

REVOGAÇÃO DA ISENÇÃO/ALÍQUOTA ZERO DAS CONTRIBUIÇÕES PIS E COFINS INCIDENTES NOS PRODUTOS CONSTANTES DO PROGRAMA DE INCLUSÃO DIGITAL: EFEITOS LEGAIS E CONSEQUÊNCIAS NO MERCADO E NA ATIVIDADE EMPRESARIAL

ISABELLA BASTOS DA SILVA OLIVEIRA

Mestranda e bolsista do Programa de Pós-Graduação em Direito pela Universidade Federal de Sergipe. Professora de Direito na Universidade Federal de Sergipe. Especialização em andamento em Direito Processual pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Graduada em Direito pela Universidade Federal de Sergipe (2016).

OBJETIVOS DO TRABALHO

O presente estudo visa analisar os aspectos formais e materiais da revogação da sistemática de alíquota zero das contribuições¹ para o PIS - Programa de Integração Social - e a COFINS - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - instituídas² pelo Programa de Inclusão Digital, oriundo da Lei 11.196, de 2005. Nesse sentido, pretende elucidar um breve panorama contextual da regulamentação do Programa, além de expor comparativamente os pontos de encontro e divergência dos mecanismos de incentivo fiscal mediante alíquota zero sob condições e isenção onerosa. A partir de então, assume o escopo de verificar, ponto a ponto, os aspectos legais e teleológicos que permeiam a impossibilidade do afastamento do benefício para, por fim, demonstrar seus efeitos na atividade tributária empresarial.

¹ HARADA, K. **Contribuições Sociais**. Doutrina e Prática. São Paulo: Atlas, 2015.

² Tabora Simões, T. **Contribuições Sociais: Aspectos Tributários e Previdenciários**. São Paulo: Noeses, 2013.

METODOLOGIA UTILIZADA

Com vistas ao alcance de seus objetivos, este estudo se baseia na análise da legislação, jurisprudência, doutrina e contexto, mediante a pesquisa qualitativa e explicativa, por meio de metodologia dedutiva a partir do exame dos textos normativos literais, das decisões dos tribunais nacionais e do que diz a literatura sobre o tema, além de abordagem por método dialético descritivo da realidade jurídica, fiscal, mercadológica e social do país para, por meio de uma cadeia de raciocínio descendente, extrair os motivos que ensejam caráter de ilegalidade e inconstitucionalidade da supressão da isenção em comento e os seus efeitos práticos.

REVISÃO DE LITERATURA

O Programa de Inclusão Digital, foi instituído em 2005, pela Lei 11.196, para desoneração de rol determinado de produtos eletrônicos, com vistas à implementação efetiva do direito ao acesso à informação, bem como ao fomento de mercado, através de estímulo ao crescimento e o desenvolvimento da indústria e do comércio relacionados aos produtos incluídos na norma de sua regulamentação, incitando a inovação e a pesquisa, além da geração de renda e emprego, a movimentação de capital, a produção de riquezas e a solidificação dos produtos nacionais tanto no mercado interno quanto no externo.³

Destarte, para garantir tamanhos benefícios a Lei previa a isenção, mediante alíquota zero, das contribuições para o PIS e a COFINS, sob certas condições e por prazo determinado, sucessivamente ampliado.⁴ Percebe-se, assim, que o Estado

³ BRASIL. Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005: Institui o Regime Especial de Tributação para a Plataforma de Exportação de Serviços de Tecnologia da Informação - REPES, o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - RECAP e o Programa de Inclusão Digital; dispõe sobre incentivos fiscais para a inovação tecnológica [...]. **Planalto**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 22 nov. 2005. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/11196.htm. Acesso em: 22 de maio de 2017.

⁴ BRASIL, 2005, op. cit.

reconhecia⁵ os benefícios advindos e por vir da medida, e destes pretendia continuar se logrando, ao passo que, os contribuintes,⁶ também aderiram em massa ao acordo⁷, na certeza de ver afastadas as contribuições no período, por força legal do artigo 178⁸ do CTN e da Súmula nº 544⁹ do STF que impõem que as isenções tributárias sob condição onerosa e por prazo certo não podem ser livremente suprimidas.¹⁰

Ocorre que, passados dez anos de plena observação da referida isenção, a Medida Provisória 690/15¹¹, convertida na Lei nº 13.241, de 2015, revogou os artigos que dispunham sobre o Programa, prevendo a aplicação de alíquota integral do PIS/COFINS, sob a alegação de que o mesmo já alcançara os objetivos pretendidos e mostrava-se, insustentável, visto o ambiente fiscal adverso, alegando não haver impedimentos para tanto por se tratar de alíquota zero e não isenção.¹²

Não obstante a literalidade da lei instituir “alíquota zero”, fato é que, em relação às consequências práticas, os ditames válidos para a isenção são os mesmos aplicáveis a estas situações, embora se valham de estrutura jurídica diversa,¹³ não havendo motivos para afastar a proteção das expectativas e dos esforços¹⁴ adimplidos pelo polo passivo da relação visando fazer jus ao benefício, sob pena de se considerar

⁵ _____. Exposição de Motivos Interministerial nº 00180/2009. **Planalto**. Diário Oficial da União. Brasília, DF, 11 dez. 2009. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Exm/EMI-00180-MF-MDIC-09-Mpv-472.htm. Acesso em: 19 maio 2017.

⁶ _____. Lei nº 12.507, de 11 de outubro de 2011: Altera o art. 28 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, para incluir no Programa de Inclusão Digital tablet PC produzido no País conforme processo produtivo básico estabelecido pelo Poder Executivo [...]. **Planalto**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 11 out. 2011. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12507.htm. Acesso em 23 maio de 2017.

⁷ BOMFIM, G. P. **Incentivos Tributários: Conceituação, Limites e Controle**. Belo Horizonte: Lumen Juris, 2015.

⁸ BRASIL. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966: Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional [...]. **Planalto**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm. Acesso em: 20 maio 2017.

⁹ _____. Supremo Tribunal Federal. Súmula 544 de 03 de dezembro de 1969: Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. **JusBrasil**. Diário de Justiça, Brasília, DF, 10 dez. 1969. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=544.NUME.NAO.S.FLSV.&base=baseSumulas>. Acesso em: 19 maio 2017.

¹⁰ CATÃO, M. A. V. **Regime jurídico dos incentivos fiscais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2015.

¹¹ _____. Medida provisória nº 690, de 31 de agosto de 2015: Dispõe [...] revoga os arts. 28 a 30 da Lei nº 11.196, de 21 de novembro de 2005, que dispõem sobre o Programa de Inclusão Digital. **Planalto**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, 31 ago. 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv690impressao.htm. Acesso em: 15 maio 2017.

¹² ÁVILA, H. **Sistema constitucional tributário**. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

¹³ CANAZARO, F. **Essencialidade Tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

¹⁴ CATÃO, M. A. V. op. cit.

tal diferenciação desarrazoada como artifício para se esquivar do princípio da legalidade e da estabilidade próprios de isenções onerosas¹⁵, senão, vejamos:

A linguagem utilizada pela lei para excetuar determinadas situações, subtraindo as da incidência do tributo, não é uniforme. Nem sempre a lei declara, por exemplo, que os fatos 'a' e 'b' (contidos no universo 'a' a 'n') são isentos. Pode expressar a mesma ideia dizendo, por exemplo, que o tributo 'não incide' sobre os fatos 'a' e 'b', ou que tais fatos 'não são tributáveis', ou, ao definir o universo que compreende aqueles fatos, aditar: excetuados os fatos 'a' e 'b'. Pode ainda, a lei, no rol de alíquotas aplicáveis às diversas situações materiais, fixa, para os fatos 'a' e 'b', a alíquota zero: como qualquer valor (de base de cálculo) multiplicado por zero dá resultado zero, o que daí decorre é a não tributação dos fatos 'a' e 'b', que, por essa ou pelas anteriores técnicas, acabam enfileirando-se entre as situações de não incidência.¹⁶

Destarte, ainda que não se considerasse a equiparação dos institutos, o que não se mostra plausível, teria de se pugnar pela obediência dos princípios que asseguram tal garantia, a saber: segurança jurídica, confiança legítima e lealdade, boa-fé objetiva, não surpresa, moralidade e direito adquirido, de forma que não seria justificável à luz destes¹⁷ a revogação da noite para o dia de benefício com ônus ao contribuinte e com prazo determinado, evitando que o lado mais frágil da relação tributária fosse prejudicado pelo governo que já vira seus objetivos satisfeitos, sem levar em consideração os anseios e necessidades¹⁸ daqueles que possibilitaram o alcance de tais metas.¹⁹

RESULTADOS OBTIDOS

Tomando como ponto de partida o panorama e caminhos apresentados, a partir da análise das contribuições do PIS e COFINS, abordando um breve histórico, natureza jurídica, regulamentação e regimes de apuração, entendidos os objetivos e

¹⁵ CAPIBERIBE, D. de A. **O princípio da boa-fé objetiva e sua evolução doutrinária e jurisprudencial ao longo dos 10 anos de edição do novo código civil**. Série Aperfeiçoamento de Magistrados 13: Aplicação, Acertos, Desacertos e Novos Rumos. v. 1. Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2013.

¹⁶ AMARO, L. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 307.

¹⁷ ÁVILA, 2008, op. cit.

¹⁸ MARTINS-COSTA, J. **Almiro do Couto e Silva e a Re-significação do Princípio da Segurança Jurídica na Relação entre o Estado e os Cidadãos**. Fundamentos do Estado de Direito: estudos em homenagem ao Professor Almiro do Couto e Silva. São Paulo: Malheiros, 2005.

¹⁹ XAVIER, A. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

o funcionamento dos tributos, demonstrando-se que a redução total do valor das alíquotas aproxima-se intimamente do instituto da isenção tributária, tendo os mesmos efeitos práticos, ingressando-se, em sequência, na análise da conjuntura social e econômica que ensejou o nascimento e posterior revogação da Lei 11.196, de 2005 e, a partir disto, inquirindo-se sobre ofensa aos aspectos legais insculpidos no legislação, bem como teológicos e jurisdicionais, concluir-se-á pela confirmação da hipótese em apreço, isto é, pela inviabilidade jurídica, econômica e social da revogação da sistemática de alíquota zero em sede do Programa de Inclusão Digital.

Com efeito, o presente trabalho se encontrará, em virtude da análise em face dos dispositivos legais, constitucionais, axiológicos, e da conjuntura econômica e social e seu comportamento prático relativo a incentivos fiscais, da ilegalidade, da inconstitucionalidade e do inoportunismo da revogação do benefício oneroso de alíquota zero a produtos constantes do Programa de Inclusão Digital, diante da constatação de grave afronta à normatização imposta ao tema, a saber: artigo 178 do CTN e na Súmula 544 do STF, além da violação direta dos preceitos constitucionais expressos no ordenamento jurídico pátrio: segurança jurídica, da confiança legítima e da boa-fé objetiva, da não surpresa, do direito adquirido e da moralidade dos atos administrativos, haja vista a demonstração contundente do pareamento de alíquota zero e isenção, que não permitirá chegar-se a outra conclusão, senão à aplicação dos dispositivos desta regulamentadores àquela, de sorte a garantir a necessária lisura na atuação da Administração para com seus administrados.

TÓPICOS CONCLUSIVOS

Ante o exposto, conclui-se que efeitos práticos fiscais almejados pelo Estado não são suficientes para a justificação da transgressão por este perpetrada, já que, colateralmente, originam consequências graves à sistemática de mercado nos setores envolvidos, com a oneração abrupta de sua produção e revenda e, por conseguinte, redução na circulação de bens, e involução do comércio e da indústria envolvidos, além da desacreditação e do crescimento da sensação de descrédito nas ações do Poder Público, que agravam ainda mais a ordem de mercado e inibem seu fomento, de forma completamente contraditória ao que preceitua a Constituição Federal.

Com efeito, imprescindível a declaração de ilegalidade/inconstitucionalidade da disposição legal em comento com vistas ao afastamento definitivo dos efeitos nocivos oriundos da medida. Além disso, como forma de se evitar excessos executivos futuros e de se reparar os danos causados, necessária uma posição ativa do judiciário no sentido de estipular indenizações adequadas e suficientes a tais fins, de sorte a minimizar os prejuízos presentes, coibir os do porvir e recuperar a essencial estabilidade subjetiva exercida pela Administração Pública em sua atividade de gerência ampla da máquina econômica.²⁰

Por fim, imperioso o resgate do princípio da legalidade²¹ tributária na acepção de princípio da juridicidade, em atenção a todo o bloco constitucional, de sorte a fortalecer a ordem fiscal do país mediante seu desenvolvimento em consonância com as novas tendências de solidariedade e fraternidade que despontam como promessas da teoria jurídica.²²

²⁰ CAPIBERIBE, D. de A. **O princípio da boa-fé objetiva e sua evolução doutrinária e jurisprudencial ao longo dos 10 anos de edição do novo código civil**. Série Aperfeiçoamento de Magistrados 13: Aplicação, Acertos, Desacertos e Novos Rumos. v. 1. Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 2013.

²¹ XAVIER, A. op. cit.

²² SILVA NETO, M. J. e. **O constitucionalismo brasileiro tardio**. Brasília: Imprensa, 2016.