹ e RE 346.084/PR⁵⁰² e as competências tributárias como conceitos

Por meio do RE 116.121/SP foi reconhecida a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis”, constante do item 79 da Lista de Serviços a que se refere o Decreto-Lei nº 406/1968,⁵⁰³ e também contida no item 78 do § 3º do artigo 50 da Lei Municipal nº 3.750/1971 (Lista de Serviços do Município de Santos/SP), que, em suma, serviu de base ao **reconhecimento da inconstitucionalidade** da incidência do ISS⁵⁰⁴ sobre a **locação de bens móveis**.

Dessa forma, a *ratio decidendi* adotada foi a de que o imposto em si **pressupõe a prestação de serviço**, e não o **contrato de locação de serviços**; inexistindo a prestação de serviço, por consequência inexistente o núcleo de incidência do tributo em tela, conforme se verifica em trecho do voto de relatoria, redigido pelo Ministro Marco Aurélio:

Na espécie, o imposto, conforme a própria nomenclatura revela e, portanto, considerado o figurino constitucional, pressupõe a prestação de serviços e não o contrato de locação.

[...] **Em síntese, há de prevalecer a definição de cada instituto, e somente a prestação de serviços, envolvido na via direta o esforço humano, é fato gerador do tributo em comento.** Prevalece a ordem natural das coisas cuja força surge insuplantável; prevalecem as balizas constitucionais e legais, **a conferirem segurança às relações Estado-contribuinte**; prevalece, alfim, a organicidade do próprio Direito, sem a qual tudo será possível no agasalho de interesses do Estado, embora não enquadráveis como primários.⁵⁰⁵

⁴⁹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 116.121 SP**. Tributo – Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre serviços – Contrato de locação. A terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. [...]. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator Octavio Gallotti; Relator p/ Acórdão: Marco Aurélio, 11 de outubro de 2000. DJ 25-05-2001 PP-00012 EMENT VOL-02032-04 PP-00669.

⁵⁰⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 185.789 SP**. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Importação de bem por sociedade civil para prestação de serviços médicos. Exigência de pagamento do ICMS por ocasião do desembarço aduaneiro. Impossibilidade. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Alvi – Serviços Médicos Radiológicos S/C Ltda. Relator: Ilmar Galvão; Relator p/ Acórdão: Maurício Corrêa, em 3 de março de 2000. DJ 19-05-2000 PP-00024 EMENT VOL-01991-01 PP-00129).

⁵⁰¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 177.296 RS**. Relator(a): Moreira Alves, em 15/09/1994. DJ 09-12-1994 PP-34109 EMENT VOL-01770-08 PP-01615.

⁵⁰² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 346.084-7 PR**. Constitucionalidade superveniente – art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1988. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente [...]. Recorrente: Divesa Distribuidora Curitibaana de Veículos S/A. Recorrido: União. Relator(a): Ilmar Galvão; Relator(a) p/ Acórdão: Marco Aurélio, 9 de novembro de 2005. DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170.

⁵⁰³ Redação dada pela Lei Complementar nº 56/1987.

⁵⁰⁴ Estritamente, imposto sobre serviços.

⁵⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 116.121 SP**. Tributo – Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre serviços – Contrato de locação. A terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. [...]. Recorrente: Ideal Transportes e

Dessa forma, afirmou-se a observância do artigo 110 do Código Tributário Nacional, em função da impossibilidade de a lei tributária **alterar o conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados pela Constituição Federal**.

Assim, é firmada a *ratio decidendi* de que a materialidade agasalhada em uma competência tributária se revela como conceito fechado e, portanto, impossibilitada a lei tributária de alterá-lo (seguramente alargando) ao mero alvedrio fazendário, de modo a querer incidir tributo sobre fatos que não se encontram dentro dos contornos do respectivo conceito constitucional.

Nessa perspectiva é que a competência tributária está intrinsecamente relacionada à conceituação dada pela Constituição Federal, aferível, sobretudo, pela **hipótese de incidência e critério quantitativo** de um tributo, o que é de suma importância aos objetivos do presente trabalho.

Semelhante conclusão se verificou na *ratio decidendi* dos seguintes precedentes: RE 185.789/SP, RE 177.296/RS⁵⁰⁶ e RE 346.084/PR.

3.5 Limites da praticabilidade tributária e consideração tipificante: RE 593.849/MG⁵⁰⁷

O RE 596.849/MG tratou acerca da violação ao art. 150, IV, §§ 2º e 7º, do Texto Constitucional, tendo sido fixada a *ratio decidendi* de que “É devida a restituição da diferença do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS pago a mais no regime de

Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator Octavio Gallotti; Relator p/ Acórdão: Marco Aurélio, 11 de outubro de 2000. DJ 25-05-2001 PP-00012 EMENT VOL-02032-04 PP-00669.

⁵⁰⁶ Há de se destacar somente, em relação à **enunciação realizada** no RE nº 177.296/RS, que o **controle difuso** se complementou com o respectivo **ato legislativo** (Resolução do Senado Federal, nos termos, do artigo 52, inciso X, da Constituição Federal: “Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal: [...] X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal”), haja vista que, nesse caso, o Senado Federal expediu a Resolução nº 14/1995, determinando, a suspensão da “expressão avulsos, autônomos e administradores, contida no inciso I do art. 3º da Lei nº 7.787, de 1989”. Assim sendo, a partir da publicação desta Resolução, o efeito do julgamento do RE nº 177.296/RS, antes de caráter difuso, passou a ser, *vinculante e erga omnes* (BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 14, de 1995**. Suspende a execução da expressão avulsos, autônomos e administradores, contida no inciso I, do art. 3º da Lei nº 7.787, de 1989. Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/587048/publicacao/15717001>. Acesso em: 2 dez. 2021).

⁵⁰⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849 – MG**. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, § 7º, da Constituição da República. Revogação parcial de precedente. ADI 1.851. Recorrente: Parati Petróleo Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, Acórdão eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-065 Divulg 30-03-2017 Public 31-03-2017 Republicação: DJe-068 Divulg 04-04-2017 Public 05-04-2017.

substituição tributária para a frente se a base de cálculo efetiva da operação for inferior à presumida.”.

O Relator, Ministro Edson Fachin, decidiu a questão à luz das condições de possibilidade e nos limites da **praticabilidade tributária** e do **modo de raciocinar tipificante**. Assim, conforme se observa das razões de decidir desse precedente, é imperiosa a necessidade de que seja afastado o **princípio da praticabilidade** e o **modo de raciocinar tipificante**, sempre que houver ofensa aos **princípios republicano, democrático, do Federalismo Fiscal**, bem como o da **estrita legalidade tributária**, da **igualdade**, da **capacidade contributiva** e da **vedação do confisco**. Nesse sentido, não deve o **modo de raciocinar tipificante** ser **alheio à narrativa da realidade do processo econômico, de maneira a transformar uma ficção jurídica em uma presunção absoluta**.

Nos aludidos termos é que se fixou a *ratio decidendi* do RE nº 593.849/MG e é sobre isso o trecho de relatoria do Ministro Doutor Edson Fachin, citado a seguir:

Nesse panorama, deve-se interpretar o dispositivo constitucional em comentário do significado jurídico-político do Estatuto Constitucional dos Contribuintes, como erigido na Seção “Das Limitações do Poder de Tributar”. Noutras palavras, na qualidade de invenção humana voltada a discriminar o público do privado e redistribuir renda e patrimônio, a tributação não pode transformar uma ficção jurídica em uma presunção *juris et de jure*, tal como ocorreria se o fato gerador presumido tivesse caráter definitivo, logo alheio à narrativa extraída da realidade do processo econômico. Na esteira do professor Marco Aurélio Greco, a coerência e validade da substituição tributária progressiva remanesce na cláusula de restituição. Em síntese, “o que justifica a exigência antecipadamente feita é o evento que ocorrerá posteriormente; não ocorrendo este evento o recolhimento perde seu fundamento, sua justificação, e o excesso recolhido deve ser restituído”.⁵⁰⁸

Assim, no RE nº 593.849/MG se fixou o entendimento de que só pagamento do tributo com **base na dimensão econômica real do fato descrito na norma de incidência** é que cumpre os direitos e garantias do contribuinte, notadamente os princípios da **igualdade**, **capacidade contributiva** e **vedação ao confisco**, bem como a **arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS**. Isso é de suma importância para os objetivos do presente trabalho (excluída, naturalmente, a **arquitetura de neutralidade fiscal do ICMS**, haja vista que a dissertação em exame diz respeito, especificamente, ao **PIS/Cofins-Importação**).

⁵⁰⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 593.849 – MG**. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, § 7º, da Constituição da República. Revogação parcial de precedente. ADI 1.851. Recorrente: Parati Petróleo Ltda. Recorrido: Estado de Minas Gerais. Relator: Edson Fachin, Tribunal Pleno, julgado em 19/10/2016, Acórdão eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-065 Divulg 30-03-2017 Public 31-03-2017 Republicação: DJe-068 Divulg 04-04-2017 Public 05-04-2017.

Dessa forma, o § 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, ao estabelecer que a importação de gasolina e diesel está obrigatoriamente sujeita a uma tributação, excede a grandeza econômica do **PIS/Cofins-Importação**, que deve ter como limite o **valor aduaneiro**.

Inequivocamente:

- Afrenta os **princípios republicano, democrático, do Federalismo fiscal**, bem como o da **estrita legalidade tributária**, da **igualdade**, da **capacidade contributiva** e da **vedação do confisco**.
- Ainda, torna o **modo de raciocinar tipificante alheio à narrativa da realidade do processo econômico** e **transforma uma ficção jurídica** (*in casu*, as alíquotas fixas, obrigatórias, do Recob) **em uma presunção absoluta**.

3.6 Distinção entre a incidência sobre a receita e sobre a importação e o valor aduaneiro como base de cálculo: RE 559.937/RS⁵⁰⁹

Conforme já exaustivamente delineado, o **PIS/COFINS-Importação** encontra seus enunciados constitucionais no artigo 149, § 2º, incisos II e III, “a”, cumulado com artigo 195, inciso IV e § 9º, todos da Constituição Federal.

Nesse sentido, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, o Supremo Tribunal Federal dissipou qualquer dúvida sobre qual seria a **base de cálculo** do **PIS/Cofins-Importação**.

Tal precedente, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, com redação do acórdão feita pelo Ministro Dias Toffoli, definiu, inequivocamente:

- que, apesar dos homônimos, **PIS/Cofins** e **PIS/Cofins-Importação** são tributos distintos;
- que a base de cálculo do **PIS/Cofins-Importação** é o **valor aduaneiro**.

⁵⁰⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 559.937 RS**. Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/Cofins – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de *bis in idem*. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. Recorrente: União. Recorrido: Vernicitec Ltda. Relator(a): Ellen Gracie; Relator(a) p/ Acórdão: Dias Toffoli, em 20 de março de 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>. Acesso em: 15 dez. 2021.

- que, portanto, o ICMS⁵¹⁰ não compõem a **base de cálculo (valor aduaneiro)** do **PIS/Cofins-Importação**.

A seguir, transcrevemos a ementa nos pontos oportunos, *in verbis*:

Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de *bis in idem*. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou *ad valorem*. Valor aduaneiro do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. [...] **4. Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas *ad valorem* e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.** 5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. 6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP-Importação e a COFINS -Importação, **não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas.** O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota *ad valorem* sejam calculadas **com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.** 7. **Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP-Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.**⁵¹¹

Nesse contexto se fixou o limite do **PIS/Cofins-Importação**, criado pela Lei nº 10.865/2004.

A partir desse cenário, estão os enunciados da IN RFB nº 1.911/2019 em descompasso com essas premissas delineadas. Inexiste dúvida de que a cobrança de **PIS/Cofins-Importação** em acordo com os enunciados infralegais em exame se configura injurídica, por descompasso aos enunciados, **legais** e **constitucionais**, da aludida contribuição da seguridade social sobre a importação, exatamente o que vem sendo exaustivamente dissertado ao longo deste trabalho.

⁵¹⁰ Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

⁵¹¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 559.937 RS**. Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/Cofins – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de *bis in idem*. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou *ad valorem*. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. Recorrente: União. Recorrido: Vernicitec Ltda. Relator(a): Ellen Gracie; Relator(a) p/ Acórdão: Dias Toffoli, em 20 de março de 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>. Acesso em: 15 dez. 2021.

3.7 O RE 969.735 AgR/PR⁵¹² e RE 1.178.310/PR,⁵¹³ a extrafiscalidade do PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação e o § 9º do artigo 195 da Constituição

Por meio do RE 969.735 AgR/PR, o STF, apreciou o **adicional** à alíquota base⁵¹⁴ do **PIS/Cofins-Importação**, previsto a partir do § 1º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004. Nesse contexto, o relator, Ministro Dias Toffoli⁵¹⁵, entendeu que a **majoração de alíquota** não caracteriza, **por si só**, violação, tanto ao **princípio da isonomia** (artigo 5º, II, artigo 150, I, da Constituição Federal) quanto à autorização para o uso de **alíquotas e bases de cálculo diferenciadas**, em determinadas circunstâncias,⁵¹⁶ para as **contribuições sociais da seguridade social** que especifica.⁵¹⁷

Ainda, **literalmente, não está incluído o PIS/Cofins-Importação** (artigo 195, § 9º, da Constituição Federal), de forma a decidir que ele também poderia ter **alíquotas e bases de cálculo diferenciadas** (daí, a legitimidade, dos aludidos adicionais de alíquota previstos a partir do § 1º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004), mas desde que presente **política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada**. Veja-se:

Esse entendimento também está conforme com o RE nº 559.937, de relatoria da Ministra **Ellen Gracie**. Na ocasião, em voto vista que proferi, destaquei a possibilidade de tratamento diferenciado quando presente política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada, como ocorreu no caso dos autos: “Por fim, quanto ao princípio **maior da isonomia**, observo que esse foi invocado, já na

⁵¹² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 969.735 – PR**. Agravo regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da isonomia. Ausência de afronta. Orientação jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. Agravante: Marca Lasers Presentes Ltda. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 24/02/2017, Processo eletrônico DJe-050 Divulg 15-03-2017 Public 16-03-2017.

⁵¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 1.178.310 PR**. Constitucional e tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em um ponto percentual. Aproveitamento integral dos créditos obtidos com o pagamento do tributo. Vedação. Constitucionalidade do art. 8º, § 21, da Lei 10.865/2004, com a redação dada pela Lei 12.715/2012, e do § 1º-A do artigo 15 da Lei 10.865/2004, incluído pela Lei 13.137/2015. Recorrente: GP Imports Comércio de Peças e Acessórios para veículos Ltda. Recorrido: União. Relator(a): Marco Aurélio; Relator(a) p/ Acórdão: Alexandre de Moraes, em 16 de setembro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754002535>. Acesso em: 15 dez. 2021, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

⁵¹⁴ Previsto no já reiterado artigo 8º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004.

⁵¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 969.735 – PR**. Agravo regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da isonomia. Ausência de afronta. Orientação jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. Agravante: Marca Lasers Presentes Ltda. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 24/02/2017, Processo eletrônico DJe-050 Divulg 15-03-2017 Public 16-03-2017. p. 10-11, o qual será devidamente abordado no capítulo terceiro desta dissertação.

⁵¹⁶ Em razão da atividade econômica da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho.

⁵¹⁷ PIS/Cofins.

exposição de motivos da Medida Provisória nº 164, que originou a lei em discussão, como fundamento de validade à tributação em causa, a qual buscava equalizar, **mediante tratamento tributário isonômico, a tributação dos bens produzidos no país com os importados de residentes e domiciliados no exterior**, sob pena de prejudicar a produção nacional, favorecendo as importações pela vantagem comparativa proporcionada pela não incidência hoje, existente, prejudicando o nível de emprego e a geração de renda no País. No entanto, também entendo que o gravame das operações de importação dá-se como medida de **política tributária de extrafiscalidade, visando equilibrar a balança comercial e evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País e não como concretização do princípio da isonomia**, como, aliás, bem lembrou a ilustre Relatora”.

Ocorre que, conforme sobejamente demonstrado ao longo deste trabalho, até existe **política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada**, mas para o PIS/Cofins, no âmbito do Recob, e inexistente para o PIS/Cofins-Importação, incidente sobre a importação de **gasolina e diesel**.

Em outros termos, nos casos de adicional de alíquota, apresentados acerca do julgamento do RE 969.735 AgR/PR, havia, para cada um deles, **política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada**. Ou seja, **por causa da existência** (em cada adicional de alíquota, apresentado no processo, que culminou no julgamento do RE 969.735 AgR/PR) de **política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada** é que, segundo o precedente em exame do STF, cada adicional de alíquota do **PIS/Cofins-Importação** encontrou sua legitimidade.

Como, sobre esse específico caso de importação de **gasolina e diesel**, não há **política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada**, em respeito a tal precedente do STF não há de se falar em qualquer tipo de **alíquota** ou **base de cálculo diferenciada** do **PIS/Cofins-Importação** quando da importação de **gasolina e diesel**.

Em suma, em função do respeito a esse precedente do STF, como não há, em nenhum **enunciado legal** ou **enunciação-enunciada de enunciado legal**, qualquer **política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada** para a incidência do **PIS/Cofins-Importação**, quando da importação de **gasolina e diesel**, só resta aplicar as **alíquotas-padrão** e **base de cálculo padrão** (que, portanto, **não são diferenciadas**) previstas no artigo 7º, I, e artigo 8º, I, da Lei nº 10.865/2004, para o PIS/Cofins-Importação, quando da importação de gasolina e diesel.

Semelhante conclusão se verificou na *ratio decidendi* do seguinte precedente: RE 1.178.310/PR.

3.8 A injuridicidade na obrigatoriedade de regimes especiais de tributação: ADI-MC 1.502-8/DF,⁵¹⁸ RE 465.236 AgR/RS,⁵¹⁹ RE 228.355 AgR/RS,⁵²⁰ RE 523.416 AgR/SC,⁵²¹ RE 522.716 AgR/SC,⁵²² RE 515.765 AgR-AgR/RS,⁵²³ RE 477.323/RS,⁵²⁴ RE 492.675 ED/RS,⁵²⁵

-
- ⁵¹⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ADI 1.502-8 DF**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Convênios ICM nº 46/89 e ICMS nº 38/89 (parágrafo único das respectivas cláusulas segundas), que estariam a impedir o prestador de serviço de transporte rodoviário de utilizar créditos fiscais relativos a entradas tributadas, com ofensa aos princípios da isonomia, da não-cumulatividade e da competência tributária estadual. Requerimento de Cautelar. Requerente: Confederação Nacional dos Transportes – CNT. Requerido: Ministro da Fazenda. Relator(a): Ilmar Galvão, em 12 de setembro de 1996. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347097>. Acesso em: 18 dez. 2021.
- ⁵¹⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **RE 465.236 AgR**. Processual Civil. Agravo Regimental. Constitucional. Tributário. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços. ICMS. Serviços de Transporte Intermunicipal ou Interestadual. Cumulatividade. Relator(a): Joaquim Barbosa, em 06 de abril de 2010. p. 190-196. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:supremo.tribunal.federal;turma.2:acordao;re:2010-04-06;465236-3785200>. Acesso em: 18 dez. 2021.
- ⁵²⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **RE 228.355 AgR**. Relator(a): Dias Toffoli, em 18 de outubro de 2011. DJe-214 DIVULG 09-11-2011 PUBLIC 10-11-2011 EMENT VOL-02623-01 PP-00050 RT v. 101, n. 917, p. 616-622, 2012.
- ⁵²¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **RE 523.416 AgR**. Tributário. Antigo Simples. Proibição do aproveitamento de créditos do IPI. Violação da regra da não-cumulatividade e do princípio da seletividade. Inconsistência. Art. 5º, § 5º, da Lei 9.317/1996. Art. 153, § 3º, I e II, da Constituição. Processual Civil. Agravo Regimental. Relator(a): Joaquim Barbosa, em 18 de outubro de 2011. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:supremo.tribunal.federal;turma.2:acordao;re:2011-10-18;523416-3947154>. Acesso em: 18 dez. 2021.
- ⁵²² BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **RE 522.716 AgR**. Agravo Regimental Constitucional. Tributário. Imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços. ICMS. Serviços de transporte intermunicipal ou interestadual. Cumulatividade. Regime Opcional de Apuração do valor devido. Vantagem consistente na redução da base de cálculo. [...]. Agte: Transportadora Tegon Valenti S/A. Agdo: Estado do Rio Grande do Sul. Relator(a): Joaquim Barbosa, em 8 de maio de 2012. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21809553/agreg-no-recurso-extraordinario-re-522716-rs-stf/inteiro-teor-110459338>. Acesso em: 18 dez. 2021.
- ⁵²³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **RE 515.765 AgR-AgR**. Relator(a): Luiz Fux, em 21 de maio de 2013, Acordão Eletrônico DJe-115 Divulg 17-06-2013 Public 18-06-2013.
- ⁵²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **RE 477.323 RS**. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Base de incidência reduzida. Sistema Opcional. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Movelsul Transportes Ltda. Relator(a): Marco Aurélio, em 16 de outubro de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7708287>. Acesso em: 18 dez. 2021.
- ⁵²⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **RE 492.675 ED RS**. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário. Embargos recebidos como agravo regimental. Tributário. ICMS. Serviços de transporte. Estado do Rio Grande do Sul. Regime opcional de valor do tributo. [...]. Relator(a): Luiz Fux, em 24 de novembro de 2015. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/310888913/embdecl-no-recurso-extraordinario-ed-re-492675-rs-rio-grande-do-sul>. Acesso em: 18 dez. 2021.

RE 584.023 AgR-EDv-AgR-segundo/RS,⁵²⁶ **RE 661.429 AgR-segundo-ED/RS,**⁵²⁷ **ARE 700.080 AgR/RS,**⁵²⁸ **RE 246.454 AgR-segundo-AgR-segundo-AgR-EDv-AgR/RS**⁵²⁹

Por fim, o entendimento do STF, firmado em diversos precedentes, tanto do **controle difuso** quanto do **controle concentrado de constitucionalidade**, acerca da injuridicidade na **obrigatoriedade de regimes especiais de tributação**.

Para fins de ilustração (e dentro dos objetivos do presente trabalho), transcrevemos a *ratio decidendi* da ADI-MC 1.502-8/DF, por meio da qual se requereu a declaração de inconstitucionalidade dos Convênios ICM nº 46/89 e ICMS nº 38/89, que conferiram a possibilidade de redução do aludido imposto **por meio de opção do contribuinte**.

Nesse sentido, o relator, Ministro Ilmar Galvão, entendeu que, **sendo medida opcional do contribuinte**, com o intuito de lhe simplificar o trabalho contábil, legítimo seria o respectivo **regime especial**. Isso porque, sendo um **regime de caráter opcional**, não haveria redução de imposto por meio da conseqüente redução da alíquota. Logo, não haveria inconstitucionalidade, **dado o caráter, opcional, do aludido regime**.⁵³⁰ Esse é outro ponto que foi reiteradamente apresentado ao longo de toda esta dissertação.

⁵²⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **RE 584.023 AgR-EDv-AgR-segundo**. Embargos de divergência. Pressupostos formais de sua utilização. Jurisprudência do Plenário do Supremo Tribunal Federal que se consolidou, posteriormente, em sentido oposto ao do acórdão embargado. Divergência de teses configurada. Agte.: Transportadora Bento Belém Ltda. Agdo: Estado do Rio Grande do Sul. Relator(a): Celso de Mello, em 25 de novembro de 2015. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/310873981/segundo-agreg-nos-embdiv-no-agreg-no-recorso-extraordinario-agr-edv-agr-segundo-re-584023-rs-rio-grande-do-sul/inteiro-teor-310874012>. Acesso em: 18 dez. 2021.

⁵²⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). RE 661.429 AgR-segundo-ED. Relator(a): Luiz Fux, em 21 de fevereiro de 2017. **Diário de Justiça Eletrônico**, n. 35, 2017.

⁵²⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **ARE 700.080 AgR**. Relator(a): Marco Aurélio; Relator(a) p/ Acórdão: Roberto Barroso, em 2 de maio de 2017. **Diário de Justiça Eletrônico**, n. 259, 2017.

⁵²⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **RE 246.454 AgR-segundo-AgR-segundo-AgR-EDv-AgR**. Agravo regimental nos embargos de divergência no agravo regimental no segundo agravo regimental no recurso extraordinário. Não cabimento dos embargos de divergência. Jurisprudência firmada na mesma direção do acórdão atacado. [...]. Agte: Expresso Frederes S/A Viagens e Turismo. Agdo: Estado do Rio Grande do Sul. Relator(a): Dias Toffoli, em 25 de agosto de 2017. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/770046808/agreg-nos-embdiv-no-agreg-no-segundo-agreg-no-segundo-agreg-no-recorso-extraordinario-agr-segundo-agr-segundo-agr-edv-agr-re-246454-rs-rio-grande-do-sul/inteiro-teor-770046818>. Acesso em: 18 dez. 2021.

⁵³⁰ Ministro Ilmar Galvão: “Conforme se viu, os Convênios n.º 46 e 38/89 outra coisa não fizeram senão estabelecer, em favor do contribuinte prestador de serviço de transporte rodoviário, a opção de pagar o tributo à base de 5% do valor da operação, sob a condição de não utilizar créditos fiscais relativos a entradas tributárias. [...] Desnecessário grande esforço interpretativo para concluir que se está diante de medida que objetivou tão somente simplificar o trabalho contábil do contribuinte e, ao mesmo tempo, facilitar a tarefa de fiscalização, a cargo dos agentes da Fazenda. Optando pelo novo sistema, recolhe o contribuinte o ICMS calculado à base de apenas 5%, mas, em compensação, fica impedido de efetuar lançamento relativos a créditos fiscais, pelas entradas tributadas. Trata-se, portanto, de um benefício vinculado, mal ou bem, tão-somente às obrigações acessórias do contribuinte, sendo de presumir, dado o caráter facultativo de que, obviamente, se reveste a opção, que não importou redução de alíquota, operada pela via indireta da redução da base de cálculo, pela

Semelhante conclusão se verificou na *ratio decidendi* dos demais precedentes citados (todos do **controle difuso de constitucionalidade**): RE 465.236 AgR/RS, RE 228.355 AgR/RS, RE 523.416 AgR/SC, RE 522.716 AgR/SC, RE 515.765 AgR-AgR/RS, RE 477.323/RS, RE 492.675 ED/RS, RE 584.023 AgR-EDv-AgR-segundo/RS, RE 661.429 AgR-segundo-ED/RS, ARE 700.080 AgR/RS e RE 246.454 AgR-segundo-AgR-segundo-AgR-EDv-AgR/RS.

eliminação dos créditos fiscais, valores que a lógica faz supor equivalentes.” (BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ADI 1.502-8 DF**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Convênios ICM nº 46/89 e ICMS nº 38/89 (parágrafo único das respectivas cláusulas segundas), que estariam a impedir o prestador de serviço de transporte rodoviário de utilizar créditos fiscais relativos a entradas tributadas, com ofensa aos princípios da isonomia, da não-cumulatividade e da competência tributária estadual. Requerimento de Cautelar. Requerente: Confederação Nacional dos Transportes – CNT. Requerido: Ministro da Fazenda. Relator(a): Ilmar Galvão, em 12 de setembro de 1996. p. 4-5. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347097>. Acesso em: 18 dez. 2021).

CONCLUSÃO

A prevalência do **garantismo/formalismo** no Direito Tributário brasileiro, em razão do singular contexto da realidade brasileira de elevação da **segurança jurídica** em posição-chave, nos apontou uma diretriz segura de que nossa opção metodológica/epistemológica, em acordo com as da Escola da PUC-SP, foi acertada para o correto enfrentamento da problematização objeto do presente trabalho.

A partir da aludida convicção, pudemos enfrentar a problematização em exame, que se inaugurou com o reconhecimento de **imprecisão linguística**, do **enunciado legal do § 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004**, evidente quando do diálogo deste com todos os demais enunciados (constitucionais, legais e infralegais) necessários à sua respectiva construção de sentido.

Ademais, teve como fecho uma injurídica (inconstitucional e ilegal) diretriz de sentido, posta por enunciados infralegais da IN RFB nº 1.911/2019, que pretendem encontrar legitimidade no **§ 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004** para cobrar o **PIS/Cofins-Importação** sobre **gasolina** e **diesel**, de forma obrigatória com **alíquotas fixas** de **regime especial** (ínsito ao **PIS/Cofins**), o Recob (Regime especial opcional de apuração e pagamento de PIS/Pasep e Cofins sobre combustíveis).

Com isso, inverte-se a lógica hierárquica da construção de sentido de enunciados legais, própria do ordenamento jurídico brasileiro, no qual a Constituição Federal condiciona o sentido de dispositivos legais e infralegais, e não o contrário.

Dessa forma, procurou-se justificativas que pudessem animar a aludida injuridicidade, quais sejam, a **eficiência fiscal** e a **extrafiscalidade**, as quais, por sua vez, não se mostraram aptas para tanto, na medida em que, segundo precedentes do Supremo Tribunal Federal, encontraram limites no **princípio da realidade** e nos **direitos e garantias constitucionais** dos contribuintes.

Acerca da **eficiência fiscal**, tais limites se traduziram especialmente na convicção de que tal **eficiência** não prepondera na hipótese de violação de direitos e garantias dos contribuintes, notadamente os princípios da legalidade, igualdade, capacidade contributiva, vedação do confisco e segurança jurídica. Ainda, dizem respeito à certeza de que não se coaduna com o ordenamento jurídico brasileiro a construção de sentido de enunciados normativos, que se verifica alheia à realidade do processo econômico e de onde o Direito Tributário deve extrair sua positivação, e não de ficções jurídicas que possam desacertadamente, singularizar uma realidade de conveniência através de presunções absolutas.

Já no que tange à **extrafiscalidade**, os limites se fizeram sentir na medida em que o enunciado constitucional, que serve de esteio a tal objetivo **nas contribuições sociais da seguridade social** (extrafiscalidade), qual seja, o § 9º do artigo 195, não encontra aplicação ao **PIS/Cofins-Importação** incidente sobre **gasolina** e **diesel**, seja porque inexistente literalidade para tanto, seja porque tal iniciativa encontra barreira em precedente do Supremo Tribunal Federal.

Tais inferências partiram da aludida convicção da prevalência do **garantismo/formalismo** no Direito Tributário brasileiro, com a respectiva elevação da **segurança jurídica**, e encontraram, no binômio **hipótese de incidência e base de cálculo**, o critério, seguro, para aferição da injuridicidade (inconstitucionalidade e ilegalidade), hipóteses da problematização dissertada no presente trabalho.

Essas hipóteses foram postas à prova a partir de precedentes do Supremo Tribunal Federal, que nos levam à conclusão primeira, da presente dissertação, no sentido de que o § 8º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004 é vago, é ambíguo e é incorretamente localizado.

No entanto, pelo respectivo percurso construtor de sentido, nos leva à convicção de que tal enunciado legal pode ser conservado no ordenamento jurídico brasileiro, desde que o tributo ali previsto não cuida da incidência do PIS/Cofins-Importação sobre gasolina e diesel, e sim da incidência do PIS/Cofins sobre o auferimento de receita ou faturamento quando da venda realizada pelo importador, no mercado interno, da gasolina e do diesel importados, mas já nacionalizados.

Com isso, declaramos a injuridicidade (inconstitucionalidade e ilegalidade) dos enunciados da IN RFB nº 1.911/2019, em especial, dos artigos 255 e 328, que com a aludida conclusão, não encontram harmonia e que, por consequência, nos leva à conclusão segunda de que, inexistindo enunciado legal específico de incidência do PIS/Cofins-Importação sobre gasolina e diesel, sua cobrança sobre tais bens importados deve ser realizada pelo critério quantitativo padrão, previsto no artigo 7º, I, e no artigo 8º, I, da Lei nº 10.865/2004.

REFERÊNCIAS

- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed., 8. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2016.
- ATALIBA, Geraldo. **Natureza jurídica da contribuição de melhoria**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.
- ATALIBA, Geraldo. **O Decreto-lei na Constituição de 1967**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 1-117, 119-156.
- ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário brasileiro**. São Paulo: Editora RT, 1968. p. 3-88, 105-135.
- ÁVILA, Humberto. **Competências Tributárias** – Um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.
- ÁVILA, Humberto. **Constituição, liberdade e interpretação**. São Paulo: Malheiros, 2019.
- ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- ÁVILA, Humberto. **Planejamento tributário**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, 2006. p. 74-85.
- ÁVILA, Humberto. Presunções e pautas fiscais frente à eficiência administrativa. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do Direito Tributário**. São Paulo: Editora Dialética, 2005. p. 277-288.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- AYRES, Paulo. Conceitos constitucionais e competência tributária. *In*: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antonio Balieiro; FRIGO JÚNIOR, Gilberto (coord.). **Temas de Direito Tributário**. Estudos em homenagem a Eduardo Bottallo. São Paulo: Saraiva. 2013. p. 331-343.
- AYRES, Paulo. Planejamento Tributário. Limites normativos. *In*: SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antonio Balieiro; FRIGO JÚNIOR, Gilberto (coord.). **Temas de Direito Tributário**. Estudos em homenagem a Eduardo Bottallo. São Paulo: Saraiva. 2013.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações ao poder de tributar**. 8. ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense: Gen: Bilac Pinto Editores, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário brasileiro**. Atualizações de Misabel Abreu Machado Derzi. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

BARRETO, Paulo Ayres. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: M. Limonad, 1998.

BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições - Regime Jurídico, Destinação e Controle** São Paulo/SP: ed. Noeses. 2ª ed., P.46-74. 2011.

BARRETO, Paulo Ayres. **Elisão tributária: limites normativos**. São Paulo: USP, 2008.

BARRETO, Paulo Ayres. **Planejamento Tributário – limites normativos**. São Paulo: Editora Noeses, 2016.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. 2. ed. São Paulo: Lejus, 1999.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do Direito Tributário**. 4. ed. São Paulo: ed. Noeses, 2007.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BORGES, José Souto Maior. **Lei complementar tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.

BORGES, José Soto Maior. Prefácio. *In*: ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. São Paulo: Malheiros Editores, 2016. p. 12-13.

BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Código Tributário Nacional (1966). Lei nº 5. 172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, 27 de outubro de 1966, retificado em 31 de outubro de 1966.

BRASIL. **Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966**. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [1966]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0037.htm. Acesso em: 17 dez. 2021.

BRASIL. **Emenda constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003**. Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2003]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm. Acesso em: 15 dez. 2021.

BRASIL. **Exposição de Motivos 00008/2004 – MF**. Brasília: Presidência da República, 27 de janeiro de 2004. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/exm/em-8-mf-04.htm. Acesso em: 17 dez. 2021.

BRASIL. Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, Seção 1, p. 02, 28 nov. 1998.

BRASIL. Lei nº 10.833/2004. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Edição Extra-A, 29 dez. 2003.

BRASIL. Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Seção 1, Edição Extra, p. 01, 30 abr. 2004.

BRASIL. **Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008**. Dispõe sobre medidas tributárias destinadas a estimular os investimentos e a modernização do setor de turismo, a reforçar o sistema de proteção tarifária brasileiro, a estabelecer a incidência de forma concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins [...]. Brasília: Presidência da República, [2008]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/111727.htm. Acesso em: 18 dez. 2021.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 17 dez. 2021

BRASIL. **Lei Complementar nº 110, de 29 de junho de 2001**. Institui contribuições sociais, autoriza créditos de complementos de atualização monetária em contas vinculadas do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS e dá outras providências. Brasília: Presidência da República, [2001]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp110.htm. Acesso em: 18 dez. 2021.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Instrução Normativa RBF nº 1.911, de 11 de outubro de 2019. Regulamenta a apuração, a cobrança, a fiscalização, a arrecadação e a administração da contribuição para o PIS/Pasep, da Cofins, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação. **Diário Oficial da União**, Brasília, Seção 1, p. 27, 15 out. 2019.

BRASIL. Senado Federal. **Resolução nº 14, de 1995**. Suspende a execução da expressão avulsos, autônomos e administradores, contida no inciso I, do art. 3º da Lei nº 7.787, de 1989.

Disponível em: <https://legis.senado.leg.br/norma/587048/publicacao/15717001>. Acesso em: 2 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **RE 228.355 AgR**. Relator(a): Dias Toffoli, em 18 de outubro de 2011. DJe-214 DIVULG 09-11-2011 PUBLIC 10-11-2011 EMENT VOL-02623-01 PP-00050 RT v. 101, n. 917, p. 616-622, 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **RE 492.675 ED RS**. Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário. Embargos recebidos como agravo regimental. Tributário. ICMS. Serviços de transporte. Estado do Rio Grande do Sul. Regime opcional de valor do tributo. [...]. Relator(a): Luix Fux, em 24 de novembro de 2015. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/310888913/embdecl-no-recurso-extraordinario-ed-re-492675-rs-rio-grande-do-sul>. Acesso em: 18 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **RE 515.765 AgR-AgR**. Relator(a): Luiz Fux, em 21 de maio de 2013, Acórdão Eletrônico DJe-115 Divulg 17-06-2013 Public 18-06-2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). RE 661.429 AgR-segundo-ED. Relator(a): Luiz Fux, em 21 de fevereiro de 2017. **Diário de Justiça Eletrônico**, n. 35, 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Primeira Turma). **ARE 700.080 AgR**. Relator(a): Marco Aurélio; Relator(a) p/ Acórdão: Roberto Barroso, em 2 de maio de 2017. **Diário de Justiça Eletrônico**, n. 259, 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **RE 465.236 AgR**. Processual Civil. Agravo Regimental. Constitucional. Tributário. Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços. ICMS. Serviços de Transporte Intermunicipal ou Interestadual. Cumulatividade. Relator(a): Joaquim Barbosa, em 06 de abril de 2010. p. 190-196. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:supremo.tribunal.federal;turma.2:acordao;re:2010-04-06;465236-3785200>. Acesso em: 18 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **RE 522.716 AgR**. Agravo Regimental Constitucional. Tributário. Imposto sobre a circulação de mercadorias e prestação de serviços. ICMS. Serviços de transporte intermunicipal ou interestadual. Cumulatividade. Regime Opcional de Apuração do valor devido. Vantagem consistente na redução da base de cálculo. [...]. Agte: Transportadora Tegon Valenti S/A. Agdo: Estado do Rio Grande do Sul. Relator(a): Joaquim Barbosa, em 8 de maio de 2012. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21809553/agreg-no-recurso-extraordinario-re-522716-rs-stf/inteiro-teor-110459338>. Acesso em: 18 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **RE 523.416 AgR**. Tributário. Antigo Simples. Proibição do aproveitamento de créditos do IPI. Violação da regra da não-cumulatividade e do princípio da seletividade. Inconsistência. Art. 5º, § 5º, da Lei 9.317/1996. Art. 153, § 3º, I e II, da Constituição. Processual Civil. Agravo Regimental. Relator(a): Joaquim Barbosa, em 18 de outubro de 2011. Disponível em: <https://www.lexml.gov.br/urn/urn:lex:br:supremo.tribunal.federal;turma.2:acordao;re:2011-10-18;523416-3947154>. Acesso em: 18 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Segunda Turma). **Recurso Extraordinário 969.735 – PR**. Agravo regimental no Recurso Extraordinário. Tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da isonomia. Ausência de afronta. Orientação jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. Agravante: Marca Lasers Presentes Ltda. Agravado: União. Relator: Min. Dias Toffoli, julgado em 24/02/2017, Processo eletrônico DJe-050 Divulg 15-03-2017 Public 16-03-2017. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/769666561/agreg-no-recurso-extraordinario-agr-re-969735-pr-parana/inteiro-teor-769666599?ref=juris-tabs>. Acesso em: 13 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **ADI 1.502-8 DF**. Ação Direta de Inconstitucionalidade. Convênios ICM nº 46/89 e ICMS nº 38/89 (parágrafo único das respectivas cláusulas segundas), que estariam a impedir o prestador de serviço de transporte rodoviário de utilizar créditos fiscais relativos a entradas tributadas, com ofensa aos princípios da isonomia, da não-cumulatividade e da competência tributária estadual. Requerimento de Cautelar. Requerente: Confederação Nacional dos Transportes – CNT. Requerido: Ministro da Fazenda. Relator(a): Ilmar Galvão, em 12 de setembro de 1996. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347097>. Acesso em: 18 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 5.277**. Ação direta de inconstitucionalidade. Direito Tributário. Princípio da legalidade tributária. Necessidade de análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. Contribuição ao PIS/PASEP e Cofins. Parágrafos 8º a 11 do art. 5º da Lei nº 9.718/98, incluídos pela Lei nº 11.727/08. Venda de álcool, inclusive para fins carburantes. Fixação, pelo Poder Executivo, de coeficientes para reduzir alíquotas dessas contribuições, as quais podem ser alteradas para mais ou para menos, em relação a classe de produtores, produtos ou sua utilização. Presença de função extrafiscal a ser desenvolvida. Relator (a): Dias Toffoli, em 10/12/2020. Processo Eletrônico DJe-057 Divulg 24-03-2021 Public 25-03-2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 116.121 SP**. Tributo – Figurino constitucional. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. Imposto sobre serviços – Contrato de locação. A terminologia constitucional do imposto sobre serviços revela o objeto da tributação. [...]. Recorrente: Ideal Transportes e Guindastes Ltda. Recorrido: Prefeitura Municipal de Santos. Relator Octavio Gallotti; Relator p/ Acórdão: Marco Aurélio, 11 de outubro de 2000. DJ 25-05-2001 PP-00012 EMENT VOL-02032-04 PP-00669.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 177.296 RS**. Relator(a): Moreira Alves, em 15/09/1994. DJ 09-12-1994 PP-34109 EMENT VOL-01770-08 PP-01615.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 185.789 SP**. Recurso Extraordinário. Constitucional. Tributário. Importação de bem por sociedade civil para prestação de serviços médicos. Exigência de pagamento do ICMS por ocasião do desembaraço aduaneiro. Impossibilidade. Recorrente: Estado de São Paulo. Recorrido: Alvi – Serviços Médicos Radiológicos S/C Ltda. Relator: Ilmar Galvão; Relator p/ Acórdão: Maurício Corrêa, em 3 de março de 2000. DJ 19-05-2000 PP-00024 EMENT VOL-01991-01 PP-00129.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **RE 246.454 AgR-segundo-AgR-segundo-AgR-EDv-AgR**. Agravo regimental nos embargos de divergência no agravo regimental no segundo agravo regimental no recurso extraordinário. Não cabimento dos embargos de divergência. Jurisprudência firmada na mesma direção do acórdão atacado. [...]. Agte: Expresso Frederes S/A Viagens e Turismo. Agdo: Estado do Rio Grande do Sul. Relator(a): Dias Toffoli, em 25 de agosto de 2017. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/770046808/agreg-nos-embdiv-no-agreg-no-segundo-agreg-no-segundo-agreg-no-recurso-extraordinario-agr-segundo-agr-segundo-agr-edv-agr-re-246454-rs-rio-grande-do-sul/inteiro-teor-770046818>. Acesso em: 18 dez. 2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 346.084-7 PR**. Constitucionalidade superveniente – art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1988. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente [...]. Recorrente: Divesa Distribuidora Curitibana de Veículos S/A. Recorrido: União. Relator(a): Ilmar Galvão; Relator(a) p/ Acórdão: Marco Aurélio, 9 de novembro de 2005. DJ 01-09-2006 PP-00019 EMENT VOL-02245-06 PP-01170.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **RE 477.323 RS**. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Base de incidência reduzida. Sistema Opcional. Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul. Recorrido: Movelsul Transportes Ltda. Relator(a): Marco Aurélio, em 16 de outubro de 2014. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7708287>. Acesso em: 18 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 559.937 RS**. Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/Cofins – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de *bis in idem*. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. Recorrente: União. Recorrido: Vernicitec Ltda. Relator(a): Ellen Gracie; Relator(a) p/ Acórdão: Dias Toffoli, em 20 de março de 2013. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=630033>. Acesso em: 15 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **RE 584.023 AgR-EDv-AgR-segundo**. Embargos de divergência. Pressupostos formais de sua utilização. Jurisprudência do Plenário do Supremo Tribunal Federal que se consolidou, posteriormente, em sentido oposto ao do acórdão embargado. Divergência de teses configurada. Agte.: Transportadora Bento Belém Ltda. Agdo: Estado do Rio Grande do Sul. Relator(a): Celso de Mello, em 25 de novembro de 2015. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/310873981/segundo-agreg-nos-embdiv-no-agreg-no-recurso-extraordinario-agr-edv-agr-segundo-re-584023-rs-rio-grande-do-sul/inteiro-teor-310874012>. Acesso em: 18 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 593.849 – MG**. Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS. Substituição tributária progressiva ou para frente. Cláusula de restituição do excesso. Base de cálculo presumida. Base de cálculo real. Restituição da diferença. Art. 150, § 7º, da Constituição da República. Revogação parcial de precedente. ADI 1.851. Recorrente: Parati Petróleo Ltda. Recorrido:

Estado de Minas Gerais. Relator: Edson Fachin, julgado em 19/10/2016, Acórdão eletrônico Repercussão Geral - Mérito DJe-065 Divulg 30-03-2017 Public 31-03-2017 Republicação: DJe-068 Divulg 04-04-2017 Public 05-04-2017. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/772433501/recurso-extraordinario-re-593849-mg-minas-gerais/inteiro-teor-772433511>. Acesso em: 13 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 603.624 SC**. Constitucional e tributário. Contribuições destinadas ao Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (Sebrae), à Agência Brasileira de Promoção de Exportações e Investimentos (APEX) e à Agência Brasileira de Desenvolvimento Industrial (ABDI). Recepção pela Emenda Constitucional 33/2001. Desprovimento do Recurso Extraordinário. Recorrente: Fiação São Bento S/A. Recorrido: União. Relator(a): Rosa Weber; Relator(a) p/ Acórdão: Alexandre de Moraes, em 23 de setembro de 2020. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754802605>. Acesso em: 15 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 630.898 RS**. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Tributário. Contribuição ao INCRA incidente sobre a folha de salários. Recepção pela CF/88. Natureza jurídica. Contribuição de intervenção no domínio econômico (Cide). [...]. Recorrente: Rolmar Metalúrgica Ltda. Recorrido: Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária – Incra. Relator(a): Dias Toffoli, em 08 de abril de 2021. p. 24. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1206573208/recurso-extraordinario-re-630898-rs/inteiro-teor-1206573217>. Acesso em: 18 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 878.313 RG / SC**. Contribuição Social – Artigo 1º da Lei Complementar nº 110/2001 – Finalidade exaurida – Artigos 149 e 154, Inciso I, da Carta de 1988 – Arguição de inconstitucionalidade superveniente – Recurso extraordinário – Repercussão geral configurada. [...]. Recorrente: Intelbrás S/A – Indústria de Telecomunicações Eletrônica Brasileira. Recorrido: União. Relator(a): Marco Aurélio, em 3 de setembro de 2015. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral7765/false>. Acesso em: 15 dez. 2021

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 1.043.313 RS**. Recurso Extraordinário. Repercussão Geral. Direito Tributário. Princípio da Legalidade Tributária. Necessidade de Análise de cada espécie tributária e de cada caso concreto. [...]. Recorrente: Planatlântica AS. Recorrido: União. Relator (a): Dias Toffoli, em 10/12/2020. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/1184685733/recurso-extraordinario-re-1043313-rs-5053332-5720154047100/inteiro-teor-1184685768>. Acesso em: 17 dez. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 1.178.310 PR**. Constitucional e tributário. Cofins-Importação. Majoração da alíquota em um ponto percentual. Aproveitamento integral dos créditos obtidos com o pagamento do tributo. Vedação. Constitucionalidade do art. 8º, § 21, da Lei 10.865/2004, com a redação dada pela Lei 12.715/2012, e do § 1º-A do artigo 15 da Lei 10.865/2004, incluído pela Lei 13.137/2015. Recorrente: GP Imports Comércio de Peças e Acessórios para veículos Ltda. Recorrido: União. Relator(a): Marco Aurélio; Relator(a) p/ Acórdão: Alexandre de Moraes, em 16 de setembro de 2020. Disponível em:

<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=754002535>. Acesso em: 15 dez. 2021.

BRITTO, Lucas Galvão. **Tributar na era da técnica: como as definições feitas pelas agências reguladoras vêm influenciando a interpretação das normas tributárias**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal Anotada**. Ed. Saraiva: São Paulo/SP. 12^a Edição. 2017.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e análise econômica do Direito**. Rio de Janeiro: Elsevier Editora Ltda., 2009.

CÂMARA DOS DEPUTADOS. **Íntegra do discurso Presidente da Assembleia Nacional Constituinte, Dr. Ulysses Guimarães (10'23'')**. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/radio/programas/277285-integra-do-discurso-presidente-da-assembleia-nacional-constituente-dr-ulysses-guimaraes-10-23/>. Acesso em: 15 dez. 2021.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. IPTU e progressividade – Igualdade e capacidade. **Revista de Direito Tributário**, n. 102. São Paulo: Malheiros Editores, julho de 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. **A imunidade tributária das empresas estatais delegatárias de serviços públicos: um estudo sobre a imunidade tributária da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos – ECT**. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Conflitos de competência: um caso concreto**. São Paulo/SP: Revista dos Tribunais, 1983.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2019.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imunidades tributárias nos tempos e instituições religiosas**. São Paulo: Ed. Noeses, 2015.

CARRAZZA, Roque Antônio. **O regulamento no Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1981.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Princípios constitucionais tributários e competência tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Teoria Geral do Direito (o construtivismo lógico-semântico)**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. Breves considerações sobre a função descritiva da ciência do Direito Tributário. **Conjur**, 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-out->

01/paulo-barros-breves-consideracoes-funcao-descritiva-ciencia-direito-tributario. Acesso em 5 dez. 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. O absurdo da interpretação econômica do “fato gerador”. Direito e sua autonomia. O paradoxo da interdisciplinaridade, por Paulo de Barros Carvalho (À memória de Alfredo Augusto Becker). **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 102, p. 441-456, jan./dez. 2017.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Contribuições no Direito brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COSTA, Alcides Jorge. Da teoria do fato gerador. *In*: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; FREITAS, Costa Sérgio de (coord.). **Diálogos póstumos com Alcides Jorge Costa**. São Paulo: IBDT, 2017. p. 70-83.

COSTA, Alcides Jorge. História da tributação no Brasil. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 43-101.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária – exequibilidade da Lei Tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade tributária: eficiência, segurança jurídica e igualdade sob uma perspectiva semiótica**. 2019. 687 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2019.

DANIEL NETO, Carlos Augusto. **Derrotabilidade de regras tributárias e a segurança jurídica substancial**. 2018. Tese (doutorado) – Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A praticidade, a substituição tributária e o direito fundamental à justiça individual. *In*: FISCHER, Octavio Campos (coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004a. p. 261-277.

DERZI, Misabel de Abreu Machado (coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição**: uma análise da obra do ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte, Del Rey, 2004c.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 3. ed. São Paulo: RT, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo**. 4. ed. São Paulo: RT, 2021.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 316-610.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. *In*: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). **Construindo o Direito Tributário na Constituição**. Uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004b. p. 169-190.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo**. São Paulo: Atlas, 2003.

DIAS, Daniela Gueiros. **Consequencialismo judicial no Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: IBDT, 2021. (Doutrina Tributária, XXXV).

DIDIER JUNIOR, Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. **Curso de Direito Processual Civil – v. 2**: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2016.

DINIZ, Maria Helena. **Compêndio de introdução à ciência do Direito**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Discriminação de rendas tributárias**. São Paulo: José Buschatsky, 1972.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. Revista e atualizada pelo professor Flávio Bauer Novelli. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Direito Tributário brasileiro (aspectos concretos)**. Rio de Janeiro: Edições Financeiras do Sul, 1960.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Introdução ao Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Rio – Faculdades Integradas Estácio de Sá, 1976.

FERNANDES, André Dias. **Eficácia das decisões do STF em ADIN e ADC. Efeito vinculante, coisa julgada Erga Omnes e eficácia Erga Omnes**. 2. ed. rev., atual. e ampl. Salvador: Ed. Jus Podivm, 2020.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FISCHER, O. C (org.), **Tributos e Direitos Fundamentais**: São Paulo, Dialética, 2004.

FLÁVIO NETO, Luís. Segurança jurídica, proteção da confiança, boa-fé e proibição de comportamentos contraditórios no Direito Tributário: *Nemo potest venire contra Factum Proprium*. **Revista de Direito Tributário Atual**, v. 36, 2016.

FOLLONI, André. **Clareiras e caminhos do Direito Tributário**. Crítica da ciência do Direito Tributário a partir da obra de José Souto Maior Borges. 2011. Tese (doutorado) – Curso de Direito, Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná, 2011.

FONROUGE, Carlos M Giuliani. **Conceitos de Direito Tributário**. Tradução da 2. ed. argentina por Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo/SP: Lael, 1973.

GALENDI JÚNIOR, Ricardo André. **A consideração econômica no Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2020. p. 124-130, 255-268. (Série Doutrina Tributária, 32).

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência Tributária** – Fundamentos para uma teoria da nulidade. São Paulo: Editora Noeses, 2009.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária e sua estrutura normativa**. [S.l.: s.n.], 2010. p. 8. Disponível: <https://silo.tips/download/competencia-tributaria-e-a-sua-estrutura-normativa-1>. Acesso em: 15 dez. 2021.

GAMA, Tácio Lacerda. Sentido, consistência e legitimação. *In*: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (org.). **Vilem Flusser e juristas**: comemoração dos 25 anos do grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, 2009.

GRANDO, Felipe Esteves. **A tipicidade em matéria tributária**. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2013.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

GRUPENMACHER, Bentina Treiger. Tributação e direitos fundamentais. *In*: FISCHER, Octavio Campos. **Tributos e direito fundamentais**. São Paulo: Ed. Dialética, 2004. p. 9-14.

HARET, Florence. **Teoria e prática das presunções no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010.

IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **Estudo sobre carga tributária/PIB x IDH** – cálculo do IRBES. Disponível em: <https://ibpt.com.br/estudo-sobre-carga-tributaria-pib-x-idh-calculo-do-irbes/>. Acesso em: 15 dez. 2021.

JARACH, Dino. **O fato impositivo**: teoria geral do direito tributário substantivo. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

JEZE, Gaston Paul Amedee. O fato gerador do imposto – Contribuição à teoria do crédito de imposto. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 2., n. 1, p. 50-63, 1945.

KIRCHHOF, Paul. **Tributação no Estado Constitucional**. Tradução de Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 27-56.

LEÃO, Martha Toribio. **Controle da extrafiscalidade**. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário: Quartier Latin, 2015. (Série Doutrina tributária, XVI).

LEÃO, Martha Toribio. **O direito fundamental de economizar tributos**. São Paulo: Malheiros, 2018.

LEHNER, Moris. Consideração econômica e tributação conforme a capacidade contributiva. Sobre a possibilidade de uma interpretação teleológica de normas com finalidades arrecadatórias. *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurelio (org.). **Direito Tributário** – Estudos em homenagem a Brandão Machado. São Paulo: Dialética, 1998. p. 143-154.

LIMA, Daniel Serra. **Definição, interpretação e evolução das normas de competência tributárias**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

LINS, Robson Maia. **Curso de Direito Tributário brasileiro**. 1. ed. São Paulo: Ed. Noeses, 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 21. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. Princípio da eficiência em matéria tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária** – Pesquisas tributárias, v. 12. São Paulo: RT, 2006. p. 54-55.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Competência tributária** – Entre a rigidez do sistema e a atualização interpretativa. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

MARTINS, Ives Gandra. Princípio da eficiência em matéria tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária** – Pesquisas tributárias, v. 12. São Paulo: RT, 2006. p. 29-49.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. 1. ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2005.

MELO, José Eduardo Soares. **Contribuições sociais no Sistema Tributário**. 7. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2018.

MELO, José Eduardo Soares de. Princípio da eficiência em matéria tributária. *In*: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Princípio da eficiência em matéria tributária** – Pesquisas tributárias, v. 12. São Paulo: RT, 2006. p. 136.

MORAES, Allan. **Competência tributária**: instituição e arrecadação de tributos no regime federativo. 2014. Dissertação (Mestrado) – Curso de Direito, Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva. 1995.

OLIVEIRA, Maria Alessandra Brasileiro. As contribuições no Sistema Tributário brasileiro. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **As contribuições no Sistema Tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003.

PARECER CONFECCIONADO PARA A DIAMANTE DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO Ltda., relativo à aplicação do RECOB como alternativa de incidência ao PIS/Pasep e Cofins incidente sobre a receita de venda de etanol combustível, anexo ao Processo Judicial n° 5012862-33.2017.4.03.6100.

PARECER CONFECCIONADO PARA A DISTRIBUIDORA de Combustíveis Saara S.A., relativo à constitucionalidade da aplicação, às operações de importação de combustíveis, das alíquotas do regime especial de apuração da Contribuição ao PIS e da COFINS (RECOB), anexo ao Processo Judicial n° 5004066-36.2020.4.03.6104, p. 25.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

QUEIROZ, Rafael Mafei Rabelo; FEFERBAUM, Mariana (coord.). **Metodologia da pesquisa em Direito**. Técnicas e abordagens para elaboração de monografias, dissertações e teses. 2. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

REALE, Miguel. **Introdução à Filosofia**. 4. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2018.

REALE, Miguel. **Lições preliminares de Direito**. 25. ed. São Paulo: Ed. Saraiva, 2001.

ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria institucional da praticabilidade tributária**. São Paulo: Noeses, 2016.

ROCHA, Paulo Victor Vieira. Fiscalidade e extrafiscalidade: uma análise crítica da classificação funcional das normas tributárias. **Revista Tributária Atual**, v. 32. São Paulo: Dialética, 2014.

ROTHMANN, Gerd. O princípio da legalidade tributária. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 109, p. 10, jul-set. 1972. Disponível em: <https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/download/66651/69261>. Acesso em: 17 dez. 2021.

SALES, Deborah. As contribuições no Sistema Tributário brasileiro. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **As contribuições no Sistema Tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003.

SANTOS, Nélida Cristina dos; LIMA, José Antônio Balieiro; JÚNIOR, Gilberto Frigo coord. **Temas de Direito Tributário**. São Paulo/SP: Editora Saraiva Jur. 2013.

SCHOUERI, Luis Eduardo. A suave perda da liberdade. *In*: COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luis Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom. **Direito Tributário Atual**. v. 18. São Paulo: Dialética, 2004. p. 7-10.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2019.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Discriminação de competências e competência residual. *In*: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETTI, Fernando Aurélio (coord.). **Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998. p. 82-115.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2005. p. 231-266.

SCHOUERI, Luis Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a disponibilidade econômica. *In*: MOSQUEIRA, Roberto Quiroga; LOPES, Alexsandro Broedel (coord.). **Controvérsias jurídico-contábeis (aproximações e distanciamentos)**. São Paulo: Dialética, 2010. p. 241-265.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Tributação e indução econômica: os efeitos econômicos de um tributo como critério para sua constitucionalidade. *In*: FERRAZ, Roberto (coord.). **Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 141-164.

SCHOUERI, Luís Eduardo; FERREIRA, Diogo Olm; LUZ, Victor Lyra Guimarães. **Legalidade tributária e o Supremo Tribunal Federal: uma análise sob a ótica do RE n. 1.043.313 e da ADI n. 5.277**. São Paulo: IBDT, 2021.

SEHN, Solon. **Curso de Direito Aduaneiro**. 2. ed. São Paulo: Editora Gen, 2021.

SEHN, Solon. **PIS-Cofins: não-cumulatividade e regimes de incidência**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

SOUZA, Pedro Guilherme Gonçalves. **Regimes especiais tributários: legitimação e condicionantes de segurança jurídica e de governança na perspectiva constitucional**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

SOUZA, Rubens Gomes de. A reforma tributária no Brasil. **Revista de Direito Administrativo**, v. 97, p. 5, jan.-mar. 1967.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. Edição póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TEODOROVICZ, Jeferson. **História disciplinar do Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

TEODOROVICZ, Jeferson. Tributação ótima, tributo justo, ciência do direito tributário no Brasil e direito financeiro. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais (Unibrasil)**, v. 2, n. 23, p. 8-25, jul./dez. 2015.

TESAURO, Francesco. **Instituições de Direito Tributário**. São Paulo: IBDT, 2017. p. 19-28.

TIPKE, Klaus. Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário. *In*: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário**. Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira. São Paulo: Saraiva, 1984. p. 515-527.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht)**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editora, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002. p. 27-74.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Contribuições para a Seguridade Social**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2013.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Vilém Flusser e o construtivismo lógico-semântico. *In*: HARET, Florence; CARNEIRO, Jerson (org.). **Vilém Flusser e juristas: comemoração dos 25 anos do grupo de Estudos de Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 321-342.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito Constitucional Tributário e segurança jurídica metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário**. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. A chamada interpretação econômica do Direito Tributário, a LC 104 e os limites atuais do Planejamento Tributário. *In*: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **O planejamento tributário e a Lei Complementar 104**. Belo Horizonte: Dialética, 2001. p. 233-244.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Belo Horizonte: Editora Renovar, 2011. p. 233-244.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de Direito Constitucional Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.

VANONI, Ezio. **Natureza e interpretação das leis tributárias**. Tradução de Rubens Gomes de Sousa. Rio de Janeiro: Financeiras, 1932.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Conceitos e competências tributárias**. São Paulo: Dialética, 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária interpretada**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2020.

VOGEL, Klaus. Tributos regulatórios e garantia da propriedade no direito constitucional da República Federal da Alemanha. *In*: MACHADO, Brandão (coord.). **Direito Tributário: estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira**. São Paulo: Saraiva, 1984.

ANEXO A – AMOSTRA DE GUIAS DE IMPORTAÇÃO DE GASOLINA

ANEXO I - AMOSTRA DE GUIAS DE IMPORTAÇÃO DE GASOLINA - PROCESSO JUDICIAL Nº 1017577-56.2021.4.01.3400										
PETROZIL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA										
CNPJ Nº 24.052.844/0001-44										
PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO ART. 8º, 8º C/C ART. 23 DA LEI 10.865/04					PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO ART. 7º, INCISO I C/C ART. 8º DA LEI Nº 10.865/04					
D.I		VOLUME	ALÍQUOTA	TOTAL - RECOB		VALOR ADUANEIRO	ALÍQUOTA	TOTAL		DIFERENÇA
Nº 20/1854159-4 - GASOLINA	PIS	2.000 m³	R\$ 141,10	R\$ 282.341,10	PIS	R\$ 3.956.903,46	2,10%	R\$ 83.094,97		R\$ 199.246,13
	COFINS	2.000 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.303.451,40	COFINS	R\$ 3.956.903,46	9,65%	R\$ 381.841,18		R\$ 921.841,22
Nº 20/2018247-4 - GASOLINA	PIS	2.489 m³	R\$ 141,10	R\$ 351.197,90	PIS	R\$ 5.857.301,44	2,10%	R\$ 123.003,33		R\$ 228.194,57
	COFINS	2.489 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.621.334,60	COFINS	R\$ 5.857.301,44	9,65%	R\$ 565.229,58		R\$ 1.056.105,02
Nº 20/1854218-3 - GASOLINA	PIS	4.501 m³	R\$ 141,10	R\$ 635.091,10	PIS	R\$ 8.903.030,83	2,10%	R\$ 186.963,64		R\$ 448.127,46
	COFINS	4.501 m³	R\$ 651,40	R\$ 2.931.951,40	COFINS	R\$ 8.903.030,83	9,65%	R\$ 859.142,47		R\$ 2.072.808,93
Nº 20/2018269-5 - GASOLINA	PIS	2.489 m³	R\$ 141,10	R\$ 351.197,90	PIS	R\$ 5.857.301,44	2,10%	R\$ 123.003,33		R\$ 228.194,57
	COFINS	2.489 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.621.334,60	COFINS	R\$ 5.857.301,44	9,65%	R\$ 565.229,58		R\$ 1.056.105,02
Nº 20/1854323-6 - GASOLINA	PIS	3.501 m³	R\$ 141,10	R\$ 493.991,10	PIS	R\$ 6.924.581,06	2,10%	R\$ 145.416,20		R\$ 348.574,90
	COFINS	3.501 m³	R\$ 651,40	R\$ 2.280.551,40	COFINS	R\$ 6.924.581,06	9,65%	R\$ 668.222,07		R\$ 1.612.329,33
Nº 20/2018294-6 - GASOLINA	PIS	2.489 m³	R\$ 141,10	R\$ 351.197,90	PIS	R\$ 5.857.301,44	2,10%	R\$ 123.003,33		R\$ 228.194,57
	COFINS	2.489 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.621.334,60	COFINS	R\$ 5.857.301,44	9,65%	R\$ 565.229,58		R\$ 1.056.105,02
Nº 20/2018329-2 - GASOLINA	PIS	2.489 m³	R\$ 141,10	R\$ 351.197,90	PIS	R\$ 5.857.301,44	2,10%	R\$ 123.003,33		R\$ 228.194,57
	COFINS	2.489 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.621.334,60	COFINS	R\$ 5.857.301,44	9,65%	R\$ 565.229,58		R\$ 1.056.105,02
Nº 20/2018378-0 - GASOLINA	PIS	2.489 m³	R\$ 141,10	R\$ 351.197,90	PIS	R\$ 5.857.301,44	2,10%	R\$ 123.003,33		R\$ 228.194,57
	COFINS	2.489 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.621.334,60	COFINS	R\$ 5.857.301,44	9,65%	R\$ 565.229,58		R\$ 1.056.105,02
Nº 20/2018419-1 - GASOLINA	PIS	2.489 m³	R\$ 141,10	R\$ 351.197,90	PIS	R\$ 5.857.301,44	2,10%	R\$ 123.003,33		R\$ 228.194,57
	COFINS	2.489 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.621.334,60	COFINS	R\$ 5.857.301,44	9,65%	R\$ 565.229,58		R\$ 1.056.105,02
Nº 20/2018447-7 - GASOLINA	PIS	2.489 m³	R\$ 141,10	R\$ 351.197,90	PIS	R\$ 5.857.301,44	2,10%	R\$ 123.003,33		R\$ 228.194,57
	COFINS	2.489 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.621.334,60	COFINS	R\$ 5.857.301,44	9,65%	R\$ 565.229,58		R\$ 1.056.105,02
Nº 20/1958616-8 - GASOLINA	PIS	2.518 m³	R\$ 141,10	R\$ 355.289,80	PIS	R\$ 5.876.266,77	2,10%	R\$ 123.401,60		R\$ 231.888,20
	COFINS	2.518 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.640.225,20	COFINS	R\$ 5.876.266,77	9,65%	R\$ 567.059,74		R\$ 1.073.165,46
Nº 20/1980383-9 - GASOLINA	PIS	2.514 m³	R\$ 141,10	R\$ 354.725,40	PIS	R\$ 5.815.149,25	2,10%	R\$ 122.118,13		R\$ 232.607,27
	COFINS	2.514 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.637.619,60	COFINS	R\$ 5.815.149,25	9,65%	R\$ 561.161,90		R\$ 1.076.457,70
Nº 20/1980435-1 - GASOLINA	PIS	2.514 m³	R\$ 141,10	R\$ 354.725,40	PIS	R\$ 5.815.149,25	2,10%	R\$ 122.118,13		R\$ 232.607,27
	COFINS	2.514 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.637.619,60	COFINS	R\$ 5.815.149,25	9,65%	R\$ 561.161,90		R\$ 1.076.457,70
Nº 20/1980902-7 - GASOLINA	PIS	2.514 m³	R\$ 141,10	R\$ 354.725,40	PIS	R\$ 5.815.149,25	2,10%	R\$ 122.118,13		R\$ 232.607,27
	COFINS	2.514 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.637.619,60	COFINS	R\$ 5.815.149,25	9,65%	R\$ 561.161,90		R\$ 1.076.457,70
Nº 20/1981333-4 - GASOLINA	PIS	2.514 m³	R\$ 141,10	R\$ 354.725,40	PIS	R\$ 5.815.149,25	2,10%	R\$ 122.118,13		R\$ 232.607,27
	COFINS	2.514 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.637.619,60	COFINS	R\$ 5.815.149,25	9,65%	R\$ 561.161,90		R\$ 1.076.457,70
Nº 20/1981697-0 - GASOLINA	PIS	2.011 m³	R\$ 141,10	R\$ 283.752,10	PIS	R\$ 4.652.122,17	2,10%	R\$ 97.694,57		R\$ 186.057,53
	COFINS	2.011 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.309.965,40	COFINS	R\$ 4.652.122,17	9,65%	R\$ 448.929,79		R\$ 861.035,61
Nº 20/2032309-4 - GASOLINA	PIS	2.519 m³	R\$ 141,10	R\$ 355.430,90	PIS	R\$ 5.909.448,57	2,10%	R\$ 124.098,42		R\$ 231.332,48
	COFINS	2.519 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.640.876,60	COFINS	R\$ 5.909.448,57	9,65%	R\$ 570.261,79		R\$ 1.070.614,81
Nº 20/2052879-6 - GASOLINA	PIS	2.503 m³	R\$ 141,10	R\$ 353.173,30	PIS	R\$ 5.905.519,11	2,10%	R\$ 124.015,90		R\$ 229.157,40
	COFINS	2.503 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.630.454,20	COFINS	R\$ 5.905.519,11	9,65%	R\$ 569.882,59		R\$ 1.060.571,61
Nº 20/1901088-6 - GASOLINA	PIS	2.496 m³	R\$ 141,10	R\$ 352.185,60	PIS	R\$ 6.038.305,34	2,10%	R\$ 126.804,41		R\$ 225.381,19
	COFINS	2.496 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.625.894,40	COFINS	R\$ 6.038.305,34	9,65%	R\$ 582.696,47		R\$ 1.043.197,93
Nº 20/2052901-6 - GASOLINA	PIS	2.503 m³	R\$ 141,10	R\$ 353.173,30	PIS	R\$ 5.905.519,11	2,10%	R\$ 124.015,90		R\$ 229.157,40
	COFINS	2.503 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.630.454,20	COFINS	R\$ 5.905.519,11	9,65%	R\$ 569.882,59		R\$ 1.060.571,61
Nº 20/1901110-6 - GASOLINA	PIS	2.496 m³	R\$ 141,10	R\$ 352.185,60	PIS	R\$ 6.038.302,92	2,10%	R\$ 126.804,36		R\$ 225.381,24
	COFINS	2.496 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.625.894,40	COFINS	R\$ 6.038.302,92	9,65%	R\$ 582.696,23		R\$ 1.043.198,17
Nº 20/1498848-9 - GASOLINA	PIS	500 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.550,00	PIS	R\$ 883.545,55	2,10%	R\$ 18.554,46		R\$ 51.995,54
	COFINS	500 m³	R\$ 651,40	R\$ 325.700,00	COFINS	R\$ 883.545,55	9,65%	R\$ 85.262,15		R\$ 240.437,85
Nº 20/2052922-9 - GASOLINA	PIS	2.503 m³	R\$ 141,10	R\$ 353.173,30	PIS	R\$ 5.905.519,11	2,10%	R\$ 124.015,90		R\$ 229.157,40
	COFINS	2.503 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.630.454,20	COFINS	R\$ 5.905.519,11	9,65%	R\$ 569.882,59		R\$ 1.060.571,61
Nº 20/1901122-0 - GASOLINA	PIS	2.496 m³	R\$ 141,10	R\$ 352.185,60	PIS	R\$ 6.038.305,34	2,10%	R\$ 126.804,41		R\$ 225.381,19
	COFINS	2.496 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.625.894,40	COFINS	R\$ 6.038.305,34	9,65%	R\$ 582.696,47		R\$ 1.043.197,93
Nº 20/2052933-4 - GASOLINA	PIS	2.503 m³	R\$ 141,10	R\$ 353.173,30	PIS	R\$ 5.905.519,11	2,10%	R\$ 124.015,90		R\$ 229.157,40
	COFINS	2.503 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.630.454,20	COFINS	R\$ 5.905.519,11	9,65%	R\$ 569.882,59		R\$ 1.060.571,61
Nº 20/1901133-5 - GASOLINA	PIS	2.496 m³	R\$ 141,10	R\$ 352.185,60	PIS	R\$ 6.038.305,34	2,10%	R\$ 126.804,41		R\$ 225.381,19
	COFINS	2.496 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.625.894,40	COFINS	R\$ 6.038.305,34	9,65%	R\$ 582.696,47		R\$ 1.043.197,93
Nº 20/1901143-2 - GASOLINA	PIS	2.496 m³	R\$ 141,10	R\$ 352.185,60	PIS	R\$ 6.038.305,34	2,10%	R\$ 126.804,41		R\$ 225.381,19
	COFINS	2.496 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.625.894,40	COFINS	R\$ 6.038.305,34	9,65%	R\$ 582.696,47		R\$ 1.043.197,93
Nº 20/2084945-2 - GASOLINA	PIS	2.517 m³	R\$ 141,10	R\$ 355.148,70	PIS	R\$ 5.995.669,47	2,10%	R\$ 125.909,06		R\$ 229.239,64
	COFINS	2.517 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.639.573,80	COFINS	R\$ 5.995.669,47	9,65%	R\$ 578.582,10		R\$ 1.060.991,70
Nº 20/1945282-0 - GASOLINA	PIS	2.516 m³	R\$ 141,10	R\$ 355.007,60	PIS	R\$ 5.945.256,69	2,10%	R\$ 124.850,39		R\$ 230.157,21
	COFINS	2.516 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.638.922,40	COFINS	R\$ 5.945.256,69	9,65%	R\$ 573.717,27		R\$ 1.065.205,13
Nº 20/2084964-9 - GASOLINA	PIS	2.517 m³	R\$ 141,10	R\$ 355.148,70	PIS	R\$ 5.995.669,47	2,10%	R\$ 125.909,06		R\$ 229.239,64
	COFINS	2.517 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.639.573,80	COFINS	R\$ 5.995.669,47	9,65%	R\$ 578.582,10		R\$ 1.060.991,70
Nº 20/1950199-6 - GASOLINA	PIS	2.518 m³	R\$ 141,10	R\$ 355.289,80	PIS	R\$ 5.934.608,66	2,10%	R\$ 124.626,78		R\$ 230.663,02
	COFINS	2.518 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.640.225,20	COFINS	R\$ 5.934.608,66	9,65%	R\$ 572.689,74		R\$ 1.067.535,46
Nº 20/1956169-6 - GASOLINA	PIS	2.513 m³	R\$ 141,10	R\$ 354.584,30	PIS	R\$ 5.880.721,10	2,10%	R\$ 123.495,14		R\$ 231.089,16
	COFINS	2.513 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.636.968,20	COFINS	R\$ 5.880.721,10	9,65%	R\$ 567.489,59		R\$ 1.069.478,61
Nº 20/2084991-6 - GASOLINA	PIS	2.517 m³	R\$ 141,10	R\$ 355.148,70	PIS	R\$ 5.995.669,47	2,10%	R\$ 125.909,06		R\$ 229.239,64
	COFINS	2.517 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.639.573,80	COFINS	R\$ 5.995.669,47	9,65%	R\$ 578.582,10		R\$ 1.060.991,70
Nº 20/1964059-6 - GASOLINA	PIS	2.503 m³	R\$ 141,10	R\$ 353.173,30	PIS	R\$ 5.786.368,38	2,10%	R\$ 121.513,74		R\$ 231.659,56
	COFINS	2.503 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.630.454,20	COFINS	R\$ 5.786.368,38	9,65%	R\$ 558.384,55		R\$ 1.072.069,65
Nº 20/2085040-0 - GASOLINA	PIS	2.517 m³	R\$ 141,10	R\$ 355.148,70	PIS	R\$ 5.995.669,47	2,10%	R\$ 125.909,06		R\$ 229.239,64
	COFINS	2.517 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.639.573,80	COFINS	R\$ 5.995.669,47	9,65%	R\$ 578.582,10		R\$ 1.060.991,70
Nº 20/2002477-1 - GASOLINA	PIS	2.518 m³	R\$ 141,10	R\$ 355.289,80	PIS	R\$ 5.917.985,73	2,10%	R\$ 124.277,70		R\$ 231.012,10
	COFINS	2.518 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.640.225,20	COFINS	R\$ 5.917.985,73	9,65%	R\$ 571.085,62		R\$ 1.069.139,58
Nº 20/2002491-7 - GASOLINA	PIS	2.518 m³	R\$ 141,10	R\$ 355.289,80	PIS	R\$ 5.917.985,73	2,10%	R\$ 124.277,70		R\$ 231.012,10
	COFINS	2.518 m³	R\$ 651,40	R\$ 1.640.225,20	COFINS	R\$ 5.917.985,73	9,65%	R\$ 571.085,62		R\$ 1.069.139,58
Nº 20/2044762-1 - GASOLINA	PIS	1.511 m³	R\$ 141,10	R\$ 213.202,10	PIS	R\$ 3.554.120,43	2,10%	R\$ 74.636,53		R\$ 139.565,57
	COFINS	1.511 m³	R\$ 651,40	R\$ 984.265,40	COFINS	R\$ 3.554.120,43	9,65%	R\$ 342.972,62		R\$ 641.292,78
Nº 20/1964082-0 - GASOLINA	PIS	2.503 m³	R\$ 141,10	R\$ 353.173,30	PIS	R\$ 5.786.368,38	2,10%	R\$ 121.513,74		R\$ 231.6

Nº 20/1617030-0 - GASOLINA	PIS	501 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.691,10	PIS	R\$ 1.012.696,56	2,10%	R\$ 21.266,63	R\$ 49.424,47
	COFINS	501 m³	R\$ 651,40	R\$ 326.351,40	COFINS	R\$ 1.012.696,56	9,65%	R\$ 97.725,22	R\$ 228.626,18
Nº 20/1617049-1 - GASOLINA	PIS	501 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.691,10	PIS	R\$ 1.012.696,56	2,10%	R\$ 21.266,63	R\$ 49.424,47
	COFINS	501 m³	R\$ 651,40	R\$ 326.351,40	COFINS	R\$ 1.012.696,56	9,65%	R\$ 97.725,22	R\$ 228.626,18
Nº 20/1617091-2 - GASOLINA	PIS	501 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.691,10	PIS	R\$ 1.012.696,56	2,10%	R\$ 21.266,63	R\$ 49.424,47
	COFINS	501 m³	R\$ 651,40	R\$ 326.351,40	COFINS	R\$ 1.012.696,56	9,65%	R\$ 97.725,22	R\$ 228.626,18
Nº 20/1617118-0 - GASOLINA	PIS	501 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.691,10	PIS	R\$ 1.012.696,56	2,10%	R\$ 21.266,63	R\$ 49.424,47
	COFINS	501 m³	R\$ 651,40	R\$ 326.351,40	COFINS	R\$ 1.012.696,56	9,65%	R\$ 97.725,22	R\$ 228.626,18
Nº 20/1617137-4 - GASOLINA	PIS	501 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.691,10	PIS	R\$ 1.012.696,56	2,10%	R\$ 21.266,63	R\$ 49.424,47
	COFINS	501 m³	R\$ 651,40	R\$ 326.351,40	COFINS	R\$ 1.012.696,56	9,65%	R\$ 97.725,22	R\$ 228.626,18
Nº 20/1617166-8 - GASOLINA	PIS	501 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.691,10	PIS	R\$ 1.012.696,56	2,10%	R\$ 21.266,63	R\$ 49.424,47
	COFINS	501 m³	R\$ 651,40	R\$ 326.351,40	COFINS	R\$ 1.012.696,56	9,65%	R\$ 97.725,22	R\$ 228.626,18
Nº 20/1617187-0 - GASOLINA	PIS	501 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.691,10	PIS	R\$ 1.012.696,56	2,10%	R\$ 21.266,63	R\$ 49.424,47
	COFINS	501 m³	R\$ 651,40	R\$ 326.351,40	COFINS	R\$ 1.012.696,56	9,65%	R\$ 97.725,22	R\$ 228.626,18
Nº 20/1628127-7 - GASOLINA	PIS	501 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.691,10	PIS	R\$ 1.021.647,25	2,10%	R\$ 21.454,59	R\$ 49.236,51
	COFINS	501 m³	R\$ 651,40	R\$ 326.351,40	COFINS	R\$ 1.021.647,25	9,65%	R\$ 98.588,96	R\$ 227.762,44
Nº 20/1679332-4 - GASOLINA	PIS	995 m³	R\$ 141,10	R\$ 140.394,50	PIS	R\$ 2.028.400,18	2,10%	R\$ 42.596,40	R\$ 97.798,10
	COFINS	995 m³	R\$ 651,40	R\$ 648.143,00	COFINS	R\$ 2.028.400,18	9,65%	R\$ 195.740,62	R\$ 452.402,38
Nº 20/1679567-0 - GASOLINA	PIS	995 m³	R\$ 141,10	R\$ 140.394,50	PIS	R\$ 2.028.398,14	2,10%	R\$ 42.596,36	R\$ 97.798,14
	COFINS	995 m³	R\$ 651,40	R\$ 648.143,00	COFINS	R\$ 2.028.398,14	9,65%	R\$ 195.740,42	R\$ 452.402,58
Nº 20/1679849-0 - GASOLINA	PIS	995 m³	R\$ 141,10	R\$ 140.394,50	PIS	R\$ 2.028.400,18	2,10%	R\$ 42.596,40	R\$ 97.798,10
	COFINS	995 m³	R\$ 651,40	R\$ 648.143,00	COFINS	R\$ 2.028.400,18	9,65%	R\$ 195.740,62	R\$ 452.402,38
Nº 20/1680221-8 - GASOLINA	PIS	995 m³	R\$ 141,10	R\$ 140.394,50	PIS	R\$ 2.028.400,18	2,10%	R\$ 42.596,40	R\$ 97.798,10
	COFINS	995 m³	R\$ 651,40	R\$ 648.143,00	COFINS	R\$ 2.028.400,18	9,65%	R\$ 195.740,62	R\$ 452.402,38
Nº 20/1680369-9 - GASOLINA	PIS	995 m³	R\$ 141,10	R\$ 140.394,50	PIS	R\$ 2.028.400,18	2,10%	R\$ 42.596,40	R\$ 97.798,10
	COFINS	995 m³	R\$ 651,40	R\$ 648.143,00	COFINS	R\$ 2.028.400,18	9,65%	R\$ 195.740,62	R\$ 452.402,38
Nº 20/1628136-6 - GASOLINA	PIS	501 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.691,10	PIS	R\$ 1.021.647,25	2,10%	R\$ 21.454,59	R\$ 49.236,51
	COFINS	501 m³	R\$ 651,40	R\$ 326.351,40	COFINS	R\$ 1.021.647,25	9,65%	R\$ 98.588,96	R\$ 227.762,44
Nº 20/1628152-8 - GASOLINA	PIS	501 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.691,10	PIS	R\$ 1.021.647,25	2,10%	R\$ 21.454,59	R\$ 49.236,51
	COFINS	501 m³	R\$ 651,40	R\$ 326.351,40	COFINS	R\$ 1.021.647,25	9,65%	R\$ 98.588,96	R\$ 227.762,44
Nº 20/1628164-1 - GASOLINA	PIS	501 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.691,10	PIS	R\$ 1.021.647,25	2,10%	R\$ 21.454,59	R\$ 49.236,51
	COFINS	501 m³	R\$ 651,40	R\$ 326.351,40	COFINS	R\$ 1.021.647,25	9,65%	R\$ 98.588,96	R\$ 227.762,44
Nº 20/1628184-6 - GASOLINA	PIS	501 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.691,10	PIS	R\$ 1.021.647,25	2,10%	R\$ 21.454,59	R\$ 49.236,51
	COFINS	501 m³	R\$ 651,40	R\$ 326.351,40	COFINS	R\$ 1.021.647,25	9,65%	R\$ 98.588,96	R\$ 227.762,44
Nº 20/1628194-3 - GASOLINA	PIS	501 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.691,10	PIS	R\$ 1.021.647,25	2,10%	R\$ 21.454,59	R\$ 49.236,51
	COFINS	501 m³	R\$ 651,40	R\$ 326.351,40	COFINS	R\$ 1.021.647,25	9,65%	R\$ 98.588,96	R\$ 227.762,44
Nº 20/1628205-2 - GASOLINA	PIS	501 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.691,10	PIS	R\$ 1.021.647,25	2,10%	R\$ 21.454,59	R\$ 49.236,51
	COFINS	501 m³	R\$ 651,40	R\$ 326.351,40	COFINS	R\$ 1.021.647,25	9,65%	R\$ 98.588,96	R\$ 227.762,44
Nº 20/1680521-7 - GASOLINA	PIS	498 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.267,80	PIS	R\$ 1.014.201,11	2,10%	R\$ 21.298,22	R\$ 48.969,58
	COFINS	498 m³	R\$ 651,40	R\$ 324.397,20	COFINS	R\$ 1.014.201,11	9,65%	R\$ 97.870,41	R\$ 226.526,79
Nº 20/1680713-9 - GASOLINA	PIS	498 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.267,80	PIS	R\$ 1.014.201,11	2,10%	R\$ 21.298,22	R\$ 48.969,58
	COFINS	498 m³	R\$ 651,40	R\$ 324.397,20	COFINS	R\$ 1.014.201,11	9,65%	R\$ 97.870,41	R\$ 226.526,79
Nº 20/1680871-2 - GASOLINA	PIS	498 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.267,80	PIS	R\$ 1.014.201,11	2,10%	R\$ 21.298,22	R\$ 48.969,58
	COFINS	498 m³	R\$ 651,40	R\$ 324.397,20	COFINS	R\$ 1.014.201,11	9,65%	R\$ 97.870,41	R\$ 226.526,79
Nº 20/1681002-4 - GASOLINA	PIS	498 m³	R\$ 141,10	R\$ 70.267,80	PIS	R\$ 1.014.201,11	2,10%	R\$ 21.298,22	R\$ 48.969,58
	COFINS	498 m³	R\$ 651,40	R\$ 324.397,20	COFINS	R\$ 1.014.201,11	9,65%	R\$ 97.870,41	R\$ 226.526,79
				TOTAL - RECOB				TOTAL - VALOR ADUANEIRO	TOTAL DA DIFERENÇA
				R\$ 181.319.245,00				R\$ 60.831.808,86	R\$ 120.487.436,14

ANEXO B – AMOSTRA DE GUIAS DE IMPORTAÇÃO DE DIESEL

ANEXO II - AMOSTRA DE GUIAS DE IMPORTAÇÃO DE ÓLEO DIESEL - PROCESSO JUDICIAL Nº 1017559-35.2021.4.01.3400									
PETROZIL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA									
CNPJ Nº 24.052.844/0001-44									
PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO ART. 8º, 58º C/C ART. 23 DA LEI 10.865/04					PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO ART. 7º, INCISO I C/C ART. 8º DA LEI Nº 10.865/04				
D.I		VOLUME	ALÍQUOTA	TOTAL - RECOB		VALOR ADUANEIRO	ALÍQUOTA	TOTAL	DIFERENÇA
NR 20/1585922-4 - ÓLEO DIESEL	PIS	500 m³	R\$ 62,61	R\$ 31.305,00	PIS	R\$ 964.914,34	2,10%	R\$ 20.263,20	R\$ 11.041,80
	COFINS	500 m³	R\$ 288,89	R\$ 144.445,00	COFINS	R\$ 964.914,34	9,65%	R\$ 93.114,23	R\$ 51.330,77
NR 21/0194244-4 - ÓLEO DIESEL	PIS	4.478 m³	R\$ 62,61	R\$ 280.367,58	PIS	R\$ 10.052.785,45	2,10%	R\$ 211.108,49	R\$ 69.259,09
	COFINS	4.478 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.293.649,42	COFINS	R\$ 10.052.785,45	9,65%	R\$ 970.093,80	R\$ 323.555,62
NR 21/0194296-7 - ÓLEO DIESEL	PIS	3.978 m³	R\$ 62,61	R\$ 249.062,58	PIS	R\$ 8.931.695,25	2,10%	R\$ 187.565,60	R\$ 61.496,98
	COFINS	3.978 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.149.204,42	COFINS	R\$ 8.931.695,25	9,65%	R\$ 861.908,59	R\$ 287.295,83
NR 21/0194538-9 - ÓLEO DIESEL	PIS	995 m³	R\$ 62,61	R\$ 62.296,95	PIS	R\$ 2.232.923,81	2,10%	R\$ 46.891,40	R\$ 15.405,55
	COFINS	995 m³	R\$ 288,89	R\$ 287.445,55	COFINS	R\$ 2.232.923,81	9,65%	R\$ 215.477,15	R\$ 71.968,40
NR 20/1767317-9 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.008 m³	R\$ 62,61	R\$ 313.550,88	PIS	R\$ 9.559.318,82	2,10%	R\$ 200.745,70	R\$ 112.805,18
	COFINS	5.008 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.446.761,12	COFINS	R\$ 9.559.318,82	9,65%	R\$ 922.474,27	R\$ 524.286,85
NR 20/2068454-2 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.022 m³	R\$ 62,61	R\$ 314.427,42	PIS	R\$ 11.158.948,35	2,10%	R\$ 234.337,92	R\$ 80.089,50
	COFINS	5.022 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.450.805,58	COFINS	R\$ 11.158.948,35	9,65%	R\$ 1.076.838,52	R\$ 373.967,06
NR 20/1949691-6 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.022 m³	R\$ 62,61	R\$ 314.427,42	PIS	R\$ 11.170.756,48	2,10%	R\$ 234.585,89	R\$ 79.841,53
	COFINS	5.022 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.450.805,58	COFINS	R\$ 11.170.756,48	9,65%	R\$ 1.077.978,00	R\$ 372.827,58
NR 21/0284390-3 - ÓLEO DIESEL	PIS	3.500 m³	R\$ 62,61	R\$ 219.135,00	PIS	R\$ 8.694.657,99	2,10%	R\$ 182.377,82	R\$ 36.757,18
	COFINS	3.500 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.011.115,00	COFINS	R\$ 8.694.657,99	9,65%	R\$ 838.069,50	R\$ 173.045,50
NR 20/2072742-0 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.004 m³	R\$ 62,61	R\$ 313.300,44	PIS	R\$ 11.199.728,45	2,10%	R\$ 235.194,30	R\$ 76.106,14
	COFINS	5.004 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.445.605,56	COFINS	R\$ 11.199.728,45	9,65%	R\$ 1.080.773,80	R\$ 364.831,76
NR 20/1767020-0 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.008 m³	R\$ 62,61	R\$ 313.550,88	PIS	R\$ 9.559.318,82	2,10%	R\$ 200.745,70	R\$ 112.805,18
	COFINS	5.008 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.446.761,12	COFINS	R\$ 9.559.318,82	9,65%	R\$ 922.474,27	R\$ 524.286,85
NR 20/1967317-6 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.005 m³	R\$ 62,61	R\$ 313.363,05	PIS	R\$ 10.889.276,17	2,10%	R\$ 228.574,80	R\$ 84.688,25
	COFINS	5.005 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.445.894,45	COFINS	R\$ 10.889.276,17	9,65%	R\$ 1.050.615,15	R\$ 395.079,30
NR 20/2068467-4 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.022 m³	R\$ 62,61	R\$ 314.427,42	PIS	R\$ 11.158.948,35	2,10%	R\$ 234.337,92	R\$ 80.089,50
	COFINS	5.022 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.450.805,58	COFINS	R\$ 11.158.948,35	9,65%	R\$ 1.076.838,52	R\$ 373.967,06
NR 21/0337442-7 - ÓLEO DIESEL	PIS	3.000 m³	R\$ 62,61	R\$ 187.830,00	PIS	R\$ 8.031.016,65	2,10%	R\$ 168.651,35	R\$ 19.178,65
	COFINS	3.000 m³	R\$ 288,89	R\$ 866.670,00	COFINS	R\$ 8.031.016,65	9,65%	R\$ 774.993,11	R\$ 91.676,89
NR 21/0342403-3 - ÓLEO DIESEL	PIS	1.003 m³	R\$ 62,61	R\$ 62.797,83	PIS	R\$ 2.660.274,98	2,10%	R\$ 55.865,77	R\$ 6.932,06
	COFINS	1.003 m³	R\$ 288,89	R\$ 289.756,67	COFINS	R\$ 2.660.274,98	9,65%	R\$ 256.716,54	R\$ 33.040,13
NR 20/1561082-0 - ÓLEO DIESEL	PIS	500 m³	R\$ 62,61	R\$ 31.305,00	PIS	R\$ 896.289,69	2,10%	R\$ 18.822,08	R\$ 12.482,92
	COFINS	500 m³	R\$ 288,89	R\$ 144.445,00	COFINS	R\$ 896.289,69	9,65%	R\$ 86.491,96	R\$ 57.953,04
NR 20/1840424-4 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.014 m³	R\$ 62,61	R\$ 313.926,54	PIS	R\$ 9.341.377,05	2,10%	R\$ 196.168,92	R\$ 117.757,62
	COFINS	5.014 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.448.494,46	COFINS	R\$ 9.341.377,05	9,65%	R\$ 901.442,89	R\$ 547.051,57
NR 20/1986428-1 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.028 m³	R\$ 62,61	R\$ 314.803,08	PIS	R\$ 10.818.510,78	2,10%	R\$ 227.188,73	R\$ 87.614,35
	COFINS	5.028 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.452.538,92	COFINS	R\$ 10.818.510,78	9,65%	R\$ 1.043.986,29	R\$ 408.552,63
NR 20/2068477-1 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.022 m³	R\$ 62,61	R\$ 314.427,42	PIS	R\$ 11.158.948,35	2,10%	R\$ 234.337,92	R\$ 80.089,50
	COFINS	5.022 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.450.805,58	COFINS	R\$ 11.158.948,35	9,65%	R\$ 1.076.838,52	R\$ 373.967,06
NR 21/0072927-5 - ÓLEO DIESEL	PIS	4.975 m³	R\$ 62,61	R\$ 311.484,75	PIS	R\$ 12.405.708,40	2,10%	R\$ 260.519,88	R\$ 50.964,87
	COFINS	4.975 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.437.227,75	COFINS	R\$ 12.405.708,40	9,65%	R\$ 1.197.150,86	R\$ 240.076,89
NR 21/0108376-0 - ÓLEO DIESEL	PIS	2.985 m³	R\$ 62,61	R\$ 186.890,85	PIS	R\$ 6.574.075,96	2,10%	R\$ 138.055,60	R\$ 48.835,25
	COFINS	2.985 m³	R\$ 288,89	R\$ 862.336,65	COFINS	R\$ 6.574.075,96	9,65%	R\$ 634.398,33	R\$ 227.938,32
NR 21/0337453-2 - ÓLEO DIESEL	PIS	3.000 m³	R\$ 62,61	R\$ 187.830,00	PIS	R\$ 8.031.016,65	2,10%	R\$ 168.651,35	R\$ 19.178,65
	COFINS	3.000 m³	R\$ 288,89	R\$ 866.670,00	COFINS	R\$ 8.031.016,65	9,65%	R\$ 774.993,11	R\$ 91.676,89
NR 21/0342677-0 - ÓLEO DIESEL	PIS	1.003 m³	R\$ 62,61	R\$ 62.797,83	PIS	R\$ 2.660.274,98	2,10%	R\$ 55.865,77	R\$ 6.932,06
	COFINS	1.003 m³	R\$ 288,89	R\$ 289.756,67	COFINS	R\$ 2.660.274,98	9,65%	R\$ 256.716,54	R\$ 33.040,13
NR 20/1952248-8 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.060 m³	R\$ 62,61	R\$ 316.806,60	PIS	R\$ 9.094.470,41	2,10%	R\$ 190.983,88	R\$ 125.822,72
	COFINS	5.060 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.461.783,40	COFINS	R\$ 9.094.470,41	9,65%	R\$ 877.616,39	R\$ 584.167,01
NR 20/1986460-5 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.028 m³	R\$ 62,61	R\$ 314.803,08	PIS	R\$ 10.818.508,65	2,10%	R\$ 227.188,68	R\$ 87.614,40
	COFINS	5.028 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.452.538,92	COFINS	R\$ 10.818.508,65	9,65%	R\$ 1.043.986,08	R\$ 408.552,84
NR 20/2068486-0 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.022 m³	R\$ 62,61	R\$ 314.427,42	PIS	R\$ 11.158.948,35	2,10%	R\$ 234.337,92	R\$ 80.089,50
	COFINS	5.022 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.450.805,58	COFINS	R\$ 11.158.948,35	9,65%	R\$ 1.076.838,52	R\$ 373.967,06
NR 20/1935778-9 - ÓLEO DIESEL	PIS	4.008 m³	R\$ 62,61	R\$ 250.940,88	PIS	R\$ 9.013.821,96	2,10%	R\$ 189.290,26	R\$ 61.650,62
	COFINS	4.008 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.157.871,12	COFINS	R\$ 9.013.821,96	9,65%	R\$ 869.833,82	R\$ 288.037,30
NR 21/0337469-9 - ÓLEO DIESEL	PIS	2.500 m³	R\$ 62,61	R\$ 156.525,00	PIS	R\$ 6.692.515,21	2,10%	R\$ 140.542,82	R\$ 15.982,18
	COFINS	2.500 m³	R\$ 288,89	R\$ 722.225,00	COFINS	R\$ 6.692.515,21	9,65%	R\$ 645.827,72	R\$ 76.397,28
NR 21/0343274-5 - ÓLEO DIESEL	PIS	1.003 m³	R\$ 62,61	R\$ 62.797,83	PIS	R\$ 2.660.274,98	2,10%	R\$ 55.865,77	R\$ 6.932,06
	COFINS	1.003 m³	R\$ 288,89	R\$ 289.756,67	COFINS	R\$ 2.660.274,98	9,65%	R\$ 256.716,54	R\$ 33.040,13
NR 20/1935794-0 - ÓLEO DIESEL	PIS	3.991 m³	R\$ 62,61	R\$ 249.876,51	PIS	R\$ 8.974.518,56	2,10%	R\$ 188.464,89	R\$ 61.411,62
	COFINS	3.991 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.152.959,99	COFINS	R\$ 8.974.518,56	9,65%	R\$ 866.041,04	R\$ 286.918,95
NR 20/1986486-9 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.028 m³	R\$ 62,61	R\$ 314.803,08	PIS	R\$ 10.818.508,65	2,10%	R\$ 227.188,68	R\$ 87.614,40
	COFINS	5.028 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.452.538,92	COFINS	R\$ 10.818.508,65	9,65%	R\$ 1.043.986,08	R\$ 408.552,84
NR 20/2068500-0 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.022 m³	R\$ 62,61	R\$ 314.427,42	PIS	R\$ 11.158.948,35	2,10%	R\$ 234.337,92	R\$ 80.089,50
	COFINS	5.022 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.450.805,58	COFINS	R\$ 11.158.948,35	9,65%	R\$ 1.076.838,52	R\$ 373.967,06
NR 20/1881632-1 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.053 m³	R\$ 62,61	R\$ 316.368,33	PIS	R\$ 9.823.402,25	2,10%	R\$ 206.291,45	R\$ 110.076,88
	COFINS	5.053 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.459.761,17	COFINS	R\$ 9.823.402,25	9,65%	R\$ 947.958,32	R\$ 511.802,85
NR 20/1644560-1 - ÓLEO DIESEL	PIS	2.009 m³	R\$ 62,61	R\$ 125.783,49	PIS	R\$ 3.636.713,75	2,10%	R\$ 76.370,99	R\$ 49.412,50
	COFINS	2.009 m³	R\$ 288,89	R\$ 580.380,01	COFINS	R\$ 3.636.713,75	9,65%	R\$ 350.942,88	R\$ 229.437,13
NR 20/1986517-2 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.028 m³	R\$ 62,61	R\$ 314.803,08	PIS	R\$ 10.818.508,65	2,10%	R\$ 227.188,68	R\$ 87.614,40
	COFINS	5.028 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.452.538,92	COFINS	R\$ 10.818.508,65	9,65%	R\$ 1.043.986,08	R\$ 408.552,84
NR 21/0144825-3 - ÓLEO DIESEL	PIS	3.980 m³	R\$ 62,61	R\$ 249.187,80	PIS	R\$ 8.772.448,59	2,10%	R\$ 184.221,42	R\$ 64.966,38
	COFINS	3.980 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.149.782,20	COFINS	R\$ 8.772.448,59	9,65%	R\$ 846.541,29	R\$ 303.240,91
NR 20/1886651-5 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.053 m³	R\$ 62,61	R\$ 316.368,33	PIS	R\$ 9.882.156,76	2,10%	R\$ 207.525,29	R\$ 108.084,04
	COFINS	5.053 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.459.761,17	COFINS	R\$ 9.882.156,76	9,65%	R\$ 953.628,13	R\$ 506.133,04
NR 20/2110827-8 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.243 m³	R\$ 62,61	R\$ 328.264,23	PIS	R\$ 11.914.031,34	2,10%	R\$ 250.194,66	R\$ 78.069,57
	COFINS	5.243 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.514.650,27	COFINS	R\$ 11.914.031,34	9,65%	R\$ 1.149.704,02	R\$ 364.946,25
NR 21/0281375-3 - ÓLEO DIESEL	PIS	1.500 m³	R\$ 62,61	R\$ 93.915,00	PIS	R\$ 3.721.998,05	2,10%	R\$ 78.161,96	R\$ 15.753,04
	COFINS	1.500 m³	R\$ 288,89	R\$ 433.335,00	COFINS	R\$ 3.721.998,05	9,65%	R\$ 359.172,81	R\$ 74.162,19
NR 20/1767170-2 - ÓLEO DIESEL	PIS	5.026 m³	R\$ 62,61	R\$ 314.677,86	PIS	R\$ 9.595.082,29	2,10%	R\$ 201.496,73	R\$ 113.181,13
	COFINS	5.026 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.451.961,14	COFINS	R\$ 9.595.082,29	9,65%	R\$ 925.925,44	R\$ 526.530,73
NR 20/1586317-5 - ÓLEO DIESEL	PIS	500 m³	R\$ 62,61	R\$ 31.305,00	PIS	R\$ 964.914,34	2,10%	R\$ 20.263,20	R\$ 11.041,80
	COFINS	500 m³	R\$ 288,89	R\$ 144.445,00	COFINS	R\$ 964.914,34	9,65%	R\$ 93.114,23	R\$ 51.330,77
NR 20/1935799-1 - ÓLEO DIESEL	PIS	3.492 m³							

	COFINS	500 m³	R\$ 288,89	R\$ 144.445,00		COFINS	R\$ 964.914,34	9,65%	R\$ 93.114,23		R\$ 51.330,77
	PIS	10.135 m³	R\$ 62,61	R\$ 634.552,35		PIS	R\$ 22.513.941,76	2,10%	R\$ 472.792,78		R\$ 161.759,57
	COFINS	10.135 m³	R\$ 288,89	R\$ 2.927.900,15		COFINS	R\$ 22.513.941,76	9,65%	R\$ 2.172.593,38		R\$ 755.304,77
NP 20/2034355-9 - ÓLEO DIESEL	PIS	3.807 m³	R\$ 62,61	R\$ 238.356,27		PIS	R\$ 8.369.728,33	2,10%	R\$ 175.764,29		R\$ 62.591,98
NP 21/0139802-7 - ÓLEO DIESEL	COFINS	3.807 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.099.804,23		COFINS	R\$ 8.369.728,33	9,65%	R\$ 807.678,78		R\$ 292.125,45
	PIS	3.507 m³	R\$ 62,61	R\$ 219.573,27		PIS	R\$ 7.887.095,34	2,10%	R\$ 165.629,00		R\$ 53.944,27
NP 20/1935786-0 - ÓLEO DIESEL	COFINS	3.507 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.013.137,23		COFINS	R\$ 7.887.095,34	9,65%	R\$ 761.104,70		R\$ 252.032,53
	PIS	5.014 m³	R\$ 62,61	R\$ 313.926,54		PIS	R\$ 13.423.855,94	2,10%	R\$ 281.900,97		R\$ 32.025,57
NP 21/0337512-1 - ÓLEO DIESEL	COFINS	5.014 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.448.494,46		COFINS	R\$ 13.423.855,94	9,65%	R\$ 1.295.402,10		R\$ 153.092,36
	PIS	5.022 m³	R\$ 62,61	R\$ 314.427,42		PIS	R\$ 11.170.756,48	2,10%	R\$ 234.585,89		R\$ 79.841,53
NP 20/1949725-4 - ÓLEO DIESEL	COFINS	5.022 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.450.805,58		COFINS	R\$ 11.170.756,48	9,65%	R\$ 1.077.978,00		R\$ 372.627,58
	PIS	5.039 m³	R\$ 62,61	R\$ 315.491,79		PIS	R\$ 9.387.425,37	2,10%	R\$ 197.135,93		R\$ 118.355,86
NP 20/1840472-4 - ÓLEO DIESEL	COFINS	5.039 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.455.716,71		COFINS	R\$ 9.387.425,37	9,65%	R\$ 905.886,55		R\$ 549.830,16
	PIS	500 m³	R\$ 62,61	R\$ 31.305,00		PIS	R\$ 964.914,34	2,10%	R\$ 20.263,20		R\$ 11.041,80
NP 20/1586318-3 - ÓLEO DIESEL	COFINS	500 m³	R\$ 288,89	R\$ 144.445,00		COFINS	R\$ 964.914,34	9,65%	R\$ 93.114,23		R\$ 51.330,77
	PIS	1.007 m³	R\$ 62,61	R\$ 63.048,27		PIS	R\$ 2.794.420,61	2,10%	R\$ 58.682,83		R\$ 4.365,44
NP 21/0401214-6 - ÓLEO DIESEL	COFINS	1.007 m³	R\$ 288,89	R\$ 290.912,23		COFINS	R\$ 2.794.420,61	9,65%	R\$ 269.661,59		R\$ 21.250,64
	PIS	5.022 m³	R\$ 62,61	R\$ 314.427,42		PIS	R\$ 11.170.756,48	2,10%	R\$ 234.585,89		R\$ 79.841,53
NP 20/1958835-7 - ÓLEO DIESEL	COFINS	5.022 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.450.805,58		COFINS	R\$ 11.170.756,48	9,65%	R\$ 1.077.978,00		R\$ 372.627,58
	PIS	5.026 m³	R\$ 62,61	R\$ 314.677,86		PIS	R\$ 11.419.944,45	2,10%	R\$ 239.818,83		R\$ 74.859,03
NP 20/2110834-0 - ÓLEO DIESEL	COFINS	5.026 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.451.961,14		COFINS	R\$ 11.419.944,45	9,65%	R\$ 1.102.024,64		R\$ 349.936,50
	PIS	4.513 m³	R\$ 62,61	R\$ 282.558,93		PIS	R\$ 11.202.266,69	2,10%	R\$ 235.247,60		R\$ 47.311,33
NP 21/0281739-2 - ÓLEO DIESEL	COFINS	4.513 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.303.760,57		COFINS	R\$ 11.202.266,69	9,65%	R\$ 1.081.018,74		R\$ 222.741,83
	PIS	500 m³	R\$ 62,61	R\$ 31.305,00		PIS	R\$ 964.914,34	2,10%	R\$ 20.263,20		R\$ 11.041,80
NP 20/1586315-9 - ÓLEO DIESEL	COFINS	500 m³	R\$ 288,89	R\$ 144.445,00		COFINS	R\$ 964.914,34	9,65%	R\$ 93.114,23		R\$ 51.330,77
	PIS	4.586 m³	R\$ 62,61	R\$ 287.129,46		PIS	R\$ 8.968.047,97	2,10%	R\$ 188.329,13		R\$ 98.800,45
NP 20/1886654-0 - ÓLEO DIESEL	COFINS	4.586 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.324.849,54		COFINS	R\$ 8.968.047,97	9,65%	R\$ 865.416,63		R\$ 459.432,91
	PIS	3.857 m³	R\$ 62,61	R\$ 241.486,77		PIS	R\$ 8.404.939,08	2,10%	R\$ 176.503,72		R\$ 64.983,05
NP 20/1981972-3 - ÓLEO DIESEL	COFINS	3.857 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.114.248,73		COFINS	R\$ 8.404.939,08	9,65%	R\$ 811.076,62		R\$ 303.172,11
	PIS	5.026 m³	R\$ 62,61	R\$ 314.677,86		PIS	R\$ 11.419.944,45	2,10%	R\$ 239.818,83		R\$ 74.859,03
NP 20/2110846-4 - ÓLEO DIESEL	COFINS	5.026 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.451.961,14		COFINS	R\$ 11.419.944,45	9,65%	R\$ 1.102.024,64		R\$ 349.936,50
	PIS	4.014 m³	R\$ 62,61	R\$ 251.191,32		PIS	R\$ 9.957.569,29	2,10%	R\$ 209.108,96		R\$ 42.282,36
NP 21/0281840-2 - ÓLEO DIESEL	COFINS	4.014 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.159.026,68		COFINS	R\$ 9.957.569,29	9,65%	R\$ 960.905,44		R\$ 198.121,24
	PIS	500 m³	R\$ 62,61	R\$ 31.305,00		PIS	R\$ 964.914,34	2,10%	R\$ 20.263,20		R\$ 11.041,80
NP 20/1586264-0 - ÓLEO DIESEL	COFINS	500 m³	R\$ 288,89	R\$ 144.445,00		COFINS	R\$ 964.914,34	9,65%	R\$ 93.114,23		R\$ 51.330,77
	PIS	4.003 m³	R\$ 62,61	R\$ 250.627,83		PIS	R\$ 9.936.167,27	2,10%	R\$ 208.659,51		R\$ 41.968,32
NP 21/0281463-6 - ÓLEO DIESEL	COFINS	4.003 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.156.426,67		COFINS	R\$ 9.936.167,27	9,65%	R\$ 958.840,14		R\$ 197.586,53
	PIS	500 m³	R\$ 62,61	R\$ 31.305,00		PIS	R\$ 964.914,34	2,10%	R\$ 20.263,20		R\$ 11.041,80
NP 20/1586270-5 - ÓLEO DIESEL	COFINS	500 m³	R\$ 288,89	R\$ 144.445,00		COFINS	R\$ 964.914,34	9,65%	R\$ 93.114,23		R\$ 51.330,77
	PIS	9.010 m³	R\$ 62,61	R\$ 564.116,10		PIS	R\$ 17.391.319,60	2,10%	R\$ 365.217,71		R\$ 198.898,39
NP 20/1628297-4 - ÓLEO DIESEL	COFINS	9.010 m³	R\$ 288,89	R\$ 2.602.898,90		COFINS	R\$ 17.391.319,60	9,65%	R\$ 1.678.262,34		R\$ 924.636,56
	PIS	2.487 m³	R\$ 62,61	R\$ 155.711,07		PIS	R\$ 5.467.244,83	2,10%	R\$ 114.812,14		R\$ 40.898,93
NP 21/0139891-4 - ÓLEO DIESEL	COFINS	2.487 m³	R\$ 288,89	R\$ 718.469,43		COFINS	R\$ 5.467.244,83	9,65%	R\$ 527.589,13		R\$ 190.880,30
	PIS	505 m³	R\$ 62,61	R\$ 31.618,05		PIS	R\$ 967.372,66	2,10%	R\$ 20.314,83		R\$ 11.303,22
NP 20/1606835-2 - ÓLEO DIESEL	COFINS	505 m³	R\$ 288,89	R\$ 145.889,45		COFINS	R\$ 967.372,66	9,65%	R\$ 93.351,46		R\$ 52.537,99
	PIS	6.467 m³	R\$ 62,61	R\$ 404.898,87		PIS	R\$ 12.482.679,15	2,10%	R\$ 262.136,26		R\$ 142.762,61
NP 20/1628309-1 - ÓLEO DIESEL	COFINS	6.467 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.868.251,63		COFINS	R\$ 12.482.679,15	9,65%	R\$ 1.204.578,54		R\$ 663.673,09
	PIS	1.990 m³	R\$ 62,61	R\$ 124.593,90		PIS	R\$ 4.348.991,23	2,10%	R\$ 91.328,82		R\$ 33.265,08
NP 21/0108803-6 - ÓLEO DIESEL	COFINS	1.990 m³	R\$ 288,89	R\$ 574.891,10		COFINS	R\$ 4.348.991,23	9,65%	R\$ 419.677,65		R\$ 155.213,45
	PIS	3.009 m³	R\$ 62,61	R\$ 188.393,49		PIS	R\$ 7.468.176,97	2,10%	R\$ 156.831,72		R\$ 31.561,77
NP 21/0281932-8 - ÓLEO DIESEL	COFINS	3.009 m³	R\$ 288,89	R\$ 869.270,01		COFINS	R\$ 7.468.176,97	9,65%	R\$ 720.679,07		R\$ 148.590,93
	PIS	505 m³	R\$ 62,61	R\$ 31.618,05		PIS	R\$ 967.372,66	2,10%	R\$ 20.314,83		R\$ 11.303,22
NP 20/1606887-5 - ÓLEO DIESEL	COFINS	505 m³	R\$ 288,89	R\$ 145.889,45		COFINS	R\$ 967.372,66	9,65%	R\$ 93.351,46		R\$ 52.537,99
	PIS	2.502 m³	R\$ 62,61	R\$ 156.650,22		PIS	R\$ 6.210.104,85	2,10%	R\$ 130.412,20		R\$ 26.238,02
NP 21/0281538-1 - ÓLEO DIESEL	COFINS	2.502 m³	R\$ 288,89	R\$ 722.802,78		COFINS	R\$ 6.210.104,85	9,65%	R\$ 599.275,12		R\$ 123.527,66
	PIS	2.002 m³	R\$ 62,61	R\$ 125.345,22		PIS	R\$ 4.968.082,40	2,10%	R\$ 104.329,73		R\$ 21.015,49
NP 21/0281661-2 - ÓLEO DIESEL	COFINS	2.002 m³	R\$ 288,89	R\$ 578.357,78		COFINS	R\$ 4.968.082,40	9,65%	R\$ 479.419,95		R\$ 98.937,83
	PIS	3.008 m³	R\$ 62,61	R\$ 188.330,88		PIS	R\$ 6.733.130,17	2,10%	R\$ 141.395,73		R\$ 46.935,15
NP 20/2081147-1 - ÓLEO DIESEL	COFINS	3.008 m³	R\$ 288,89	R\$ 868.981,12		COFINS	R\$ 6.733.130,17	9,65%	R\$ 649.747,06		R\$ 219.234,06
	PIS	1.000 m³	R\$ 62,61	R\$ 62.610,00		PIS	R\$ 1.929.830,60	2,10%	R\$ 40.526,44		R\$ 22.083,56
NP 20/1586274-8 - ÓLEO DIESEL	COFINS	1.000 m³	R\$ 288,89	R\$ 288.890,00		COFINS	R\$ 1.929.830,60	9,65%	R\$ 186.228,65		R\$ 102.661,35
	PIS	1.000 m³	R\$ 62,61	R\$ 62.610,00		PIS	R\$ 1.929.830,60	2,10%	R\$ 40.526,44		R\$ 22.083,56
NP 20/1586311-6 - ÓLEO DIESEL	COFINS	1.000 m³	R\$ 288,89	R\$ 288.890,00		COFINS	R\$ 1.929.830,60	9,65%	R\$ 186.228,65		R\$ 102.661,35
	PIS	1.000 m³	R\$ 62,61	R\$ 62.610,00		PIS	R\$ 1.929.830,60	2,10%	R\$ 40.526,44		R\$ 22.083,56
NP 20/1586313-2 - ÓLEO DIESEL	COFINS	1.000 m³	R\$ 288,89	R\$ 288.890,00		COFINS	R\$ 1.929.830,60	9,65%	R\$ 186.228,65		R\$ 102.661,35
	PIS	2.514 m³	R\$ 62,61	R\$ 157.401,54		PIS	R\$ 5.625.995,05	2,10%	R\$ 118.145,90		R\$ 39.255,64
NP 20/2081034-3 - ÓLEO DIESEL	COFINS	2.514 m³	R\$ 288,89	R\$ 726.269,46		COFINS	R\$ 5.625.995,05	9,65%	R\$ 542.908,52		R\$ 183.360,94
	PIS	1.000 m³	R\$ 62,61	R\$ 62.610,00		PIS	R\$ 1.929.830,60	2,10%	R\$ 40.526,44		R\$ 22.083,56
NP 20/1586220-9 - ÓLEO DIESEL	COFINS	1.000 m³	R\$ 288,89	R\$ 288.890,00		COFINS	R\$ 1.929.830,60	9,65%	R\$ 186.228,65		R\$ 102.661,35
	PIS	2.006 m³	R\$ 62,61	R\$ 125.595,66		PIS	R\$ 4.488.751,96	2,10%	R\$ 94.263,79		R\$ 31.331,87
NP 20/2081804-2 - ÓLEO DIESEL	COFINS	2.006 m³	R\$ 288,89	R\$ 579.513,34		COFINS	R\$ 4.488.751,96	9,65%	R\$ 433.164,56		R\$ 146.348,78
	PIS	1.000 m³	R\$ 62,61	R\$ 62.610,00		PIS	R\$ 1.929.830,60	2,10%	R\$ 40.526,44		R\$ 22.083,56
NP 20/1586234-9 - ÓLEO DIESEL	COFINS	1.000 m³	R\$ 288,89	R\$ 288.890,00		COFINS	R\$ 1.929.830,60	9,65%	R\$ 186.228,65		R\$ 102.661,35
	PIS	2.006 m³	R\$ 62,61	R\$ 125.595,66		PIS	R\$ 4.488.751,96	2,10%	R\$ 94.263,79		R\$ 31.331,87
NP 20/2082078-0 - ÓLEO DIESEL	COFINS	2.006 m³	R\$ 288,89	R\$ 579.513,34		COFINS	R\$ 4.488.751,96	9,65%	R\$ 433.164,56		R\$ 146.348,78
	PIS	1.003 m³	R\$ 62,61	R\$ 62.610,00		PIS	R\$ 1.929.830,60	2,10%	R\$ 40.526,44		R\$ 22.083,56
NP 20/1586255-1 - ÓLEO DIESEL	COFINS	1.003 m³	R\$ 288,89	R\$ 288.890,00		COFINS	R\$ 1.929.830,60	9,65%	R\$ 186.228,65		R\$ 102.661,35
	PIS	1.065 m³	R\$ 62,61	R\$ 103.619,55		PIS	R\$ 3.704.141,79	2,10%	R\$ 77.786,98		R\$ 25.8

Nº 20/1585628-4 - ÓLEO DIESEL	PIS	502 m³	R\$ 62,61	R\$ 31.430,22		PIS	R\$ 969.390,99	2,10%	R\$ 20.357,21	R\$ 11.073,01
	COFINS	502 m³	R\$ 288,89	R\$ 145.022,78		COFINS	R\$ 969.390,99	9,65%	R\$ 93.546,23	R\$ 51.476,55
Nº 20/1607308-9 - ÓLEO DIESEL	PIS	504 m³	R\$ 62,61	R\$ 31.555,44		PIS	R\$ 966.053,17	2,10%	R\$ 20.287,12	R\$ 11.268,32
	COFINS	504 m³	R\$ 288,89	R\$ 145.600,56		COFINS	R\$ 966.053,17	9,65%	R\$ 93.224,13	R\$ 52.376,43
Nº 20/1607365-8 - ÓLEO DIESEL	PIS	504 m³	R\$ 62,61	R\$ 31.555,44		PIS	R\$ 966.053,17	2,10%	R\$ 20.287,12	R\$ 11.268,32
	COFINS	504 m³	R\$ 288,89	R\$ 145.600,56		COFINS	R\$ 966.053,17	9,65%	R\$ 93.224,13	R\$ 52.376,43
Nº 20/1608358-0 - ÓLEO DIESEL	PIS	1.008 m³	R\$ 62,61	R\$ 63.110,88		PIS	R\$ 1.932.108,26	2,10%	R\$ 40.574,27	R\$ 22.536,61
	COFINS	1.008 m³	R\$ 288,89	R\$ 291.201,12		COFINS	R\$ 1.932.108,26	9,65%	R\$ 186.448,45	R\$ 104.752,67
Nº 20/1608425-0 - ÓLEO DIESEL	PIS	1.008 m³	R\$ 62,61	R\$ 63.110,88		PIS	R\$ 1.932.108,26	2,10%	R\$ 40.574,27	R\$ 22.536,61
	COFINS	1.008 m³	R\$ 288,89	R\$ 291.201,12		COFINS	R\$ 1.932.108,26	9,65%	R\$ 186.448,45	R\$ 104.752,67
Nº 20/1949851-0 - ÓLEO DIESEL	PIS	2.500 m³	R\$ 62,61	R\$ 156.525,00		PIS	R\$ 5.557.608,61	2,10%	R\$ 116.709,78	R\$ 39.815,22
	COFINS	2.500 m³	R\$ 288,89	R\$ 722.225,00		COFINS	R\$ 5.557.608,61	9,65%	R\$ 536.309,23	R\$ 185.915,77
Nº 20/1949968-0 - ÓLEO DIESEL	PIS	2.500 m³	R\$ 62,61	R\$ 156.525,00		PIS	R\$ 5.557.608,61	2,10%	R\$ 116.709,78	R\$ 39.815,22
	COFINS	2.500 m³	R\$ 288,89	R\$ 722.225,00		COFINS	R\$ 5.557.608,61	9,65%	R\$ 536.309,23	R\$ 185.915,77
Nº 20/1958230-8 ÓLEO DIESEL	PIS	5.000 m³	R\$ 62,61	R\$ 313.050,00		PIS	R\$ 11.006.119,23	2,10%	R\$ 231.128,50	R\$ 81.921,50
	COFINS	5.000 m³	R\$ 288,89	R\$ 1.444.450,00		COFINS	R\$ 11.006.119,23	9,65%	R\$ 1.062.090,51	R\$ 382.359,49
				TOTAL - RECOB		TOTAL - VALOR ADUANEIRO				TOTAL DA DIFERENÇA
				R\$ 107.123.491,50		R\$ 78.118.779,67				R\$ 29.004.711,83