



O DESVIO DE FINALIDADE DO PAPEL IMPORTADO COM REDUÇÃO DAS ALÍQUOTAS DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS E O PREJUÍZO À SEGURIDADE SOCIAL

*Augusto Oliveira da Silva Neto**
*Theresa Rachel Couto Correia***

Resumo

O presente artigo trata da redução de alíquotas de contribuição social PIS/PASEP e a CO-FINS dada ao papel importado para fins de publicação de livros, jornais e periódicos conforme disposto no art.150, VI, d da Constituição Federal do Brasil de 1988, sua evolução legislativa e interpretação na jurisprudência do STF, observando-se o contexto de garantia de liberdade de expressão, a livre manifestação do pensamento e o acesso à informação. Entendida como parte da diversidade de fontes de custeio da seguridade social, esta redução pode ensejar um desvio de finalidade do papel, sendo fonte de fraudes no momento da importação por falhas no sistema de fiscalização aduaneira.

Palavras-chave

Financiamento da Seguridade Social. Incidência de PIS e Cofins Importação ao papel. Desvio de finalidade.

MISUSE OF PURPOSE IN PAPER IMPORT WITH REDUCTION OF SOCIAL CONTRIBUTION RATES AND INJURY TO SOCIAL SECURITY

Abstract

This article deals with the reduction of social contribution rates PIS / PASEP and COFINS given to imported paper for publication of books, newspapers and periodicals as provided in art.150 , VI, d of the Federal Constitution of Brazil in 1988 , its legislative developments and interpretation in the Supreme Court case law , observing the context of ensuring freedom of expression , the free expression of thought and access to information. Understood as part of the diversity of social security funding sources, this reduction may give rise to a shift of purpose of the paper, a source of fraud on importation by flaws in the customs supervision system.

* Mestre em Administração (UFES). Pós-graduado em Comércio Exterior (UFRJ). Graduado em Estatística (UERJ). Auditor- fiscal da Receita Federal do Brasil. Graduando em Direito pela Universidade Federal do Ceará.

** Doutora em Direito Internacional (UERJ). Mestre em Direito Constitucional e Teoria do Estado (PUC-Rio). Bolsista PRODOC/CAPES (2008-2012). Professora Adjunta da Faculdade de Direito e da Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará (2013-atual).

Keywords

Social Security Financing. PIS and Cofins Import the paper. Misuse of purpose.

1. INTRODUÇÃO

A Seguridade Social está prevista no Capítulo II, do Título VII, da Constituição Federal, e compreende o conjunto de ações destinadas a garantir os direitos à saúde, previdência e assistência social, cujas fontes de financiamento, conforme previsto no art. 195 da CF/1988, compreendem determinadas contribuições sociais, dentre elas a exigível dos importadores de bens ou serviços do exterior.

Tal previsão constitucional foi inicialmente disciplinada pela Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, no entanto, deixou de prever a contribuição sobre tais produtos provenientes do exterior. A EC 42/2003, acrescentou o inciso IV ao art. 195 da CF/8, que só então passariam a financiar a seguridade social com a edição da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, cujo art. 1º instituiu a Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços — PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior — COFINS-Importação.

Esta norma legal estabeleceu a regra matriz de incidência tributária referente a tal tributo, definindo no antecedente os critérios material, temporal e espacial, coletando os elementos de fato da realidade social que almeja disciplinar e os qualificando normativamente como fatos jurídicos, condicionando-os ao espaço e ao tempo e, no conseqüente, os critérios pessoal e quantitativo, referindo-se este último à definição da base de cálculo, que no caso das importações, será o valor aduaneiro¹.

Convém esclarecer que os critérios estabelecidos na regra matriz — são aqueles que permitem identificar o fato descrito a partir de seus componentes lógicos (CARVALHO, 2012), não estão presentes quando são analisadas as contribuições sociais, por falta de estabelecimento constitucional de suas regras matrizes, que são qualificadas por sua finalidade (CARRAZZA, 2013).

Em primeiro momento, o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação passaram a ser exigidos dos importadores com a utilização de uma base de cálculo mais alargada que a definição do conceito que nela está inscrito, pois o

¹ O valor aduaneiro é, na definição do Acordo de Valoração Aduaneira, o valor da transação comercial, que foi definido como o “preço efetivamente pago ou a pagar”, apurado pelo primeiro método de valoração, acrescido das despesas com frete e seguro. No entanto, caso não exista valor na transação, ou haja motivos relevantes para se duvidar de sua veracidade, existem métodos substitutivos para a apuração por parte das autoridades aduaneiras, conforme instituído na Instrução Normativa SRF nº 327/2003.

valor aduaneiro é um conceito estabelecido a partir de tratado internacional do qual o Brasil é signatário², causando enorme controvérsia no meio jurídico e acadêmico, redundando em ações no Supremo Tribunal Federal (STF), manifestou-se de modo a reconhecer, depois de 15 anos de tramitação, que o ICMS não deveria integrar a base de cálculo das contribuições (RE 240.785/MG de 08/10/2014).

Esta inconstitucionalidade da base de cálculo redundou em perda de arrecadação para a contribuição e, como consequência direta, para a Seguridade Social, que se veria desprovida de parte dos recursos já previstos para fazer frente às despesas inerentes à sua função constitucional, obrigando o governo a atuar de modo a recompor as alíquotas tanto da COFINS-Importação, quanto do PIS/PASEP-Importação, que estão previstos na mesma norma.

A questão foi mitigada com a alteração das alíquotas das contribuições, ocorrida em 30/01/2015, por meio da Medida Provisória nº 668/15³, que, dentre outras providências, promoveu alterações na Lei nº 10.865/04 para elevar, a partir de 1º de maio de 2015, as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, valendo tal majoração somente em relação à importação de mercadorias, assim as alíquotas incidentes sobre a importação de serviços permanecem as mesmas.

Vê-se, pois, que o equilíbrio das contas da previdência social está diretamente atrelado à arrecadação das contribuições sobre o comércio exterior, de modo que qualquer alteração na expectativa quanto aos valores arrecadados nesta rubrica específica significa uma redução na capacidade de investimentos na saúde, na previdência e na assistência social, conforme estabelecido no texto constitucional.

2. FONTES DE CUSTEIO DA PREVIDÊNCIA

As fontes de custeio da Seguridade Social estão estabelecidas na Constituição Federal, em seu art. 195, que prevê a criação de contribuições sociais cuja destinação está vinculada à razão da sua instituição, como é da natureza jurídica destes tributos, a despeito da polêmica desvinculação de parcela dos

² O Acordo de Valoração Aduaneira decorreu da implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994, cuja inserção no ordenamento jurídico se deu por meio do Decreto nº 2.498, de 13 de Fevereiro de 1998.

³ De acordo com a MP 668, a alíquota geral do PIS/PASEP-Importação, atualmente de 1,65%, passa a ser de 2,1% e a alíquota geral da COFINS-Importação, atualmente de 7,6%, passa a ser de 9,65%, sem prejuízo da incidência do adicional de 1% da COFINS aplicável na importação dos produtos relacionados no Anexo I da Lei 12.546/11. Assim, a alíquota total atualmente de 9,25% passa, a partir de maio de 2015, para 11,75%, sendo que para os produtos listados no Anexo I da Lei 12.546/11 a alíquota total passa de 10,25% para 12,75% (aumento de 2,5% em ambos os casos).

valores arrecadados (DRU), conforme estabelecido no art. 76, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT).

Neste sentido, cabe esclarecer que a diferença básica entre imposto e contribuição está justamente na destinação dada ao produto de sua arrecadação, sendo, por definição, a instituição de impostos independe de qualquer atividade estatal específica em relação aos contribuintes⁴, enquanto que as contribuições são tributos com finalidade constitucionalmente definida (MACHADO, 2013), causando espécie o fato de parcela das contribuições sociais serem desvinculadas do objeto de sua arrecadação e serem destinadas ao caixa da União.

Muito embora o termo seguridade social tenha ganhado maior visibilidade no Brasil após a Carta Magna de 1988, nos Estados Unidos e na Europa sua utilização já é recorrente desde as décadas de 30 e 40 do século passado, quando uma rede de direitos e garantias sociais foi implementada em favor da população (SALVADOR, 2007). Tal proteção da seguridade social garante a manutenção do padrão de renda e protege a sociedade contra as situações de infortúnio ou doenças que reduzam a capacidade laboral dos trabalhadores.

Segundo dados da Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil (Anfip), entre os anos 2010 e 2013, as receitas da seguridade social tiveram um incremento da ordem de 42%, passando de 458 bilhões de reais para quase 651 bilhões de reais. Somente de 2012 para 2013 o incremento foi de 9,3%, conforme dados contidos na Tabela 1, abaixo.

TABELA I: Receitas da seguridade social (2010 a 2013)

| RECEITAS REALIZADAS | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 | Diferença | |
|--|---------|---------|---------|---------|-----------|-------|
| | | | | | 2013/2012 | |
| 1. Receita de contribuições sociais | 441.266 | 508.095 | 573.814 | 634.239 | 60.425 | 10,5 |
| Receita Previdenciária | 211.968 | 245.890 | 283.441 | 317.164 | 33.723 | 11,9 |
| Arrecadação Previdenciária | 211.968 | 245.890 | 278.160 | 307.147 | 28.987 | 10,4 |
| Urbana | 207.154 | 240.534 | 272.397 | 300.991 | 28.594 | 10,5 |
| Rural | 4.814 | 5.356 | 5.763 | 6.156 | 393 | 6,8 |
| Compensações não repassadas | | | 5.281 | 10.017 | 4.736 | 89,7 |
| Cofins | 140.023 | 159.625 | 181.555 | 199.410 | 17.856 | 9,8 |
| CSLL | 45.754 | 57.582 | 57.316 | 62.545 | 5.228 | 9,1 |
| PIS/Pasep | 40.372 | 41.584 | 47.738 | 51.065 | 3.327 | 7,0 |
| Outras contribuições | 3.148 | 3.414 | 3.765 | 4.055 | 291 | 7,7 |
| 2. Receitas de entidades da Seguridade | 14.693 | 16.729 | 20.147 | 14.974 | -5.173 | -25,7 |
| Recursos Próprios do MDS | 305 | 86 | 66 | 239 | 173 | 262,3 |

⁴ CTN, art. 16: "Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte".

| | | | | | | |
|---|----------------|----------------|----------------|----------------|---------------|------------|
| Recursos Próprios do MPS | 267 | 672 | 708 | 819 | 111 | 15,7 |
| Recursos Próprios do MS | 2.700 | 3.220 | 3.433 | 3.858 | 425 | 12,4 |
| Recursos Próprios do FAT | 10.978 | 12.240 | 15.450 | 9.550 | -5.901 | -38,2 |
| Taxas, multas e juros da Fiscalização | 443 | 511 | 491 | 509 | 18 | 3,7 |
| 3. Contrapartida do Orç. Fisca para EPU | 2.136 | 2.256 | 1.774 | 1.782 | 8 | 0,4 |
| Receitas da Seguridade Social | 458.094 | 527.079 | 595.735 | 650.995 | 55.260 | 9,3 |

Fonte: Anfip, 2014b.

A arrecadação das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS, somadas, saltaram de pouco mais de 180 bilhões de reais para 250 bilhões de reais no período entre 2010 e 2013. No ano 2013, do total arrecadado relativo às duas contribuições, a parcela relativa ao PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação foi de aproximadamente 47 bilhões de reais, segundo a Secretaria da Receita Federal do Brasil, conforme dados da Tabela 2, a seguir.

TABELA 2: ARRECADAÇÃO DA COFINS/PIS-PASEP PERÍODO: JANEIRO A DEZEMBRO 2013/2012

| DISCRIMINAÇÃO | ARRECADAÇÃO | | DIFERENÇA | |
|---|-------------------|-------------------|---------------|-------------|
| | JAN-DEZ/13 [A] | JAN-DEZ/12 [B] | [A]-[B] | [A]/[B]% |
| IMPORTAÇÃO | 47.645 | 46.465 | 1.180 | 2,54 |
| DEP. JUD./ADM. / ACRÉSCIMOS LEGAIS | 10.686 | 10.406 | 280 | 2,69 |
| RECLASSIFICAÇÃO DE RECEITAS — LEI 12.865/13 | 12.674 | - | 12.674 | - |
| OUTROS | 188.676 | 183.509 | 5.166 | 2,82 |
| TOTAL | 259.680 | 240.380 | 19.300 | 8,03 |

Fonte: Secretaria da Receita Federal do Brasil — Análise da arrecadação das receitas federais 2013

Muito embora as contribuições arrecadadas no comércio exterior tenham representado apenas 7,3% do total das receitas previdenciárias em 2013, os valores absolutos da arrecadação do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação são significativos e dão a medida da importância destes tributos para o custeio da seguridade social.

Para 2015, a estimativa de receitas para a seguridade social foi estipulada em 786,5 bilhões de reais, conforme apresentado no Anexo I, da Lei nº 13.115, de 20 de abril de 2015⁵, o que representa um esforço ainda maior de arrecadação oriunda de todas as fontes de custeio, criando uma expectativa quanto à diminuição nos desvios que reduzem indevidamente o ingresso de recursos no caixa da Previdência.

⁵ Lei Orçamentária Anual (LOA), editada nos termos do art. 165, inc. III, da CF/1988.

3. DESONERAÇÃO DO PAPEL IMPORTADO

Como já ressaltado em linhas anteriores, as receitas da previdência social são oriundas de diversas fontes, configurando a importação de produtos uma importante fonte de custeio, por meio do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. Contudo, tais contribuições não alcançam igualmente todas as importações, conforme se verá a seguir.

Ausente do texto original da Carta Magna, a instituição de contribuições incidentes sobre a importação de produtos do exterior passou a constar do texto da Lei Maior a partir da Emenda Constitucional nº 42/2013, quando tal previsão foi instituída, equiparando o tratamento já dispensado aos produtores nacionais e acrescentando parcela significativa de recursos aos cofres da Previdência Social. Para Lazzari (2015 p. 298), a medida tenta um tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados.

Regulamentado pela Lei nº 10.865/2004, tal dispositivo redundou na criação da Contribuição para o Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços — PIS/PASEP-Importação e da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior — COFINS-Importação. Nas palavras de Valadão & Barroso (2012):

A legislação instituidora do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, Lei nº 10.865, de 2004, teve por escopo dar tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passaram a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições.

Neste diapasão, foram estipuladas pela lei as alíquotas para as operações de importação, que no caso da COFINS-Importação foi fixada em 7,6% e a do PIS/PASEP-Importação em 1,65%, alteradas pela MP nº 668/2015 para 9,65% e 2,1%, respectivamente, como forma de compensar a perda de arrecadação com a redução da base de cálculo, em decorrência da exclusão do ICMS do valor aduaneiro das mercadorias importadas, sendo estes os patamares para a maior parte dos produtos importados, reservando a lei alíquotas diferenciadas em casos específicos.

Assim, quis o legislador que, em determinados casos, fossem as alíquotas de referidas contribuições majoradas ou reduzidas, comparativamente às alíquotas normais, em decorrência da maior ou menor importância do produto

para a economia nacional, atendendo a critérios de política tributária que visam privilegiar com menores alíquotas produtos cuja importância social e econômica seja mais relevante.

Deste modo, a lei reduziu à zero as alíquotas do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação de diversas mercadorias⁶, como embarcações, aeronaves, gás natural, dentre outras, sem qualquer restrição para que as empresas importadoras possam se beneficiar de tal redução, com uma única exceção, voltada ao papel destinado à impressão de jornais (art. 8º, §12, III) ou periódicos (art. 8º, §12, IV).

O tratamento tributário do papel para impressão de livros, jornais ou periódicos possui privilégios decorrentes da sua destinação considerados pelo legislador constituinte como fundamental para o desenvolvimento cultural do país, concedendo-lhe imunidade de impostos, nos termos do art. 150, inc. VI, alínea “d”, da Constituição.

Neste aspecto, a imunidade tributária dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão, está formalmente enquadrada na seção específica do Título VI, que cuida das limitações do poder de tributar, como expressão no campo tributário dos preceptivos constitucionais que garantem a livre manifestação do pensamento e o acesso à informação (FILHO, 1996), conforme consta da Carta Magna de 1988.

Contudo, tal limitação constitucional restringe-se à instituição de impostos, abrindo campo para o estabelecimento de outros tributos, como é caso das contribuições sociais, que têm por objeto o custeio da seguridade social e diferenciam-se dos impostos justamente por esta destinação específica do produto de sua arrecadação.

A redução das alíquotas das duas contribuições sociais tem, portanto, a motivação especial de propiciar maior acesso à informação por parte da sociedade, com o barateamento de livros, jornais e periódicos, decorrente da desoneração tanto do produto final, quanto das matérias-primas e demais insumos necessários à sua confecção.

A Constituição faz restrição expressa ao papel importado que gozará de imunidade, referindo-se ao papel para impressão de livros, jornais e periódicos, conferindo objetividade ao afastamento dos impostos. Assim manifesta-se Filho (1996) no tocante à possibilidade de instituição de contribuições sobre este tipo de produto:

⁶ A Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, possui em seu art. 8º, § 12, quarenta incisos onde estão dispostas as hipóteses de redução a zero das alíquotas do PIS-Importação e da Cofins-Importação.

A imunidade, aqui, é proclamadamente objetiva, tanto pelo fato de a Constituição ter retirado das autoridades tributárias a faculdade de discriminarem, para efeito do reconhecimento ou não da exoneração dos impostos, não autorizando o juízo subjetivo sobre o valor literário, educativo, cultural, informativo da obra, ou sobre a exatidão dos conceitos científicos nela expressos, ressalvadas as que preguem o preconceito religioso, o racismo, a propaganda de guerra, o fracionamento da federação, entre outros conteúdos não tolerados pela Superlei, quanto por não se direcionar a pessoa da editora, da empresa jornalística ou da distribuidora de livros, jornais e periódicos, ou da empresa dedicada à industrialização e distribuição do papel destinado à impressão desses bens.

Da mesma forma, no caso das contribuições, a lei estabelece como condição restritiva que seja o papel destinado à impressão de jornais ou classificado nos códigos 4801.00.10, 4801.00.90, 4802.61.91, 4802.61.99, 4810.19.89 e 4810.22.90, todos da TIPI, pelo prazo de 4 (quatro) anos a contar da data de vigência da Lei, ou até que a produção nacional atenda 80%⁷.

Ademais, a ressalva contida no art. 8º, §10, da Lei nº 10.865/2004, demonstra que as reduções a zero alcançam somente o papel destinado a impressão de jornais ou periódicos, estipulando as alíquotas de 3,81% (COFINS-Importação) e 0,95% (PIS/PASEP-Importação) para os demais tipos de papel imune, deixando claro que o papel destinado a impressão de livros deve ser tributado, mas também com redução em relação às alíquotas normais dos demais produtos.

Tratando da interpretação dada pelo STF à matéria, Aldo de Campos Costa (2014) exemplifica:

A imunidade tributária prevista no artigo 150, VI, “d”, da Constituição Federal (“Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão”) possui natureza objetiva (STF RE 206.774) e deve ser interpretada de forma restritiva (STF AgR-RE 504.615), de modo a contemplar, exclusivamente, veículos de comunicação e informação escrita. Não é absoluta, nem ilimitada (STF AgR-RE 434.826) e tem por escopo viabilizar, sem ônus maiores, a divulgação de ideias à comunicação (STF RE 202.149). A referência, no preceito legal, a papel, é meramente exemplificativa e não exaustiva (STF RE 202.149).(...) O Supremo distingue duas situações ante as demandas de extensão da imunidade cultural (STF AgR-RE 434.826): 1ª) quando o serviço é reputado essencial e, de sua tributação possa resultar impedimento

⁷ Lei nº 10.865/2004, art. 8º, § 12, incisos III e IV.

ou grave embaraço à atividade do contribuinte ou, ainda, a extinção mesma de seu modelo de negócio, reconhece-lhe a imunidade; 2ª) quando o serviço é não essencial, já não lhe quadra, nem se justifica, sob esse ângulo, o manto da referida imunidade.

De fato, não é qualquer papel que está albergado pelo benefício tributário referente à redução das alíquotas das contribuições sociais, apenas aqueles destinados à impressão de livros, jornais e periódicos, estando vinculada a sua fruição a condição posterior a ser atendida pelo importador, que é a utilização efetiva do produto na finalidade para a qual foi importado.

4. DAS VÁRIAS ESPÉCIES DE PAPEL

O papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, a que se referem as normas que conferem tratamento tributário diferenciado a este tipo de produto, deve ser de qualidade e especificidade tal que se preste ao fim a que se destina, para poder gozar da imunidade, no caso dos impostos, ou da redução de alíquotas, no caso das contribuições sociais.

Segundo Vidal & Hora (2012) o papel possui uma caracterização técnica dentro de um amplo espectro de utilização, sendo possível categorizá-lo em papel imprensa, papel para imprimir e escrever (I&E), papelão ondulado, papéis especiais e os demais papéis, inclusive os destinados a embalagens. Há também a celulose de madeira destinada à fabricação de papéis, que se classifica de acordo com o tipo de fibra (curta ou longa), processo de fabricação (químico, semi-químico e alto rendimento) e destinação (mercado ou integrada).

Os dados da Tabela 3, abaixo, se referem à produção nacional e à importação dos papéis para imprensa e do tipo I&E, nos anos 2010 a 2013, conforme dados extraídos dos relatórios anuais da associação brasileira de celulose e papel — Bracelpa, expressos em milhares de toneladas.

TABELA 3- Mercado de papel no Brasil (mil ton)

| Tipo de Papel | 2010 | 2011 | 2012 | 2013 |
|--------------------------|-------|-------|-------|-------|
| Imprensa | | | | |
| produção nacional | 124 | 129 | 131 | 128 |
| importado | 463 | 406 | 387 | 318 |
| I&E | | | | |
| produção nacional | 2.704 | 2.681 | 2.634 | 2.621 |
| importado | 735 | 699 | 661 | 559 |

Fonte: Bracelpa, 2013.

Todas estas características do produto são importantes para se delinear a capacidade operacional do mercado brasileiro para absorção do papel, tanto oriundo da produção nacional, quanto o proveniente da importação. Não se pode olvidar também que nem todo papel importado pode ser empregado na finalidade que lhe confere benefício tributário, sendo importante observar estas características para mensurar o montante da renúncia fiscal.

5. FINALIDADE DO PAPEL IMPORTADO

Conforme já mencionado anteriormente, a Constituição estabeleceu que as contribuições sociais fossem caracterizadas por sua finalidade, que é o custeio da seguridade social. Se o tributo em espécie é caracterizado por sua finalidade, o fato gerador da obrigação tributária principal relativa à importação de papel está também vinculado à comprovação do uso do produto na finalidade para a qual foi importado.

Esta comprovação, como se pode facilmente perceber, se dá em momento posterior ao da entrada das mercadorias no território nacional, deixando o fato gerador sujeito a uma condição que somente será confirmada em momento posterior e incerto, quando da utilização do papel na finalidade para a qual foi importado, que é a confecção de livros, jornais ou periódicos.

É fato notório que, tanto a imunidade relativa aos impostos, quanto à redução das alíquotas das contribuições sociais, que atingem o papel, são benefícios tributários objetivos, vinculados ao próprio bem, deixando os demais tipos de papel, que não prestam à finalidade estabelecida na norma, constitucional e legal, sujeitos perfeitamente ao pagamento de tributos (CARRAZZA, 2013).

A fiscalização do uso do papel na finalidade que lhe permita gozar dos benefícios tributários é dificultada por diversas variáveis. Se, no momento da importação, há apenas uma pessoa jurídica promovendo a entrada do produto no país, a correta utilização em momento futuro pode se dar por um grande número de contribuintes, que podem atuar na cadeia produtiva de diversas formas.

Neste sentido, é interessante notar que o papel importado, antes de se transformar no produto que caracterizará a imunidade tributária ou redução das alíquotas das contribuições para o PIS/PASEP-Importação e para a COFINS-Importação, poderá passar por diversas etapas, entre comercialização, distribuição e industrialização, dificultando sobremaneira a tarefa de aferir o seu uso efetivo.

Tal razão se dá pela grande carga tributária incidente sobre este tipo de produto, e caso deixe de fazer jus aos benefícios tributários, deverá recolher o

Imposto de Importação (II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), O Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), além, é claro, o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação.

As alíquotas destes tributos variam de acordo com a classificação fiscal de cada um dos produtos importados, lembrando que a base de cálculo do IPI é o somatório do valor aduaneiro mais o II apurado e a base de cálculo do ICMS é o valor aduaneiro acrescido do II e do IPI. A carga tributária total está apresentada, resumidamente, na Tabela 3, a seguir.

TABELA 4: Carga tributária papel por NCM (%)

| NCM | FINALIDADE | II | IPI | ICMS | PIS | COFINS | Carga tributária |
|------------|---------------------|----|-----|------|-----|--------|------------------|
| 4801.00.10 | jornais | 6 | 15 | 18 | 2,1 | 9,65 | 55,43 |
| 4801.00.90 | jornais | 12 | 15 | 18 | 2,1 | 9,65 | 63,41 |
| 4802.61.91 | livros e periódicos | 6 | 5 | 18 | 2,1 | 9,65 | 43,03 |
| 4802.61.99 | livros e periódicos | 12 | 5 | 18 | 2,1 | 9,65 | 50,41 |
| 4810.19.89 | livros e periódicos | 14 | 5 | 18 | 2,1 | 9,65 | 52,87 |
| 4810.22.90 | livros e periódicos | 14 | 5 | 18 | 2,1 | 9,65 | 52,87 |

Fonte: Tarifa Externa Comum (www.aduaneiras.com.br)

A carga tributária total do papel importado para impressão de livros, jornais ou periódicos varia entre 43% e 63%, dependendo do tipo de papel e da finalidade para a qual é importado. Isto significa que, a cada R\$ 100,00 do custo do produto, o importador deixa de recolher aos cofres públicos entre R\$ 43,00 e R\$ 63,00, sendo que no momento da importação, não há certeza que este papel será efetivamente empregado na finalidade objeto do benefício tributário.

Para garantir que estes produtos serão utilizados na finalidade a que se destinam. A própria Lei nº 10.865/2004 estabeleceu que o Poder Executivo pudesse regulamentar o disposto nos parágrafos do art. 8º, sendo editado o Decreto nº 5.171, de 06 de agosto de 2004 e alterado posteriormente pelo Decreto nº 6.842, de 7 de maio de 2009, estendendo o direito de os importadores reduzirem as alíquotas do papel importado, nos mesmos moldes da lei.

Já a Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, criou regras mais severas para o controle de entrada destas mercadorias no país e determinou que as empresas que exercem as atividades de comercialização e importação, bem como aquelas que adquirem o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, a que se refere a alínea *d* do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal, deverão manter o Registro Especial na Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Coube à Receita Federal a tarefa de criar mecanismos de controle, a fim de garantir que o papel importado fosse integralmente utilizado na finalidade para a qual foi importado e para a qual se beneficiou da redução dos tributos.

Neste sentido, foi editada a Instrução Normativa nº 976, de 07 de dezembro de 2009, onde foi criado o Registro Especial e a Declaração Especial de Informações Relativas ao Controle de Papel Imune (DIF-Papel Imune).

Com estas medidas, os fabricantes, os distribuidores, os importadores, as empresas jornalísticas ou editoras e as gráficas que realizarem operações com papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos ficaram obrigados à inscrição no Registro Especial instituído pelo art. 1º da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009, não podendo promover o despacho aduaneiro, a aquisição, a utilização ou a comercialização do referido papel sem prévia satisfação dessa exigência.

6. DO DESVIO DE FINALIDADE

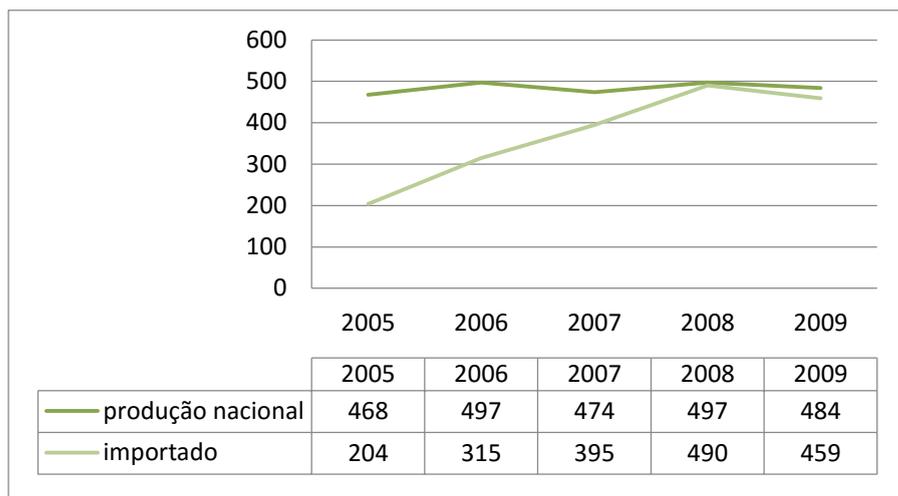
É possível perfeitamente perceber que o papel a que se referem a Constituição e a Lei nº 10.865/2004 são aqueles categorizados como papel imprensa e papel para imprimir e escrever (I&E), uma vez que as demais categorias são imprestáveis à indústria gráfica, não importando, para o fim a que se destina este artigo, as importações destes produtos.

A disponibilidade de papel no mercado nacional é medida a partir do somatório da produção nacional com as quantidades importadas e representam o total do produto que deve ser considerado para tributação. No caso das importações esta conta é direta, uma vez que as contribuições são exigidas no momento do registro da declaração de importação.

Segundo a Bracelpa (2010), a situação do desvio de finalidade do papel importado com imunidade de impostos e redução à zero das alíquotas das contribuições vem se agravando ao longo dos anos, com a utilização de empresas que são utilizadas com a finalidade de fraudar o mercado, causando prejuízos não só à livre concorrência, com a inserção de produtos em condições favorecidas, obtidas por meio fraudulento, mas também à Previdência Social, que se vê lesada na arrecadação referente à importação destas mercadorias.

Os dados levantados pela associação se referem ao período 2005 a 2009, mas não há evidências que tenha se alterado ao longo do tempo, uma vez que as medidas adotadas não têm sido efetivas para o controle do uso do papel importado com benefício fiscal na finalidade para a qual foi importado, conforme se verá em linhas posteriores. Por enquanto, cabe analisar os dados disponíveis, produzidos pela Bracelpa e que se encontram no Gráfico 1, abaixo.

GRÁFICO 1: Papéis de imprimir e escrever: consumo e origem em 1.000 t



Fonte: Bracelpa, 2010.

Conforme é possível notar, no ano 2009, houve o consumo total de 943 mil toneladas de papel do tipo imprimir e escrever, sendo a soma das quantidades produzidas pela indústria nacional e vendidas no mercado interno, com a importação do mesmo produto. Ocorre que, segundo a Bracelpa, no mesmo ano, apenas 410 mil toneladas foram efetivamente utilizadas na produção de livros e periódicos.

A diferença, superior a 500 mil toneladas, apenas em 2009, foi comercializada no mercado interno sem o pagamento de qualquer tributo, mas não foi utilizada na finalidade que permitiria tal benefício, representando um prejuízo expressivo para a arrecadação das contribuições sociais e dos demais tributos exigíveis, tanto os de competência da União (II e IPI), quanto o da competência dos estados (ICMS).

7. AÇÕES DE COMBATE ÀS FRAUDES

A adoção do Registro Especial e da DIF-Papel Imune não foram suficientes para evitar as práticas delituosas por parte de importadores de papel, que passaram a utilizar empresas de fachada, que simulam existência e movimentação operacional, mas que inexistem de fato, conhecidas tais empresas como “laranjas”.

Estas práticas foram monitoradas pela Receita Federal e pelo Ministério Público Federal, deflagrada em 2013, a chamada “Operação Papel Imune”, quando foram apreendidas mais de 10 toneladas de papel, que seriam enviados a empresas disfarçadas por gráficas ou distribuidoras, mas que na verdade

comercializavam estes produtos no mercado interno em finalidade diversa daquela autorizada para o não pagamento de tributos.

Notícia publicada no jornal O Globo, de 07/04/2015, revela que esta operação redundou na denúncia de uma quadrilha que, entre 2009 e 2013, ocultou e dissimulou a origem, a movimentação e a propriedade de cerca de R\$ 1,1 bilhão em valores provenientes de diversos crimes, como descaminho e sonegação fiscal, utilizando-se, para tal, de empresas de fachada, notas fiscais falsas e “laranjas”.

O Ministério Público Federal de São Paulo (MPF/SP) apresentou denúncia contra o grupo, prontamente acatada pela Justiça Federal, conforme noticiado em sua página na internet, afirmando que o grupo se aproveitava da imunidade tributária concedida pela Constituição ao papel destinado a livros, jornais e periódicos, mas, em vez de revenderem o produto importado sem impostos para compradores ligados a tais finalidades, repassavam a empresas do atacado e varejo com preço 20% inferior ao de mercado, auferindo lucros milionários.

Ainda segundo o MPF, o prejuízo aos cofres públicos foi de aproximadamente R\$ 500 milhões, no período compreendido entre 2009 e 2012. Ademais, as empresas ainda se aproveitaram da posterior compensação indevida de créditos de ICMS, PIS e COFINS, utilizando-se de falsos documentos emitidos e geraram créditos indevidos nas operações seguintes, somando R\$ 100 milhões de sonegação só na esfera federal.

Ou seja, em apenas uma operação deflagrada pela Receita Federal, foram descobertos mais de 600 milhões de reais de prejuízo entre os anos 2009 e 2012, causado pelo não recolhimento de tributos ou por créditos indevidos das operações fraudulentas. Para uma carga tributária média de 53%⁸, pode ser realizado um cálculo regressivo⁹ e verificar que, deste total, cerca de 133 milhões de reais deixaram de ser recolhidos a título de contribuições sociais.

8. CONCLUSÃO

O objetivo do trabalho foi demonstrar que as fontes de custeio da previdência social alcançam grande diversidade, possibilitando que as receitas obtidas permitirão o atingimento de suas finalidades constitucionais, sejam de

⁸ A carga tributária total do papel importado varia entre 43% e 63%, a depender do tipo de papel e da sua finalidade, conforma já visto anteriormente. O valor médio foi retirado da média aritmética destes dois valores apenas para fins demonstrativos.

⁹ 600 milhões de reais correspondem a 53% dos tributos sonegados, enquanto que o somatório das alíquotas do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação é igual a 11,75%, o que corresponde a 22,65% do total estimado.

tal forma diluídas possibilitando a participação solidária de todos para a melhoria do sistema previdenciário.

Embora de baixa densidade arrecadatória, se comparado com outros tributos, como o IPI ou com o ICMS, as contribuições para o PIS/PASEP-Importação e para a COFINS-Importação representam parcela significativa destas receitas previdenciárias, sendo papel da Receita Federal e dos demais órgãos fiscalizadores zelar para que sua arrecadação reflita a realidade da movimentação de importações no país.

Contudo, as desonerações das contribuições sobre as importações de papel para impressão de livros, jornais e periódicos possibilitam o cometimento de irregularidades pelo desvio de finalidade do produto, motivado pela alta carga tributária e pela fragilidade dos controles existentes, estes se mostram insuficientes para evitar o cometimento de fraudes.

Como não há limitação constitucional para a cobrança das contribuições sociais sobre este tipo de mercadoria, e já havendo previsão legal para sua exigência, uma das formas de coibir este tipo de ocorrência seria a cobrança do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação na entrada da mercadoria no país, compensando-se os valores após o consumo do produto na finalidade para a qual foi importado, invertendo a lógica atual e evitando prejuízos para a previdência social, já tão carente de recursos.

REFERÊNCIAS

ANFIP. Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil. **Seguridade e Previdência Social Contribuições para um Brasil mais justo**. Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social. Brasília: ANFIP, 2014a.

_____. **Análise da Seguridade Social 2013**. Associação Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil e Fundação ANFIP de Estudos da Seguridade Social. Brasília: ANFIP, 2014b.

BRACELPA. Associação Brasileira de Celulose e Papel. **Conjuntura Bracelpa**: Publicação mensal da Associação Brasileira de Celulose e Papel, São Paulo, n. 54, maio 2013. Disponível em: <<http://bracelpa.org.br/bra2/sites/default/files/conjuntura/CB-054b.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2015.

_____. **Controle Fiscal das Operações com Papel Imune**. São Paulo: Bracelpa, 2010. Disponível em: <http://bracelpa.org.br/bra2/sites/default/files/public/Folder-Papel_Imune.pdf>. Acesso em: 04 jun. 2015.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012.

CASTRO, Carlos Alberto Pereira de; LAZZARI, João Batista. **Manual de Direito Previdenciário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

COSTA, Aldo de Campos. Imunidade cultural na jurisprudência do Supremo. **Revista Consultor Jurídico**, São Paulo, 9 jan. 2014. <<http://www.conjur.com.br/2014-jan-09/toda-prova-imunidade-cultural-jurisprudencia-supremo>>. Acesso em: 09 set. 2015

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2013.

MINISTÉRIO PÚBLICO FEDERAL. **MPF/SP denuncia 11 envolvidos em esquema de fraude com papel imune**. Disponível em: <http://noticias.pgr.mpf.mp.br/noticias/noticias-do-site/copy_of_criminal/mpf-sp-denuncia-por-lavagem-de-dinheiro-e-organizacao-criminosa-11-envolvidos-no-maior-esquema-de-fraude-com-papel-imune-ja-apurado-no-brasil/?searchterm=papel%20imune>. Acesso em: 06 jun. 2015

MPF denuncia à Justiça grupo que fraudava importação de papel. **O Globo**, Rio de Janeiro, 07/04/2015. Disponível em: <<http://oglobo.globo.com/economia/mpf-denuncia-justica-grupo-que-fraudava-importacao-de-papel-15803246>>. Acesso em: 07 jun. 2015.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Análise da Arrecadação das Receitas Federais — Dezembro de 2013**. Brasília, 2013. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2013/Analismensaldez13.pdf>>. Acesso em: 04 jun. 2015.

SALVADOR, Evilásio. A reforma tributária desmonta o financiamento da Seguridade Social. **Revista SER Social**, Brasília, v. 11, n. 25, p. 42-54, jul./dez. 2009.

_____. Quem financia e qual o destino dos recursos da seguridade social no Brasil? **Observatório da Cidadania**, p. 81-90, 2007.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. A imunidade dos livros, jornais e periódicos e do papel destinado à sua impressão. **Revista do Tribunal Regional Federal 1ª Região**. Brasília, v. 8, n. 2, abr.-jun. 1996.

SEHN, Solon. Materialidade da hipótese de incidência das contribuições ao pis/pasep e cofins incidentes na importação. **Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário**. Brasília, V. 6, nº 2, p. 213-232, jul./dez. 2011.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; BARROSO, Regina Maria Fernandes. O valor aduaneiro como base de cálculo das contribuições para o pis/ pasep e a

cofins — importação. **Revista da PGFN / Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, v. 2, n. 1, jan./jul. 2012.

VIDAL, André Carvalho Foster; HORA, André Barros da. A indústria de papel e celulose. In: Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (Brasil). **BNDES 60 anos: perspectivas setoriais**. Rio de Janeiro: BNDES, 2012, p. 334-381.

*** Recebido em 03 jan. 2015.**