As Inconstitucionalidades dos artigos 49 a 52 da Lei n. 10.833/03 – Tributação Diferenciada das Indústrias de Refrigerantes e Cervejas

ELCIO FONSECA REIS*
EVARISTO FERREIRA FREIRE JÚNIOR**

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. Da Clara Violação da Nova Sistemática de Recolhimento do PIS e da COFINS Introduzida pelos artigos 49 a 52 da Lei n. 10.833/03 aos Princípios Constitucionais Tributários; 2.1 Da Violação aos Princípios da Igualdade, Razoabilidade e Proporcionalidade; 2.2 Da inconstitucionalidade formal da Lei n. 10.833/03 por Vício de origem; 2.3 Da Violação da Lei n. 10.833/03 ao artigo 194, V, da Carta Magna. 3. Conclusão.

1. INTRODUÇÃO

As contribuições para o Programa de Integração Social – PIS – e para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS – tiveram sua sistemática de incidência e arrecadação substancialmente modificadas pela

* Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela Faculdade de Direito da UFMG. Professor de Direito Tributário na Faculdade de Direito Milton Campos. Ex-Procurador da Fazenda do Estado de Minas Gerais. Advogado.
** Pós-Graduado em Direito Tributário pela Faculdade de Direito Milton Campos. Advogado.

Medida Provisória n. 66/2002, posteriormente convertida na Lei Ordinária n. 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e pela Medida Provisória n. 135/03, posteriormente convertida na Lei Ordinária n. 10.833, de 30 de dezembro de 2003, que instituíram a forma de cobrança não cumulativa das contribuições, sob a pecha de desonerar a produção.

Entre as alterações realizadas pelas Leis n. 10.637/02 e n. 10.833/03, estão uma elevação das alíquotas do PIS, até então de 0,65%, passando para o patamar de 1,65% e da COFINS, anteriormente de 3%, que passou a 7,6% e a transformação das refidas contribuições em tributos não cumulativos.

A dita Lei n. 10.833/03, no seu artigo 49, estabeleceu um tratamento diferenciado para o recolhimento das contribuições pelas pessoas jurídicas que promovam a industrialização dos produtos classificados nos códigos 2202 – refrigerantes, 2203 – cervejas e 2106.90.10 ex 02 – Extratos Concentrados ou sabores concentrados para a elaboração de bebida refrigerante, todos da TIPI – Tabela de Incidência do IPI, com a aplicação de alíquotas específicas incidentes sobre o faturamento, *sem permitir a dedução de créditos*. Confira-se a redação do dispositivo legal:

> Art. 49. As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS devidas pelas pessoas jurídicas que procedam à industrialização dos produtos classificados nos códigos 2202, 2203 e 2106.90.10 ex 02, todos da TIPI, aprovada pelo Decreto n. 4.542, de 26 de dezembro de 2002, *serão calculadas sobre a receita bruta decorrente da venda destes produtos, respectivamente, com a aplicação das alíquotas de 1,4% (um inteiro e quatro décimos por cento) e 6,6% (seis inteiros e seis décimos por cento).*
>
> §1º O disposto neste artigo, relativamente aos produtos classificados no *código 2202 da TIPI, alcança, exclusivamente, os refrigerantes.*

Como uma segunda opção para o recolhimento das mencionadas contribuições, a lei, no seu artigo 52, introduziu a possibilidade dos industriais dos produtos mencionados no artigo 49 realizarem o recolhimento dos valores das contribuições por unidade de litro do produto produzido, opção essa a ser feita por meio de um Regime Especial de Apuração das contribuições. Veja a redação do artigo, *in verbis:*

> Art. 52. A *pessoa jurídica industrial dos produtos referidos no artigo 49* poderá optar por regime especial de apuração e pagamento das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS, no qual os valores das contribuições são fixados por unidade de litro do produto, respectivamente, em:
>
> I – refrigerantes classificados no código 2202 da TIPI, R$ 0,0212 (duzentos e doze décimos de milésimo do real) e R$ 0,0980 (noventa e oito milésimos do real);

> II – bebidas classificadas no código 2203 da TIPI, R$ 0,0368 (trezentos e sessenta e oito décimos de milésimos do real) e R$ 0,1700 (dezessete centésimos do real);
>
> III – preparações compostas classificadas no código 2106.90.10, ex 02, da TIPI, para elaboração de bebida refrigerante do Capítulo 22, R$ 0,1144 (um mil, cento e quarenta e quatro décimos de milésimo do real) e R$ 0,5280 (quinhentos e vinte e oito milésimos do real).

A sistemática de recolhimento diferenciado do PIS e da COFINS foi estendido pela lei às *embalagens* destinadas ao envasamento das bebidas refrigerantes e cervejas. Vale ressaltar, entretanto, que o legislador ordinário restringiu tal sistemática de arrecadação apenas às *latas de alumínio e às garrafas PET* utilizadas no envasamento dos refrigerantes e cervejas, mantendo as demais embalagens enquadradas na forma genérica de recolhimento, nos termos dos artigos 1º e 2º da Lei n. 10.833/03 (tanto em relação às alíquotas quanto em relação à não cumulatividade), senão veja-se:

> Art. 51. As receitas decorrentes da *venda de embalagens*, pelas pessoas jurídicas industriais, *destinadas ao envasamento dos produtos relacionados no artigo 49*, ficam sujeitas ao recolhimento da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS fixadas por unidade de produto, respectivamente, em:
>
> I – lata de alumínio, classificada no código 7612.90.19 da TIPI e lata de aço, classificada no código 7310.21.10 da TIPI, por litro de capacidade nominal de envasamento:
>
> a) para refrigerantes classificados no código 2202 da TIPI, R$ 0,0170 (dezessete milésimos do real) e R$ 0,0784 (setecentos e oitenta e quatro décimos de milésimos do real); e
>
> b) para bebidas classificadas no código 2203 da TIPI, R$ 0,0294 (duzentos e noventa e quatro décimos de milésimo do real) e R$ 0,1360 (cento e trinta e seis milésimos do real);
>
> II – embalagens PET classificadas no código TIPI 3923.30.00 e suas pré-formas classificadas no Ex 01 desse código, para refrigerantes classificados no código 2202 da TIPI: R$ 0,0170 (dezessete milésimos do real) e R$ 0,0784 (setecentos e oitenta e quatro décimos de milésimo do real), por litro de capacidade nominal de envasamento da embalagem final.

É importante destacar, ainda, que a atual sistemática de recolhimento imposta às empresas que têm como objeto a industrialização dos produtos acima especificados não permite o creditamento dos valores pagos na etapa anterior da cadeia, exceto no caso daquelas empresas optantes pelo recolhimento das contribuições na forma do artigo 52 e, ainda assim, somente em relação às embalagens. É o que estatuem os §§1º e 2º do artigo 52:

> §1º A pessoa jurídica industrial que optar pelo regime de apuração previsto neste artigo poderá creditar-se dos valores das contribuições estabelecidos no artigo 51 referentes às embalagens que adquirir, no período de apuração em que registrar o respectivo documento fiscal de aquisição.
> §2º Fica vedada qualquer outra utilização de crédito, além daquele de que trata o §1º.

Ocorre, porém, que as referidas alterações perpetradas especialmente pela Lei n. 10.833/03 se mostram ineficazes e flagrantemente inconstitucionais, na medida em que violam diversos princípios constitucionais, dentre os quais o princípio da isonomia tributária, da razoabilidade, da proporcionalidade, além de chocar-se frontalmente com os artigos 170, incisos V e VI, 195, §9º e artigo 225, todos da Constituição Federal de 1988, consoante restará exaustivamente demonstrado nos tópicos abaixo.

2. DA CLARA VIOLAÇÃO DA NOVA SISTEMÁTICA DE RECOLHIMENTO DO PIS E DA COFINS INTRODUZIDA PELOS ARTIGOS 49 A 52 DA LEI N. 10.833/03 AOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

2.1 Da Violação aos Princípios da Igualdade, Razoabilidade e Proporcionalidade

A Constituição Federal de 1988 estabelece em seu artigo 5º que *todos são iguais perante a lei*. Por sua vez, o artigo 150, II, define a igualdade tributária ao estatuir que *é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.*

Note-se que a igualdade entre os cidadãos é critério fundamental assegurado constitucionalmente, que deve presidir a repartição dos encargos tributários. Cabe ao legislador, quando da elaboração das leis, ser extremamente coerente em relação aos critérios de discriminação a serem utilizados, sempre na busca de uma maior concretização do princípio da igualdade. O texto constitucional é claro ao afirmar que *todos os contribuintes que se encontrem em situação equivalente devem ser tratados de maneira igualitária.*

Dissertando a esse respeito, Klaus Tipke[1] afirma que:

[1] TIPKE, Klaus. *Princípio de igualdade e idéia de Sistema no Direito Tributário*. Estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira. Brandão Machado (Coord.). São Paulo: Saraiva, 1984, p. 515 a 527.

> A igualdade, que se distingue da identidade, é sempre relativa. O que é completamente igual é idêntico. *O princípio de que o igual deve ser tratado igualmente não quer dizer idêntico, mas relativamente igual.* Quando se pretende aplicar corretamente o princípio da igualdade, deve-se apurar a exata relação, perguntando-se: igual em relação a quê (em que relação)? Quaisquer diferenças podem, pois, não justificar o tratamento desigual. *Para a comparação relativa torna-se necessário um critério de comparação.* Logra-se extrair um critério concreto de comparação do princípio de sistematização, isto é, do motivo ou da valoração que constitui fundamento da lei. *O princípio é o critério de comparação ou de Justiça estabelecido compulsoriamente pelo legislador para determinados assuntos legalmente disciplinados.* [Grifos dos autores]

Konrad Hesse[2] corrobora com Tipke ao lecionar que cabe aos poderes estatais, nomeadamente ao legislativo, a tarefa de escolher critérios de equiparação ou diferenciação cada vez mais justos, de forma a obter uma maior efetivação do princípio da igualdade geral, um dos pilares do direito alemão e, igualmente, do direito brasileiro.

A doutrina alemã é também citada pelo mestre Ricardo Lobo Torres[3]. O professor carioca nos ensina que na década de 80 os alemães desenvolveram a argumentação apelidada de novo formalismo (*neue Formal*), sintetizada da seguinte forma:

> (...) recentemente, na década de 80, desenvolveu a argumentação apelidada de novo formalismo (neue Formal), baseada em comparação intersubjetiva, dizendo que a norma constitucional que prevê *a igualdade de todos perante a lei é desrespeitada 'quando um grupo de destinatários da norma* (eine Gruppe Von Normadressatem) *em comparação com outro grupo de destinatários seja tratado de modo diferente, apesar de inexistir diferença de qualquer qualidade ou peso* (Von solcher Art und solchem Gewicht), *que justifique o tratamento desigual'*.

O que o legislador deve fazer para dar efetividade ao princípio da igualdade é justamente estabelecer critérios razoáveis (critérios de comparação) para discriminar as situações fáticas, impondo às mesmas, diversa conseqüência jurídica. Desta forma, o que se deve perquirir é se há ou não razoabilidade nos critérios eleitos pelo legislador para estabelecer a discriminação entre os sujeitos e fatos atribuindo aos mesmos, diversas conseqüências jurídicas.

[2] HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luiz Afonso Heck. Sérgio Antônio Fabris Editor: Porto Alegre, 1998, p. 335.
[3] TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

Misabel Derzi[4], ao atualizar a clássica obra de Aliomar Baleeiro afirma que são os critérios de comparação que permitem agrupar os seres em iguais ou desiguais, traçando as linhas mestras da igualdade material e cristalizando a escala de valores constitucionalmente adotada. A ex-Procuradora Geral do Estado de Minas Gerais nos ensina que no campo tributário, o critério básico que mensura a igualdade ou a desigualdade é a *capacidade econômica do contribuinte.*

Dessa forma, a capacidade contributiva é o critério que deve ser observado pelo legislador para estabelecer as discriminações, de forma que se faça justiça, tributando de forma mais gravosa as manifestações de riqueza mais acentuadas, o que se dá pela progressividade para os tributos diretos e pela seletividade para os indiretos. Assim, verificada a existência de capacidade contributiva, a isonomia deve ser respeitada face a ela, no sentido de que capacidades contributivas equivalentes devem receber igual carga tributária.

Diante disso, as contribuições sociais (PIS e COFINS) incidentes sobre a receita/faturamento somente podem encontrar na capacidade contributiva o critério válido de discriminação, a qual deve nortear a atuação do legislador quando do estabelecimento das normas de tributação que deverão ser observadas pelos contribuintes.

Caso o legislador eleja critérios que se distanciem dos acima mencionados, cujo fator de discrímen adotado não guarde relação de pertinência lógica com a disparidade efetivamente existente, tais critérios podem e devem ser invalidados pelo Poder Judiciário, de forma a preservar a Constituição.

Outro grande problema que deve ser enfrentado pelo legislador consiste em saber até que ponto a desigualdade que compõe a equação da igualdade é tolerável, ou, em outras palavras, quais as diferenças que importam em cada caso.

A tênue diferença existente entre o que seria a igualdade e o que seria a desigualdade deve ser aferida pelo legislador invocando para tanto os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade. O critério a ser utilizado deve buscar um tratamento igualitário entre determinado grupo de pessoas que estejam abarcadas por uma mesma situação jurídica.

Postas essas premissas, cumpre verificar as determinações introduzidas no ordenamento jurídico pátrio através da MP 135/03, posteriormente convertida na Lei n. 10.833/03, especificamente no que concerne à nova sistemática de recolhimento do PIS e da COFINS aplicável *unicamente às empresas industriais de refrigerantes, concentrados e cervejas, que possuem como embalagens latas de alumínio e garrafas PET.*

Conforme já salientado, a Lei n. 10.833/03, estabeleceu um tratamento diferenciado para o recolhimento das contribuições pelas pessoas jurídicas que

[4] BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao Poder de tributar.* Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. 7.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

promovam a industrialização dos produtos classificados nos códigos 2202, 2203 e 2106.90.10 ex 02 da TIPI, com a aplicação de alíquotas específicas incidentes sobre o faturamento.

Entretanto, os critérios de discriminação eleitos pelo legislador passam ao largo dos exigidos pelo princípio da igualdade.

Vale dizer que o legislador ignorou o critério básico de discrímen – *capacidade econômica dos contribuintes* – utilizando-se de um meio aleatório para a imposição de situações jurídicas distintas a um determinado e restrito grupo de contribuintes, sendo arbitrária tal discriminação, uma vez que o critério a ser utilizado pelo legislador deve buscar um tratamento igualitário entre determinado grupo de pessoas que estejam abarcadas por uma mesma situação jurídica.

É importante ressaltar ainda que, sem qualquer razão válida, as malsinadas alterações atingiram apenas parte do setor de bebidas (*industrialização de refrigerantes e os concentrados para a sua fabricação além das cervejas*) cuja embalagem utilizada seja *lata de alumínio* e garrafas PET, não atingindo as garrafas retornáveis de vidro (artigo 51 da Lei), sendo os critérios eleitos, pois, constitucionalmente inválidos.

Isso porque as indústrias de refrigerantes e cervejas, especialmente aquelas que utilizam como embalagem para envasamento dos seus produtos o alumínio e/ou plástico, estão em situação equivalente às demais indústrias do ramo de bebidas (destiladas e até mesmo as de refrigerantes e cervejas que utilizam o vidro como embalagem), o que impossibilita a discriminação posta em prática pelos artigos 49 a 52 da Lei n. 10.833/03.

Não há razoabilidade na discriminação imposta. Qual seria a fonte legítima a autorizar que se discriminem no setor de bebidas, os refrigerantes e cervejas, e dentro do específico grupo de indústrias de refrigerantes e de cervejas estabelecer uma discriminação entre aquelas que comercializam seus produtos em garrafas de vidro retornável e aquelas que comercializam em lata de alumínio e garrafas PET. A resposta é simples. NENHUMA.

Cumpre salientar também que, diferentemente de todos os outros setores da atividade econômica que se sujeitam à forma não cumulativa de cobrança dos tributos, as indústrias de refrigerantes e bebidas não têm como efetuar o creditamento dos valores pagos nas etapas anteriores da cadeia produtiva, exceto se optarem pelo recolhimento na forma dos artigos 51 e 52 da Lei n. 10.833/03 e mesmo neste caso a dedução limita-se ao crédito de embalagens. Mais uma vez, *contribuintes em situação semelhante foram tratados de forma desigual.*

Nestes casos, a Professora Mineira Misabel Derzi[5] afirma que os atos legislativos devem ser objeto de invalidação pelo Poder Judiciário:

[5] DERZI, Mizabel. *Op. cit.*, p. 532.

> Na verdade, no Estado Democrático de Direito, a correta aplicação da lei assegura mais. Assegura que não se distinga onde o legislador não pode e não distinguiu e que se distinga onde o legislador, devendo, de fato distinguiu. *Mas assegura ainda que o juiz afaste a lei infringente da igualdade, que discriminou arbitrariamente ou que ignorou a diferença juridicamente relevante.* A correta aplicação da lei, no constitucionalismo moderno, deve ser tomada em sentido material, na acepção correta da norma válida, à vista dos requisitos formais e substanciais da Constituição federal. [Grifos dos autores].

Impende notar, ainda, que a Lei n. 10.833/03 ao prever regras específicas de tributação para as indústrias de refrigerantes cujo intuito é meramente arrecadatório, viola o princípio da igualdade, na medida em que os critérios de *discrímen* não se apresentam em conformidade com o princípio da razoabilidade, na medida em que submeteu as indústrias de refrigerantes (PET e lata) a uma carga tributária diferenciada em relação aos demais setores de bebidas.

Dissertando sobre o princípio da razoabilidade, Luís Roberto Barroso[6] afirma que é razoável o que seja conforme a razão, supondo equilíbrio, moderação e harmonia; o que não seja arbitrário ou caprichoso; o que corresponda ao senso comum, aos valores vigentes em dado momento ou lugar.

Celso Antônio Bandeira de Mello nos ensina que o princípio da razoabilidade existe para nunca beneficiar uma pessoa ou um grupo de pessoas que já se encontram em posição superior, mas sim diminuir as diferenças existentes:

> Com efeito, a igualdade é princípio que visa a duplo objetivo, a saber: de um lado propiciar garantia individual (não é sem razão que se acha insculpido em artigo subordinado à rubrica constitucional 'Direitos e Garantias Individuais') contra perseguições e de outro, tolher favoritismos.
> Ora, a lei que, na forma aludida, singularizasse o destinatário estaria, *ipso facto*, incorrendo em uma dentre as duas hipóteses acauteladas pelo mandamento da isonomia, porquanto corresponderia ou à imposição de um gravame incidente sobre um só indivíduo ou à atribuição de um benefício a uma única pessoa, sem ensanchar sujeição ou oportunidade aos demais. Seria o caso da norma que declarasse conceder tal benefício ou impusesse qual sujeição ao indivíduo X, filho de Y e Z.[7]

Na esteira deste pensamento Marco Aurélio Greco:

> ...a função principal do princípio é evitar a existência de previsões discriminatórias injustificadas. Este aliás é o perfil e a função típica do princípio, como ensina Jorge Miranda quando expõe que o 'sentido primário do princípio é negativo: consiste na vedação de privilégios e discriminações' sendo que 'privilégios são situações de vantagem não fundadas'.[8]

[6] BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 2.ed. Saraiva: São Paulo, 1998, p. 204-205.

[7] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade*, Editora Revista dos Tribunais, p. 30.

A conduta do legislador ordinário da Lei n. 10.833/03, além de desarrazoada, se mostra totalmente excessiva, ilógica e incongruente, uma vez que as medidas tomadas são totalmente desproporcionais aos resultados perseguidos pelo legislador. Desta forma, restou infringido o *Princípio Constitucional da Proporcionalidade.*

Helenilson Cunha Pontes[9] nos ensina que a proporcionalidade constitui vínculo e limite à atuação estatal; vínculo, na medida em que impõe ao Estado a busca da máxima efetividade das pretensões constitucionalmente garantidas aos indivíduos, e limite, ao consubstanciar um parâmetro geral de aferição da 'justa medida' da atuação estatal. Por essa razão, o princípio da proporcionalidade tem como finalidade precípua a proibição do excesso estatal.

A eleição de determinada parcela de contribuintes (indústrias de refrigerantes e cervejas) para suportar tamanho aumento arrecadatório foi feito de forma totalmente desproporcional e com total ausência de bom senso, desprezando o critério razoável, que, no caso tributário, não pode deixar de ser a capacidade contributiva de cada contribuinte.

Cumpre ressaltar, por oportuno, que as contribuições para o PIS e para o COFINS são tributos eminentemente fiscais e, por essa razão, possuem caráter eminentemente arrecadatório. Embora as suas receitas não integrem o caixa único da União, elas têm a finalidade única de financiar a Seguridade Social, nos exatos termos do artigo 195 da Carta Magna. Daí por que não se poderia alegar que a discriminação feita pelo legislador tem como pano de fundo a extrafiscalidade.

Dissertando acerca da fiscalidade ou não dos tributos, Fábio Fanucchi[10] nos ensina que existem manifestações diferenciais dos tributos, conforme os objetivos que visem atingir a sua imposição. Segundo Fanucchi, diz-se que um tributo é fiscal, quando sua cobrança não visa senão a arrecadação de recursos financeiros para os cofres públicos e objetivam a sustentação dos encargos que são próprios do órgão central da administração.

Já os tributos extrafiscais seriam aqueles que têm como finalidades outros interesses que não sejam os de simples arrecadação de recursos financeiros. O

[8] GRECO, Marco Aurélio. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 50, p. 121-122

[9] PONTES, Helenilson Cunha. *O princípio da proporcionalidade e o direito tributário.* Dialética: São Paulo, 2000, p. 58.

[10] FANUCCHI, Fábio. *Curso de direito tributário brasileiro.* 3ª ed. Brasília: Ed. Resenha Tributária – MEC, 1975, p. 55.

jurista português José Casalta Nabais[11] leciona que a extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, têm por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas.

A finalidade precípua dos tributos extrafiscais é a regulação de comportamentos econômicos e sociais, de forma a incentivar, desincentivar ou neutralizar a sua ocorrência. Sua principal manifestação se dá através do princípio da seletividade, que regula o consumo de acordo com a essencialidade ou não dos produtos. No Brasil apenas o Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Impostos sobre Operações Financeiras, Imposto sobre Produtos Industrializados podem ser considerados extrafiscais, todos os demais tem característica nitidamente arrecadatória. Além disso, desses apenas o IPI é, por mandamento constitucional, seletivo, característica que também pode ser adotada pelo ICMS.

Dessa forma, não há como se pretender justificar a validade do tratamento diferenciado atribuído às indústrias de refrigerantes (PET e Lata) a um pseudo-caráter extrafiscal ou a uma suposta tributação seletiva. Ademais, se a seletividada fosse informadora do PIS e da COFINS os setores de bebidas alcoólicas e de cigarros é que deveriam sofrer os maiores encargos tributários.

Poderia-se questionar: As bebidas refrigerantes e as cervejas são líquidos nocivos ao organismo humano. Queria o legislador a diferenciação do tratamento tributário incidente sobre tais produtos de forma a dificultar e reduzir o consumo? Estaria presente, então, o caráter extrafiscal do tributo?

A resposta para o possível questionamento acima só pode ser negativa, pois, caso contrário, estar-se-ia endossando o arbítrio, já que o artigo 150, II da Carta Magna veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Questiona-se então: Qual teria sido a razão do legislador para excluir desta sistemática as demais bebidas alcoólicas (destilados, por exemplo), muito mais nocivas ao organismo humano? Qual teria sido o critério utilizado pelo legislador para incluir na absurda sistemática de recolhimento do PIS e da COFINS apenas as bebidas cujas embalagens sejam *latas de alumínio* e *garrafas PET*, excluindo os recipientes de vidros, muito mais danosos, tanto ao meio ambiente, como ao consumidor?

Não é preciso ser um exímio jurista para concluir que os critérios utilizados pelo legislador para o discrimen acima aduzido foram totalmente equivocados, desarrazoados e desproporcionais, eis que contrários ao bom senso, à prudência, à moderação, restando patente a inadequação da lei aos fins pretendidos.

[11] NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coleção Teses. Coimbra: Ed. Almedina, 1998.

Por essa razão, a discriminação, nos critérios e moldes em que foi realizada, joga por terra os princípios constitucionais da razoabilidade e da proporcionalidade. E nem se diga que o legislador ordinário instituiu o tratamento diferenciado de tributação para as indústrias de refrigerante e cervejas em face da permissão do §9º do artigo 195 da Constituição Federal. O dispositivo supra tem a seguinte redação:

> §9º As contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, *em razão da atividade econômica* ou da utilização intensiva de mão-de-obra.

Vale ressaltar que o mencionado parágrafo, acrescido na Carta Magna pela Emenda Constitucional n. 20/98, somente veio esclarecer as disposições já previstas no inciso II do artigo 150 da CF/88, só que em relação às contribuições sociais. O artigo 150 veda a discriminação entre contribuintes que exerçam uma mesma atividade econômica. Por sua vez, o §9º do artigo 195 permite a diferenciação de tributação (alíquota e base de cálculo), *desde que a diferenciação seja aplicada a todos os contribuintes de uma mesma atividade econômica.*

Quando o legislador constitucional fala em atividade econômica certamente ele pretendeu dar o mesmo tratamento a todos os contribuintes que possuam área de atuação no mesmo ramo de determinado setor da economia. Desta forma, é possível estabelecer um tratamento tributário diferenciado, nos termos do §9º, do artigo 195 da CF/88, por exemplo, a todo o setor da indústria automobilística, ou a todo o setor da indústria têxtil ou para todo o setor da indústria de bebidas.

E nesses casos, o tratamento diferenciado deve ser basear em critérios razoáveis, tais como: capacidade contributiva, em sua dupla forma de aplicação, progressividade (tributos diretos) e seletividade (tributos indiretos), fora dessa hipótese, não há dúvida de que a diferenciação tenderia a inconstitucionalidade.

Ocorre que a Lei n. 10.833, extrapolando a permissão constitucional (195, §9º), elegeu determinado subgrupo de contribuintes (*indústrias de refrigerantes, concentrados para refrigerantes e cervejas*) integrantes do ramo de atividade econômica (*Indústria de Bebidas*) e impôs alíquotas e bases de cálculo diferenciadas do PIS e da COFINS, privilegiando os demais integrantes do ramo de atividade econômica (*indústrias de destilados, sucos, etc.*), em clara ofensa ao princípio da igualdade (150, II, CF/88).

Ademais, a lei estendeu esse tratamento somente ao faturamento decorrente dos produtos cujas embalagens sejam latas de alumínio e garrafas PET, excluindo as demais embalagens, como as de vidro, o que é ainda mais absurdo.

Cabe aqui ressaltar que as embalagens de vidro são potencialmente mais danosas ao consumidor do que as latas de alumínio e as garrafas PET, pelo que a sua utilização deve ser desestimulada. A Constituição Federal, no seu *artigo 170, inciso V*, garante a defesa do consumidor como um dos princípios a ser respeitado pela Ordem Econômica.

Atendendo ao ditame constitucional, o legislador editou a Lei n. 8.078/90 – *Código de Defesa do Consumidor* estabelecendo uma Política Nacional de Relações de Consumo. O artigo 4º do CDC determina que esta política nacional tem por objetivos o atendimento das necessidades do consumidor, dentre as quais destacam-se a *saúde e a segurança.*

Isso porque o consumidor, como parte mais vulnerável da relação consumerista, deve ser protegido. A lei garante, ainda, no inciso III, do artigo 4º, a compatibilização da proteção do consumidor com a necessidade de desenvolvimento econômico e tecnológico.

Justamente para garantir o respeito à saúde e ao consumidor que se buscou novas tecnologias, tendo sido encontrada como solução à substituição das embalagens de vidro pelas embalagens de alumínio e de plástico (PET), produtos potencialmente menos danosos à saúde e à segurança do consumidor.

Entretanto, o legislador da Lei n. 10.833/03, ao invés de estimular as embalagens tecnologicamente mais avançadas (alumínio e plástico), desonera a tributação nas embalagens de vidro, num lamentável retrocesso, que merece repúdio.

Da mesma forma, o anacronismo do legislador ordinário fere outro princípio, constitucionalmente assegurado, qual seja, a proteção ao meio ambiente, positivado nos *artigos 170, inciso VI e 225, caput e inciso V* do Texto Supremo.

Segundo os referidos dispositivos constitucionais todos têm direito a um meio ambiente ecologicamente equilibrado, cabendo ao Poder Público assegurar a efetividade desse direito, entre outras formas, controlando a produção, a comercialização e o emprego de técnicas, métodos e substâncias que comportem risco para a vida, a qualidade de vida e o meio ambiente.

Mais uma vez é patente o retrocesso da Lei n. 10.833, na medida em que beneficia e estimula a utilização de produtos (vidros) muito mais danosos ao meio ambiente, em detrimento a outros, com um grau de degradação ambiental muito menor (plásticos e alumínio). Ratificando a afirmação acima cumpre verificar que o tempo de decomposição do vidro lançado na natureza (*mais de 10.000 anos*) é infinitamente menor de que o mesmo tempo de decomposição das latas de alumínio (*mais mil anos*) e das garrafas plásticas (*mais de 100 anos*)[12].

Por esta razão, a sistemática instituída pelos artigos 49 a 52 da Lei n. 10.833/03 e os critérios utilizados pelo legislador ordinário para realizar o discrímen mostram-se totalmente desarrazoados e desproporcionais, razão pela qual deve ser repelida pelo Poder Judiciário, consoante entendimento da mais abalizada doutrina. Celso Antônio Bandeira de Mello[13], na sua clássica obra afirma que: "*Uma*

[12] FONTE: PIRES, S.A. *Viajando pelo mundo da reciclagem*. Praia Grande. São Paulo: Prefeitura Municipal de Praia Grande, São Paulo. Extraído do *site* < *http://www.floresta.ufpr.br/~paisagem/curiosidades/decomposicao.htm*>.

[13] BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Op. cit.*, p. 92-93.

providência desarrazoada, consoante dito, não pode ser havida como comportada pela lei. Logo, é ilegal: é desbordante dos limites nela admitidos."

E ainda:

> Percebe-se, então, que as medidas desproporcionais ao resultado legitimamente alvejável são, desde logo, condutas ilógicas, incongruentes. (...) Donde, *atos desproporcionais são ilegais e, por isso, fulmináveis pelo Poder Judiciário,* que, sendo provocado, deverá invalidá-los quando impossível anular unicamente a demasia, o excesso detectado.

2.2 Da inconstitucionalidade formal da Lei n. 10.833/03 por Vício de origem

Como se não bastassem as irregularidades materiais explicitadas acima, a Lei n. 10.833/03, originada da conversão da MP 135/03, quanto a sua elaboração, não respeitou a regra estabelecida pelo artigo 246, da Constituição Federal, a qual disciplina acerca da vedação a adoção de medida provisória com a finalidade de regulamentar dispositivos da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1° de janeiro de 1995 até a data da promulgação da Emenda n. 32/01 que alterou o referido artigo constitucional, o que gera por si só vício insanável não podendo produzir, assim, efeitos no mundo jurídico.

2.3 Da Violação da Lei n. 10.833/03 ao artigo 194, V, da Carta Magna

O princípio da eqüidade, esculpido no artigo 194, V, da CF/88 também não foi poupado pela Lei n. 10.833/03, eis que este aumento de alíquota para as indústrias de refrigerantes e cervejas, sem a possibilidade de compensação, acabou obrigando muitas empresas a contribuírem mais para a seguridade social que outras.

A eqüidade na forma de participação de custeio da seguridade social, fixada pelo artigo 194 da Constituição, é norma constitucional de eficácia plena limitadora da discrição do legislador em dispor sobre a matéria em nível infraconstitucional, jungindo-o a obedecer plenamente à eqüidade entre os partícipes da sistemática de custeio disposta no artigo 195 da CF/88, sob pena de cometer evidente inconstitucionalidade, como, aliás, decidiu o STF:

> O parágrafo único do artigo 194, da CF deixou claro que ao Poder Público compete, nos termos da lei, organizar a seguridade social, com observância dos princípios enunciados em seus incisos, dentre eles o da eqüidade na forma de participação no custeio, como estabelecido no 'caput', seus incisos, e parágrafos do artigo 195. (parte da Ementa do ADIMC – 1002/ RO – Rel. Sidney Sanches, *DJ* de 30.9.1994).

Resta claro mais uma vez que o aumento das alíquotas do PIS e da COFINS imposto às indústrias de refrigerantes e cervejas está contaminado de

inconstitucionalidade, pois obriga as indústrias de refrigerantes e cervejas a contribuir mais para a seguridade social que outras empresas integrantes do mesmo setor da economia, contrariando o artigo 194, V, da Constituição Federal.

Vale dizer: A forma de tributação imposta não é eqüânime, na medida em que privilegia determinadas empresas (indústrias de bebidas destiladas e indústrias de refrigerantes e cervejas que utilizam o vidro como embalagens).

Ora na medida em que a Lei n. 10.833/03 desrespeitou tanto o princípio da igualdade, como os princípios da razoabilidade, proporcionalidade e da eqüidade, é hialino que a mesma padece do vício insanável da inconstitucionalidade, não podendo, pois, vigorar no mundo jurídico, devendo, portanto, ser repelida pelo Poder Judiciário.

Dessa forma não há dúvida quanto a inconstitucionalidade dos dispositivos acima analisados, por violação direta ao princípio da igualdade e indiretamente aos princípios da razoabilidade, capacidade contributiva, proporcionalidade, proteção ao consumidor e ao meio ambiente.

3. CONCLUSÃO

Do exposto, pode-se concluir que:

1. Os artigos 49 a 52 da Lei n. 10.833/03 estabelecem tratamento diferenciado para as indústrias de refrigerantes e de cervejas em detrimento das demais indústrias de bebidas;
2. A diferenciação apontada se mostra injustificável e não razoável, na medida em que não há, na ordem constitucional vigente, nenhum critério jurídico que possa motivar o tratamento diferenciado dentro do mesmo setor de bebidas, ofendendo, a *contrariu sensu*, o disposto no artigo 195, §9º que prevê tratamento igual dentro do setor econômico.
3. A capacidade contributiva é o critério eleito pelo constituinte para justificar o tratamento diferenciado, não tendo esta sido observada pelo legislador ordinário;
4. Em tese, poderia justificar tratamento tributário diferenciado a uma classe de pessoas de um determinado setor econômico, critérios de extrafiscalidade, ligados à política de proteção do consumidor e do meio ambiente, mas no caso, a diferenciação se mostra desproporcional e não razoável, na medida em que dentro do próprio setor de indústrias de bebidas de refrigerantes e de cervejas, estabelece uma discriminação tributando com maior gravidade as bebidas produzidas em lata e em garrafa PET, que são menos danosas ao meio ambiente e asseguram uma maior proteção à saúde e ao consumidor, que as garrafas de vidro retornáveis, que são mais danosas ao meio ambiente e que apresentam um risco potencial maior de prejuízo aos consumidores.