

ANÁLISE DA (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS IMPORTAÇÃO

Patrícia Bergesh¹

IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, Brasília - DF

RESUMO

A legislação instituidora do PIS/COFINS-Importação, Lei n.10.865/04, sob pretexto de produzir condições mais propícias para indústria nacional, acabou por mascarar o verdadeiro objetivo arrecadatório da União. Neste afã por acúmulo de recolhimento, criou verdadeiras “normas-monstro”, nas quais a base de cálculo das contribuições deixou de ser o valor aduaneiro, conceito utilizado pela Constituição, acoplando a este também ICMS (produtos) ou ISS (serviços) e o valor das próprias contribuições. Tem-se, portanto, uma legislação inconstitucional, ilegal e confusa.

ABSTRACT

The legislation that established the PIS/COFINS-Importation, Law number 10.865/04, under the excuse of creating more favorable conditions for the national industry, ended up masking the real tax collecting purpose of the government. In its eagerness for collecting more and more, it developed real “monster-laws”, in which the tax basis of the contributions was not the customs value – a concept used by the Federal Constitution – anymore. Instead, it added ICMS (products) or ISS (services) and the value of the contributions themselves. Thus, here we have unconstitutional, illegal and confusing legislation.

¹ Bacharel em Ciências Jurídicas pela UNISINOS (2002).Especialista em Direito do Estado pela UFRGS (2005). Cursando a Especialização em Direito Tributário do IBET. E-mail para contato: patricia@lenzbergesch.com.br.

INTRODUÇÃO

São várias as questões controvertidas com a entrada em vigor da Lei n. 10.865, em 1.º de maio de 2004, instituidora do PIS-Importação e COFINS-Importação. Dentre as discussões acerca das (in)constitucionalidades ali existentes, podem ser destacadas: a) se a utilização do veículo legislativo fora próprio (medida provisória/lei ordinária); b) se foi violado o art. 246 da Constituição Federal de 1988 (CF/88), que veda a adoção de Medida Provisória para regulamentar artigo da CF cuja redação tenha sido alterada por Emenda a partir de 1995; c) se o princípio da isonomia fora violado, pois há uma série de contribuintes obrigados ao pagamento do PIS e do COFINS na importação que não podem descontar créditos por estarem excluídos da sistemática de apuração não cumulativa. Ou seja, está em discussão a constitucionalidade da própria contribuição em si.

No presente e singelo estudo, não é o nosso intuito cuidar dos inúmeros questionamentos surgidos com a implantação da “não-cumulatividade”, limitando-nos apenas às questões pertinentes ao alargamento da base de cálculo do PIS-Importação e do COFINS-Importação, uma vez que referidas contribuições, criadas pela Lei n. 10.865/04 (fruto da conversão da Medida Provisória n. 164/04), incidem sobre o valor aduaneiro, assim entendido como aquele que servir de base para o Imposto de Importação, acrescido do ICMS (no caso de bens) e de ISS (quando se tratar de serviços) e do valor das próprias contribuições.

Na primeira parte deste trabalho, analisaremos a outorga de competência referente ao PIS- Importação e ao COFINS-Importação.

O primeiro item dedicaremos ao tratamento da previsão da instituição da contribuição “do importador” (art. 195, IV, da CF/88) e da sua base de cálculo (art. 149, § 2.º, CF/88), trazendo à baila a base legal aplicada, sua natureza jurídica, aspectos pertinentes à hipótese de incidência e conceitos e considerações acerca dos termos legais. Teceremos, também, comentários sobre a finalidade aparente e “real” almejadas pela Lei em comento.

No segundo item desta primeira parte, serão feitas considerações referentes ao art. 110 do CTN, até chegarmos à conclusão sobre se a Lei n. 10.865/04 está ou não de acordo com o dispositivo legal.

Já na Segunda parte do presente artigo, examinaremos questões pertinentes à constitucionalidade da base de cálculo do PIS-Importação e COFINS-Importação.

No seu primeiro item, abordaremos acerca de sua base de cálculo, bem como o valor aduaneiro, trazendo conceitos, análise dos artigos da CF/88, do CTN, das normas de comércio internacional (adotadas pelo direito interno através de tratados internacionais) e da própria lei instituidora das contribuições em foco.

No segundo item, discutiremos a (in)constitucionalidade da base de cálculo do PIS-Importação e COFINS-Importação em si, expondo se a expressão “valor aduaneiro” empregada pela Lei n. 10.865/04 está ou não em harmonia com a Constituição Federal de 1988 e demais normas de direito interno.

2 OUTORGA DE COMPETÊNCIA REFERENTE AO PIS/COFINS IMPORTAÇÃO

2.1 PREVISÃO DA INSTITUIÇÃO DA CONTRIBUIÇÃO DO “IMPORTADOR” E DA SUA BASE DE CÁLCULO

2.1.1 Considerações preliminares acerca do PIS/COFINS importação e de sua finalidade

A Lei Federal n. 10.865, publicada, em edição extra do Diário Oficial da União, de 30 de abril de 2004, entrando em vigor no dia seguinte, resultado da conversão em lei da Medida Provisória n. 164/04, instituiu nova modalidade de incidência das contribuições do PIS e da COFINS, classificadas como PIS/PASEP-Importação (Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público Incidente na Importação de Produtos Estrangeiros e Serviços) e COFINS-Importação (Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior).

O que viabilizou a suposta constitucionalidade das novas normas foi o advento da Emenda Constitucional n. 42/03, que inseriu o inciso IV no art. 195 da CF/88 e alterou o art. 149, § 2.º, da CF/88 para o PIS (já instituído pela Emenda n. 33/01)², conhecida por “Reforma Tributária”, que, dentre as poucas modificações implementadas, ampliou a competência da União Federal para instituir contribuições sociais, o que possibilitou a incidência destas sobre importações de produtos e serviços³.

No que pertine ao caráter do PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, Paulo Roberto Lyrio Pimenta manifesta que tais tributos não são meros adicionais ao Imposto de Importação. A materialidade e a destinação são distintas. O Imposto de Importação tem, como hipótese de incidência, a entrada de produtos estrangeiros no território nacional (art. 19 do CTN), enquanto as contribuições em debate incidem sobre a entrada de bens estrangeiros em território nacional, ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como a contraprestação por serviço prestado (Lei n. 10.865/2004, art. 3.º). Ademais, o destino da arrecadação do Imposto de Importação é o orçamento da União, ao passo que o das contribuições é custeio da seguridade social, financiamento do seguro-desemprego e abono anual mencionado no art. 239, § 3.º, da CF⁴.

Helena Taveira Tôrres, de outra banda, menciona que as contribuições em pauta se tratam de típicos adicionais ao Imposto de Importação e Imposto Municipal sobre a Prestação de Serviços. Conclui que, a partir da EC 42/2003, foi ampliado o campo subjetivo e material das contribuições, conferindo-lhes nova feição, agora,

² BENÍCIO, Sérgio Gonini; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso. *As principais questões do PIS e COFINS não-cumulativos e sua incidência sobre as importações*. In FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 752.

³ CARVALHO, Cristiano. *PIS e COFINS na Importação – Aspectos controvertidos de suas regras-matrizes*. In FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 254.

⁴ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Cofins-importação e PIS/PASEP-importação: Contribuições Interventivas Inconstitucionais*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 113, fev. 2005, p. 97.

como espécie de adicional dos impostos supra referidos. Estas contribuições funcionariam como um IVA-importação, sem respeitar o art. 154, inc. I, da Constituição e seus limites⁵.

Destacamos tais modificações que tornaram o importador passível de tributação para fins de custeio da seguridade social:

“Art. 195. A seguridade social será financiada (...) e das seguintes contribuições sociais:

(...)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.”

“Art. 149. (...)

2.º 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;

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.

3.º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada à pessoa jurídica, na forma da lei.”⁶

Objetivando a introdução da discussão atual, impõe-se a conceituação de importação, de bens e de serviços.

Importação, conforme De Plácido e Silva, deriva do vocábulo latino *importare* (trazer para), o que significa, pois, ação de trazer para dentro. *É empregado, na terminologia jurídica e comercial, para denominar a introdução de mercadorias, trazidas por mar, por terra ou por ar, de um país estrangeiro para o território nacional*⁷. É imprescindível, ainda, a incorporação na economia interna⁸. De fato, conforme refere

⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. PIS e COFINS na Constituição. Não-Cumulatividade e Incidência sobre Importações de Mercadorias e Serviços. *Revista Fórum de Direito Tributário – RDTF*, Belo Horizonte, ano 2, n. 9, maio/jun 2004, p.117.

⁶ Grifos nossos.

⁷ SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. SLAIBI FILHO, Nagib e ALVES, Geraldo Magela (atualiz). 17. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 413.

⁸ SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. I. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 166.

Misabel Derzi⁹, *somente se deve considerar entrada e importada aquela mercadoria estrangeira que ingressa no território nacional para uso comercial ou industrial e consumo, não aquela em trânsito, destinada a outro país.*

Bens, utilizando, novamente, a conceituação de De Plácido e Silva, é *toda coisa, todo direito, toda obrigação, enfim, qualquer elemento material ou imaterial, representando uma utilidade ou riqueza, integrado no patrimônio de alguém e passível de apreciação monetária*¹⁰.

Não obstante, tratando-se de matéria afeta ao direito tributário, importa constatar as operações reveladoras da capacidade contributiva, de representação econômica. Tratam-se, em regra, de bens com compleição física, abrangendo, contudo, aqueles sem a referida como a energia elétrica.

Leandro Paulsen¹¹ explana que os bens que importam ao assunto em debate são os *economicamente apreciáveis, assim entendidos quaisquer produtos, primários ou industrializados, sejam ou não destinados ao comércio, qualquer que seja sua finalidade, aos quais se possa atribuir um valor em moeda.*

Serviço, em um primeiro momento, pode ser compreendido como todo o esforço humano desenvolvido em benefício de outrem e empreendido no bojo de uma relação jurídica¹².

José Eduardo Soares de Melo¹³ expõe que serviço é *prestação de esforço humano a terceiros, com conteúdo econômico, em caráter negocial, sob regime jurídico de direito privado, tendendo à obtenção de um bem material ou imaterial.*

⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 215. Nota de atualização de Misabel Derzi.

¹⁰ SILVA, De Plácido e. *Op. Cit.*, p. 118.

¹¹ PAULSEN, Leandro. *Direito da Seguridade Social*, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 408.

¹² BARRETO, Ayres F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003, p. 29.

¹³ PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Porto Alegre: Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 250.

Convém salientarmos que as novas contribuições¹⁴ (PIS-Importação e COFINS-Importação) não possuem relação com as contribuições para o PIS/Pasep-receitas e para o COFINS-receitas, cujas regras matrizes de incidência e naturezas são diversas¹⁵. Ademais, a finalidade dos primeiros, nos termos da legislação, não foi a de custear a seguridade social, e sim, a de equalizar a carga tributária incidente sobre os bens e serviços produzidos no Brasil com a dos bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, a fim de favorecer a produção nacional e desestimular as importações, o que restou evidente na exposição dos motivos¹⁶ da Medida Provisória n. 164/2004¹⁷.

Muito embora a finalidade esteja explicitada no conteúdo da Medida segundo acima ressaltado, há pensamentos em sentido diverso. Os adeptos de tal concepção compreendem que a instituição das contribuições, nos termos da legislação em comento, não visa à tutela da indústria nacional e dos serviços prestados por pessoas jurídicas e físicas sediadas no país, até porque produto ou serviço estrangeiro não chegava e, tampouco, era lançado, no mercado brasileiro, em condições mais em conta que os nacionais¹⁸. Ocorre que a operação (importação de bens e serviços estrangeiros) era gravada pelo imposto de importação, por vezes superior à soma das duas contribuições atuais. Contudo, tal operação implicava o

¹⁴ Segundo Leandro Paulsen, trata-se de novas contribuições. PAULSEN, Leandro, *Direito da Seguridade Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 507. Mesmo entendimento possui René Bergmann Ávila e Éderson Garin Porto, aviltando que as mesmas constituem novos tributos, distintos dos outros, apesar da quase identidade de nomenclatura e de alguns pontos específicos identificadores. (ÁVILA, René Bergmann; PORTO Éderson Garin. *COFINS*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 240.)

¹⁵ BORGES, Ciro Cardoso Brasileiro. Fundamentos de Validade e Regimes Jurídico-tributários da Contribuição para o PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação, veiculadas pela Lei 10.865/2004. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 108 Set/2004, p. 29.

¹⁶ "As contribuições ora instituídas dão 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 Contribuição para o Financiamento da seguridade social (COFINS) e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas destas contribuições."

¹⁷ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cofins-importação e PIS/Pasep-importação: Contribuições Interventivas Inconstitucionais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 113, fevereiro 2005, p. 96.

¹⁸ PRADE, André Porto. PIS e Cofins sobre a importação: aspectos controversos da Lei n. 10.865/04. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 18, set. 2004, p. 10.

rateio da arrecadação com os Estados membros e municípios da República Federativa. Assim, a União, ao instituir as contribuições PIS-Importação e COFINS-Importação, evitou a repartição do recolhimento de receitas. Logo, constatamos que a legislação tem, por objeto, efetivamente, cobrir o “rombo” da Previdência Social diante de gestões equivocadas, muito desviadas da consecução do interesse público¹⁹.

2.1.2 Critérios pertinentes às hipóteses de incidência do PIS-COFINS sobre importação de bens, produtos e serviços²⁰

2.1.2.1 Critério material

O aspecto material da hipótese de incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação está descrito nos capítulos I e II da Lei n. 10.865/04, sob a denominação “Incidência e Fato Gerador”.

O art. 1.º reza que as contribuições incidem sobre a importação de bens e serviços, alcançando toda a base econômica do art. 195, IV, da CF/88. Cabe referir que a menção a produtos abrange o conceito de mercadorias, ou melhor, bens destinados ao comércio, bem como o de bens, seja qual for seu destino e aplicação²¹.

Importante destacar que a lei em foco, tal como o DL n. 37/66, estabelece as denominadas ficções, entendendo, como estrangeiros, os produtos nacionais exportados que retornem ao país, com algumas ressalvas.

No caso do imposto sobre a importação, tais ficções se mostraram, há muito, inconstitucionais pelo STF²², já que a base econômica do imposto é, justamente, a importação de produtos estrangeiros. Contudo, no caso do PIS e da COFINS, tem-se, como lastro fundamental, a importação, pura e simples, de bens ou serviços, não

¹⁹ CARDOSO, Daniel Gatschnigg. Novas contribuições sociais incidentes sobre a importação sobre bens e serviços criadas pela Lei n. 10.865/2004. *Repertório de Jurisprudência IOB*, n. 18, v. 1, 2.ª quinzena, set. 2004, p. 684.

²⁰ Ressaltamos que há vários tipos de classificações no que pertine a tais critérios, mas devido a cientificidade com o qual é abordado, adotamos a classificação adotada pelo Orientador Leandro Paulsen. (Paulsen, Leandro *Direito da Seguridade Social*, p. 508 – 515).

²¹ PAULSEN, Leandro. *Direito da Seguridade Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 508.

²² Recurso Extraordinário n. 104.306-7/SP, março de 1986.

havendo o impedimento acima mencionado. Portanto, mostram-se constitucionais, neste aspecto, as ficções referidas.

Mister referir que o § 1.º do art. 1.º da lei em comento estipula como requisitos à configuração de importação de serviços: a) execução por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior; e b) execução no país ou que o resultado neste se verifique.

O art. 2.º trata das ocasiões onde não ocorre a tributação das contribuições. Contudo, despicienda a maior parte da regulamentação, tendo em conta que algumas hipóteses não comportam importação propriamente, no sentido de incorporação à economia interna ou em razão da imunidade do importador²³. Colocados tais aspectos, apenas os incisos III e X mostram-se opções do legislador em não tributar.

No que pertine ao fato gerador sobre a importação de bens e produtos, tem-se que a incidência das contribuições se implementa quando de sua entrada no território nacional. O legislador, neste aspecto, estipulou a presunção da entrada dos bens, devendo, posteriormente, haver a apuração competente de extravios, evitando-se, então, a burla da legislação (art. 3.º, § 1.º). Não estão incluídas, conforme a norma (art. 3.º, § 2.º), as malas e remessas postais sob a guarda das companhias aéreas e dos serviços de correio. A regra também exclui as mercadorias importadas a granel e que, por sua natureza ou condições de manuseio na descarga, impliquem perdas previsíveis. Não obstante, neste caso, o extravio não pode ser superior a 1%, enquanto, na legislação do imposto de importação (DL n. 37/66), há a tolerância de 5%.

Quanto ao fato gerador da importação de serviços, este se apresenta no pagamento, creditamento ou remessa de valores em contraprestação aos serviços efetuados.

²³ PAULSEN, Leandro. *Direito da seguridade social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 509.

Rev. Disc. Jur. Campo Mourão, v. 3, n.1, p.235-265, jan./jul. 2008. 204

2.1.2.2 Critério temporal

O aspecto temporal da hipótese de incidência do PIS e da COFINS sobre importação de produtos e bens, ou melhor, o momento em que se deve considerar ocorridos tais fatos geradores para fins de incidência das contribuições é equivalente ao do Imposto sobre a Importação (DL 37/66). Considera-se, pois, ocorrida a entrada de bens estrangeiros no território nacional quando do registro da Declaração de Importação, em se tratando de bens submetidos ao despacho aduaneiro para consumo, visando à incorporação à economia nacional (procedimento normal²⁴). O art. 4.º da Lei 10.865/04²⁵ estabelece os momentos de ocorrência do fato gerador para efeito de cálculo das contribuições em tela.

Já na importação de serviços, o fato gerador ocorre na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores em contraprestação ao serviço prestado.

2.1.2.3 Critério pessoal

O PIS/COFINS-importação tem como sujeito ativo a União, até porque é esta a instituidora das referidas contribuições. O art. 20 da Lei n. 10.865/04 prevê que compete à Secretaria da Receita Federal a administração e a fiscalização das mesmas.

²⁴ Constituem exceções os casos de admissão temporária e quando não ocorre o despacho aduaneiro, hipóteses como abandono de mercadorias ou mesmo quando estas são apreendidas no caso de contrabando ou descaminho. In PAULSEN, Leandro. *Direito da Seguridade Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 511-512.

²⁵ “Art. 4.º Para Efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I – na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;

II – no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira;

III – na data do vencimento do prazo de permanência dos bens em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento, na situação prevista pelo art. 18 da Lei n. 9.779, de 19 de janeiro de 1999;

IV – na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de que trata o inciso II do caput do art. 3.º desta Lei.

Parágrafo único. O disposto no inciso I do caput deste artigo aplica-se, inclusive, no caso de despacho para consumo de bens importados sob regime suspensivo de tributação do imposto de importação.”

Rev. Disc. Jur. Campo Mourão, v. 3, n.1, p.235-265, jan./jul. 2008. 205

Já o sujeito passivo é o contribuinte, no caso o importador, consistindo na pessoa física ou jurídica que promova a entrada dos bens no território nacional (importação de bens) ou a pessoa física ou jurídica aqui domiciliada contratante dos serviços ou beneficiária do serviço (importação de serviços)²⁶. Ainda se equiparam ao importador o destinatário da remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada²⁷.

Os responsáveis solidários, arrolados no art. 6.º da Lei n. 10.865, são: I- o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; II- o transportador, quando transportar bens procedentes do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; III- o representante, no País, do transportador estrangeiro; IV- o depositário, assim considerado qualquer pessoa incumbida da custódia de bem sob controle aduaneiro; V- o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal..

2.1.2.4. Critério quantitativo

O aspecto quantitativo refere-se à base de cálculo e às alíquotas a serem aplicadas.

A base de cálculo do PIS/COFINS-importação de bens e produtos é o “valor aduaneiro”, assim entendido como aquele que servir ou serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do ICMS sobre a importação e do valor das próprias contribuições (art. 7.º, I, da Lei n. 10.865/04). Esta é a chamada base de cálculo “por dentro”, muito criticada por se tratar de uma tributação sobre

²⁶ Incisos I, II, III do art. 5.º da Lei n. 10.865/04.

²⁷ Parágrafo único do art. 5.º da Lei n. 10.865/04.

tributação, já que a *base imponible*²⁸ não se limita somente ao valor da mercadoria vendida, mas sim ao valor de toda a operação, incluído nesta o próprio tributo.²⁹

Ocorre que o art. 149, § 2.º, III, “a”, da CF/88³⁰, prevê a incidência da contribuição social sobre a importação tendo por base de cálculo tão somente o “valor aduaneiro”, dotado de conceito próprio, previsto, inclusive, na legislação acerca do comércio exterior, configurando objeto da cláusula VII do GATT³¹. Porém, reservaremos esta discussão no decorrer do nosso estudo, limitando, por ora, expor o aspecto quantitativo constante na lei instituidora da contribuição em comento.

Já no que pertine ao PIS/COFINS-importação de serviços, a base de cálculo é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições. Cristiano Carvalho afirma que é correta a base de cálculo deixar de fora o imposto de renda, eis que o valor é sobre o serviço importado, sendo este o suporte fático para a base das contribuições. O que se questiona é a inclusão do ISS sobre a base de cálculo, o que configura tributação sobre tributação³² (trataremos da questão da constitucionalidade ou não da base de cálculo no último item do presente trabalho).

A alíquota do PIS/PASEP-importação é de 1,65% e da COFINS-importação é de 7,6%, o que resta previsto no art. 8.º da Lei n. 10.865/04. Entretanto, a lei estabelece percentuais diferenciados para alguns itens, bem como imunidades a outros e até mesmo reduz a zero a alíquota de alguns produtos.³³

²⁸ Denominação dada por Geraldo Ataliba (ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de Incidência Tributária*. 6.ª ed., 2.ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2001, p. 108.)

²⁹ CARVALHO, Cristiano. PIS e COFINS na Importação – Aspectos controvertidos de suas regras-matrizes. In FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 259.

³⁰ Já indicado no item 1.1.1, p. 9, do presente estudo.

³¹ PAULSEN, Leandro. *Direito da Seguridade Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 513.

³² CARVALHO, Cristiano. PIS e COFINS na Importação – Aspectos controvertidos de suas regras-matrizes. In FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 270.

³³ PAULSEN, Leandro. *Direito da Seguridade Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 514-515. Porém, não adentraremos nesta seara, eis que não constitui objeto deste.

2.2 CONSIDERAÇÕES ACERCA DO ART. 110 DO CTN

Referido artigo proíbe que a lei tributária altere *a definição, o conteúdo e o alcance dos institutos de direito, conceitos e formas de direito privado, utilizados expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.*

O artigo 149, § 2.º, III, da CF/88, utilizou-se de um conceito de direito privado (valor aduaneiro) para definir a competência tributária da União no que tange às contribuições incidentes sobre a importação de produtos do exterior, tal qual ocorre com o Imposto de Importação. Ocorre que a Lei n. 10.865/04, ao regulamentar as contribuições em discussão, alterou o conceito de valor aduaneiro. Cabe referir que o conceito de valor aduaneiro possui conteúdo definido por acordo internacional, estando incorporado ao ordenamento jurídico nacional³⁴.

A Constituição, então, quando da delimitação da competência tributária, utilizou conceito de direito privado e, desse modo, não é dado ao legislador infraconstitucional alargar a referida outorga de competência, expressa ou implicitamente, aplicando conceitos, institutos e formas que não as empregadas no texto constitucional. Inclusive indispensável o cuidado e precisão no trato da linguagem como um todo, tendo em conta que é o meio de veiculação das normas jurídicas³⁵. Logo, se o legislador não respeita tal regra, criando nova exação, há a inconstitucionalidade e mesmo a ilegalidade na norma.

Andrei Pitten Velloso explicita que o art. 110 do Código Tributário Nacional veicula *regra que é mera explicitação de decorrência lógica da superioridade material da Constituição e que o alcance do art. 110 do CTN é indevidamente restrito, pois os conceitos constitucionais que tenham sido recepcionados do direito público infraconstitucional e de fora*

³⁴ LIMA, Maria Ednalva de. Breve análise das Contribuições ao PIS e COFINS Incidentes sobre a Importação de Produtos (Emenda Constitucional n. 42/03 e Lei n. 10.865/04). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 109, out 2004, p. 86.

³⁵ PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 5. ed.. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2003, p. 765.

*do sistema jurídico tampouco podem ser alterados pelo legislador infraconstitucional, se disso resultar ampliação de competência tributária*³⁶.

E continua afirmando que o legislador infraconstitucional não poderá ampliar o conceito semântico do conceito civil (incorporado à Constituição e fundamento de vinculação do legislador infraconstitucional) para ampliar a competência impositiva, caso contrário, *estaria extrapolando os lindes do próprio conceito constitucional*³⁷.

A propósito, transcreve-se parte de voto memorável, proferido no Recurso Extraordinário n. 71.758, de 14 de junho de 1972, pelo Ministro Luiz Gallotti, o qual manifesta que *se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiria todo o sistema tributário inscrito na Constituição*.

Analisando o teor do art. 110 do CTN com mais vagar, a lei apenas poderá alterar *a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado* quando estes não forem tipos, constitucionalmente, previstos para repartição de competências. O art. 146, I, da CF, impõe esta coerência. Caso a União, Distrito Federal, Estados ou Municípios pudessem manipular os conceitos que servem à repartição de competências, mediante leis suas, alterando os tipos prescritos, estaria prejudicada a hierarquia normativa (da Constituição diante das leis) e os princípios de garantia de certeza e segurança jurídica³⁸. Melhor explanando, se fossem possíveis alterações ao alvedrio do legislador, a lei tributária acabaria por trazer, ao mundo jurídico, institutos que seriam idênticos no nome, mas, totalmente diversos no

³⁶ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p.96-97.

³⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 89, 96 e 97.

³⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. PIS e COFINS na Constituição. Não-Cumulatividade e Incidência sobre Importações de Mercadorias e Serviços, *RFDT* 09/85, jun/2004, p. 94/95.

conteúdo, acarretando instabilidade jurídico-social. Em decorrência, não há risco de se ver a Carta sem as cautelas e processos que lhe são próprios³⁹.

Pedro Anam Jr. e Fabíola Cassiano Keramidas referem que a intenção do art. 110 do CTN é evitar a manipulação de conceitos por parte do Governo para alcançar fins arrecadatários⁴⁰.

Helena Taveira Tôres refere que se trata *de reforço ao quanto já se desdome da própria Constituição, mas que é sempre importante. É a mais lúdima afirmação das funções de norma geral em matéria de legislação tributária, prescrita pelo art. 146, I, da CF, em favor da eliminação de eventuais conflitos de competência, em matéria tributária*⁴¹.

A Lei n. 10.865/04 criou duas contribuições sociais (uma geral e outra securitária) que têm, por fato gerador, a importação e fixou “alíquota *ad valorem*” (1,65% para PIS/Pasep-Importação e 7,6% para COFINS- Importação), mas ampliou a base de cálculo, afrontando o art. 149, § 2.º, III, da CF.

Mas, embora as contribuições sejam diversas, a base de cálculo deve ser a mesma, ou seja, valor aduaneiro, pois somente este mensura o fato “importar produtos do exterior”.

A Lei n. 10.865/04, em seu art. 7º, I, estabelece, contudo, que a base de cálculo do PIS/Pasep- Importação e COFINS-Importação, nos casos de importação de bens será *o valor aduaneiro, assim entendido, para efeitos desta lei, o valor que servir ou serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Comunicação (ICMS) incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das*

³⁹ CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COMENTADO: DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA, ARTIGO POR ARTIGO. Coord. Vladimir Passos de Freitas. Comentário ao art. 110 por Sérgio Feltrin Corrêa. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 536.

⁴⁰ JÚNIOR ANAM, Pedro; KERAMIDAS, Fabíola Cassiano. Aspectos Constitucionais e Legais da Lei n. 10.865/04 – PIS/Pasep/Cofins-Importação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 110, nov. 2004, p.78.

⁴¹ TÔRES, Helena Taveira, PIS e COFINS na Constituição. Não-Cumulatividade e Incidência sobre Importações de Mercadorias e Serviços, *RFDT* 09/85, jun/2004, p. 94/95.

*próprias contribuições na hipótese do inciso I do caput do art. 3.º da Lei*⁴² (cabe referir as alterações empreendidas pelo art. 41 da MP n. 252/2005, implementada pela Instrução Normativa n. 552/2005, da SRF).

O artigo 7.º, inciso I, da manifestada Lei é inconstitucional (e ilegal), pois determina que outros valores, além do aduaneiro, sejam computados na apuração da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a importação de produtos do exterior (matéria que será tratada no próximo item).

3 EXAME DA CONSTITUCIONALIDADE DA BASE DE CÁLCULO DO PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO

3.1 DA BASE DE CÁLCULO E DO VALOR ADUANEIRO

Agora sim analisaremos com mais alento tudo o que se refere à base de cálculo das contribuições em tela.

Já mencionamos o art. 149, § 2.º, III, da CF/88, através do qual se depreende que a base de cálculo do PIS/COFINS-importação será o valor aduaneiro, que, na linguagem do comércio exterior, significa o valor do bem no momento em que adentra no país⁴³. Outra não poderia ser, então, sua base de cálculo se não o valor aduaneiro, no caso de bens, e o valor dos serviços, no caso da prestação destes.

Alfredo Augusto Becker ensina que a base de cálculo de um tributo é a parcela nuclear de sua hipótese de incidência, a partir da qual, transformada em cifra e submetida à aplicação da alíquota, obtém-se o montante do tributo devido⁴⁴. Já Baldomir Roosevelt Sosa refere que a base de cálculo consiste no valor tributável, ou

⁴² LIMA, Maria Ednalva de. Breve análise das Contribuições ao PIS e COFINS Incidentes sobre a Importação de Produtos (Emenda Constitucional n. 42/03 e Lei n. 10.865/04). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 109, out 2004, p. 86-87.

⁴³ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Breves anotações sobre a incidência do PIS e da Cofins na Importação. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 108, set./2004, p. 87.

⁴⁴ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*, 3. Ed, São Paulo: Lejus, 1998, p. 406. *Rev. Disc. Jur. Campo Mourão*, v. 3, n.1, p.235-265, jan./jul. 2008. 211

seja, naquele que serve de suporte à incidência do tributo, permitindo sua qualificação⁴⁵.

Ademais, o art. 20 do CTN dispõe que a base de cálculo do imposto, quando a alíquota for “ad valorem” (inciso II), é o preço normal que o produto ou seu similar alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no país.

Cabe referirmos que as alíquotas são estabelecidas pelo Poder Executivo, levando em conta a essencialidade ou a utilidade do produto, sendo que, quanto mais necessários, maior alíquota ostentam. Também interfere, na fixação da alíquota, a concorrência que possa fazer o produto estrangeiro à indústria nacional. Se houver similar nacional, a alíquota é majorada, caso contrário, é reduzida.⁴⁶

A base de cálculo, então, tem como função, medir a grandeza econômica do fato gerador, bem como controlar o poder de tributar, protegendo o contribuinte de eventuais desatinos do legislador infraconstitucional⁴⁷.

Ocorre que a Lei 10.865/04 prevê como base de cálculo destas contribuições não apenas o valor do bem ou do serviço, mas este acrescido do valor pago a título de ICMS e ISS, conforme seja o caso de importação de bem ou de serviço. Senão vejamos:

“Art. 7.º A base de cálculo será:

*I – o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, **acrescido do** valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e **do valor das próprias contribuições**, na hipótese do inciso I do caput do art. 3.º desta lei; ou*

*II – o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, **acrescido** do Imposto sobre Serviços de qualquer*

⁴⁵ SOSA, Roosevelt Baldomir. Comentários à Lei Aduaneira: Decreto n. 91.030/85. São Paulo: Aduaneiras, 1995, p. 107.

⁴⁶ CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COMENTADO: DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA, ARTIGO POR ARTIGO. Coord. Vladimir Passos de Freitas. Comentário ao art. 20 por Eliana Calmon. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 61.

⁴⁷ SOUZA, Ricardo Conceição; SABBAG, Maristela Miglioli. Os Limites do Legislador quanto à Estruturação da Base de Cálculo. Uma Análise Objetiva das Contribuições – PIS e Cofins – Incidentes da Importação, *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 105, jun./2004, p. 78.

Natureza – ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3.º desta Lei.(...)”⁴⁸

Cabe referir que Receita Federal, recentemente, implementou a Instrução Normativa n. 552, de 28 de junho de 2005, visando à operacionalização da alteração implementada pelo art. 41 da Medida Provisória n. 252/2005, a qual, por sua vez, alterou o art. 7.º da Lei n. 10.865/04.

“Art. 41 da Medida Provisória n. 252, de 15 de junho de 2005 (em tramitação):

Os arts. 7.º, 8.º, 28 e 40 da Lei n. 10.865, de 2004, passam a vigorar com a seguinte redação:

‘art. 7.º § 5.º Para efeito do disposto no § 4.º não se inclui a parcela a que se refere a alínea “e” do inciso V do art. 13 da Lei Complementar n.87, de 13 de setembro de 1.996.’”

Portanto, a forma de calcular PIS e COFINS-Importação restou mais simplificada (não mais justa), já que foram retirados da base de cálculo destes tributos os *impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras*.

Latente que o legislador, por meio do estratagema de equação matemática, está alargando a sua competência tributária, almejando incrementar a arrecadação, eis que manda computar na base de cálculo valores estranhos à operação de importação⁴⁹.

Afinal sob qual perspectiva econômica ou jurídica é possível agregar, na base de cálculo, valores estranhos à operação tributável?

A definição de valor aduaneiro encontra-se no artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT 1994, a fim de promover a redução de entraves ao comércio entre os países⁵⁰.

Após a Rodada Uruguai de Negociações Comerciais do GATT, restou aprovada a ata final que incorpora os resultados da referida Rodada, esta assinada em Marraqueche, em 12 de abril de 1994, sendo incorporada, ao direito nacional, pelo

⁴⁸ *Grifos nossos.*

⁴⁹ SOUZA, Ricardo Conceição; SABBAG, Maristela Miglioli. Os Limites do Legislador quanto à Estruturação da Base de Cálculo. Uma Análise Objetiva das Contribuições – PIS e Cofins – Incidentes da Importação, *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 105, jun./2004, p. 78

⁵⁰ A fim de demonstrar a participação do Brasil no referido acordo, importante mencionar o art. 89 da Lei Aduaneira (Decreto n. 91.030/85): “A base de cálculo do imposto é (Decreto-Lei n. 37/66, artigo 2.º, e Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), artigo VII):

Decreto Legislativo n. 30, de 15 de dezembro de 1994, ratificado pelo Decreto n. 1.355, de 30 de dezembro de 1994.

Incluiu-se, na assinalada ata final, o Acordo sobre a Implementação do artigo VII do GATT 1994, constante do anexo 1, tratando, especificamente, da uniformização dos procedimentos destinados à determinação do valor aduaneiro, sendo que vige, atualmente, internamente, o aduzido Acordo⁵¹.

Em 26 de dezembro de 2002, houve expedição do Decreto n. 4.543, regulamentando as atividades aduaneiras e a tributação das operações de comércio exterior, tendo, por base, o Acordo incorporado ao ordenamento brasileiro pelo Decreto n. 1.355/94, o qual, em seu art. 77, estipula:

“Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, artigo 8, parágrafo 2, aprovado pelo Decreto Legislativo n. 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto n. 1.355, de 15 de dezembro de 1994):

- I- o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou aeroporto alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;*
- II- os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e*
- III- o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas no inciso I e II.”*

O valor aduaneiro, então, consubstancia-se no valor da mercadoria, acrescido dos custos e despesas com frete e seguro. Assim, a definição de valor aduaneiro é fundada no art. 77 do Decreto n. 4.543/02, o qual inseriu os termos do artigo VII do GATT 1994 no ordenamento jurídico brasileiro, passando a integrar o direito interno.

Cabe referir que, nos termos do art. 78 do CTN, os tratados e convenções internacionais são, materialmente, leis internas e, no caso específico do GATT, de direito privado. Logo, a lei criadora das contribuições incidentes sobre a importação de produtos não pode alargar o conceito de valor aduaneiro.

(...) II) quando a alíquota for ad valorem, o valor aduaneiro definido no artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), no qual o Brasil é parte: (...)” (In SOSA, Roosevelt Baldomir. Comentários à Lei Aduaneira: Decreto n. 91.030/85. São Paulo: Aduaneiras, 1995, p. 107.)

⁵¹ TÓRRES, Heleno Taveira. PIS e COFINS na Constituição. Não-Cumulatividade e Incidência e Incidência sobre Importações de Mercadorias e Serviços. *RFDT* 09/85, jun/2004, p. 127.

Apesar de ainda controvertida, a definição de “valor aduaneiro” para fins de incidência tributária já vem sendo discutida pela jurisprudência, sendo uníssono o reconhecimento do GATT. transcrevemos parte de decisão da Desembargadora Consuelo Yoshida : *“Entendo que a Lei n. 10.865/04 ampliou, indevidamente, o conceito de valor aduaneiro constante do GATT e Decreto n. 1.355/94, extrapolando o legislador infraconstitucional os limites impostos pela Constituição Federal”*.⁵²

A base de cálculo, então, deveria ser o valor da mercadoria, apenas acrescido do valor do frete e do seguro, tendo em conta a definição de valor aduaneiro, incorporado ao direito privado, em respeito ao art. 149, § 2.º, III, *a*, da CF e ao art. 110 do CTN (matéria que será tratada em item seguinte).

2.2. INCONSTITUCIONALIDADE DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO

No que tange ao art. 7.º, I, da Lei n. 10.865/04, é de se visualizar que o termo “valor aduaneiro” foi, ilegal e inconstitucionalmente, ampliado. Ocorre que o legislador, em caso, empregou tal termo (utilizado pela Constituição) para conferir, em certo aspecto, respeito à norma superior, mas, ao mesmo tempo, conceituou-o de modo tão abrangente que extrapolou o significado que possui nos limites constitucionais.

A expressão “valor aduaneiro”, segundo empregada na Constituição, representa o valor do bem no momento em que ingressa no país, pois apenas se assim for entendido é que possuirá relação com a hipótese de incidência da contribuição, respeitando a necessária correlação que deve haver entre a base de cálculo e fato gerador.

O conceito constitucional de valor aduaneiro, ressalte-se, não deve apenas se pautar na legislação, mas partir de premissas culturais que o aceitem e o amoldem de

⁵² Decisão da Desembargadora Federal Consuelo Yoshida (TRF 3.ª Região – AG 2004.03.00.034931-0/SP – DJU-II 14.07.2004, p. 122).

forma abstrata e genérica, atuando de forma aberta para que a incidência das duas novas contribuições possa ocorrer de forma constitucional sobre bens e serviços na forma especificada na Constituição Federal⁵³.

O legislador (na confecção da Lei n. 10.865/2004) ultrapassou o comando constitucional que ordenava, como embasamento das contribuições, “o valor aduaneiro”, tendo em conta que o estipulou de modo distinto para bens e serviços, aglutinando a estes as próprias contribuições e os impostos sobre o consumo. Ocorre que, conforme já exposto, o conceito de “valor aduaneiro” não pode possuir elementos estranhos que não sejam vinculados ao valor da transação comercial internacional⁵⁴.

Assim, do mesmo modo que o inciso I do art. 7.º da Lei n. 10.865/04 é inválido por considerar, na base de cálculo da contribuição, valor além daquele que tem o bem quando ingressa no país, inválido também é o inciso II por considerar valor além daquele, efetivamente, pago pelo serviço prestado.

No caso, a impropriedade dessa base de cálculo “extra” está em que o valor a mais considerado não tem qualquer relação com nenhuma atividade realizada pelo contribuinte, ou com qualquer serviço que o Estado venha a lhe prestar. Em verdade, com tal regulamentação, o importador, além de ter a mesma realidade onerada por mais de um tributo (ICMS, IPI, II, COFINS, PIS), deve recolher tributo porque, justamente, pagou tributo (na base de cálculo da COFINS, considera-se o valor recolhido a título de ICMS ou ISS). Então, tributa-se a própria tributação, em óbvia violação ao princípio da capacidade contributiva. Tal colocação faz concluir que pagar tributo é fato gerador de obrigação tributária principal. Assim, se o pagamento de tributo for considerado uma realidade tributável, já que revela capacidade contributiva, criar-se-á uma cadeia infundável de fatos tributáveis, ocasionando o

⁵³ BUSCHMANN, Marcus Vinícius. As contribuições para PIS-importação e para COFINS-importação e o conceito constitucional de valor aduaneiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 111, dez 2004, p. 99.

achatamento do poder econômico do contribuinte, tendo em conta que pagará tributo pois já recolheu outro.

Os tributos II, IPI, ICMS, PIS e COFINS exigidos na importação possuem o mesmo fato gerador, incidindo no mesmo momento. Então, o valor de cada um destes pode ser auferido ao mesmo tempo. Logo, não há, realmente, como inserir na base de cálculo do outro, pois a incidência de qualquer um deles é, efetivamente, posterior ao fato que também é gerador dos demais.

Este é o raciocínio desenvolvido por José Eduardo Soares de Melo no que tange à impossibilidade de se incluir, na base de cálculo do ICMS, valores relativos a contribuições, ao IPI e ao II, e as taxas e demais ônus incidentes na importação⁵⁵. Tal entendimento, embora não desenvolvido quanto à base de cálculo das contribuições-importação é inteiramente aplicável, conforme Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado⁵⁶.

Helena Taveira Tôres manifesta, ainda, que, consoante as disposições gerais do Acordo GATT 1994, o chamado primado do “valor da transação”, critério inafastável para o emprego da “valoração aduaneira”, há de vir acompanhado dos princípios de neutralidade e de objetividade, com respeito aos atos negociais praticados, de modo a promover a mais ampla expressão da certeza e segurança jurídica para os contribuintes⁵⁷.

Continua referindo que as convenções internacionais prevalecem sempre sobre quaisquer regras infraconstitucionais do ordenamento, existindo, inclusive, regra expressa que o afirma, no caso, o art. 98 do CTN.

⁵⁴ BUSCHMANN, Marcus Vinícius. As contribuições para PIS-importação e para COFINS-importação e o conceito constitucional de valor aduaneiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 111, dez 2004, p. 99.

⁵⁵ MELO, José Eduardo Soares de. *ICMS – teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004, pp. 196-197.

⁵⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Breves anotações sobre incidência do PIS e da COFINS na importação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 108, set. 2004, p. 89.

⁵⁷ TÔRES, Helena Taveira. PIS e COFINS na Constituição. Não-Cumulatividade e Incidência e Incidência sobre Importações de Mercadorias e Serviços. *RFDT* 09/85, jun/2004, p. 128.

Dessa forma, conforme o princípio da prevalência da aplicabilidade das normas contidas em convenções internacionais, os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna e serão observados pela legislação que lhe sobrevenha. Na espécie, as superações provocadas pela Lei n. 10.865/04 no que pertine aos limites da base de cálculo, fundadas nos limites do valor aduaneiro, identificado sob a égide dos princípios da neutralidade e objetividade, são inconstitucionais⁵⁸.

Não há dúvidas de que o art. 149, § 2.º, II e artigo 195, IV, ambos da CF/88, conferem legitimidade à criação das contribuições estatuídas pela Medida Provisória n. 164/2004, convertida, posteriormente, na Lei n. 10.865/2004.

A legislação instituiu contribuições cobradas mediante alíquotas “ad valorem” e incidentes sobre a importação, segundo a previsão do art. 149, § 2.º, III, da CF/88. Resta claro, portanto, que a base de cálculo deverá ser o “valor aduaneiro”.

Contudo, o art. 7.º, I, da Lei n. 10.865/04, em clara violação constitucional, dispõe que a base de cálculo das novas contribuições, incidentes sobre a importação de bens e serviços, seria o valor aduaneiro que servisse de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do montante desse imposto, do ICMS devido e do valor das próprias contribuições⁵⁹.

Então, latente a inconstitucionalidade parcial do art. 7.º, inc. I, na medida em que a base de cálculo estabelecida para importação de bens não é só o valor aduaneiro do bem, conforme determina o art. 149, § 2.º, da CF/88, mas também as quantias pagas a título de Imposto de Importação, de ICMS e das próprias COFINS-Importação e PIS-Importação, calculadas “por dentro”, superando a base de cálculo constitucionalmente definida⁶⁰.

⁵⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. PIS e COFINS na Constituição. Não-Cumulatividade e Incidência e Incidência sobre Importações de Mercadorias e Serviços. *RFDT* 09/85, jun/2004, p. 128.

⁵⁹ PRADE, André Porto. PIS e Cofins sobre Importação: Aspectos Controversos da Lei n. 10.865/04. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 108, set./2004, p. 13.

⁶⁰ Neste sentido, Gabriel Lacerda Troianelli (TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Inconstitucionalidade Parcial das Contribuições criadas pela MP 164 – PIS-Importação e Cofins-Importação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 103, abril 2004, p. 62-63), Marcus Vinicius Buchmann *Rev. Disc. Jur. Campo Mourão*, v. 3, n.1, p.235-265, jan./jul. 2008. 218

Também, parcialmente inconstitucional o art. 7.º, inciso II, da lei em comento, tendo em conta que, para a importação de serviços, há incidência das contribuições sobre o valor do serviço, acrescido do ISS e das próprias Cofins-Importação e PIS-Importação, calculadas “por dentro”⁶¹.

Cabe mencionar que, quando da fixação da base de cálculo das contribuições na hipótese de importação, o art. 149, § 2.º, II, da CF/88, refere-se apenas ao valor aduaneiro, expressão utilizada na exportação de bens e não na de serviços. Ocorre que não haveria possibilidade de ser diferente, tendo em conta que, à época da EC n. 33/01, não incidia qualquer imposto sobre a importação de serviços.

Certo é que não há lugar para incidência de contribuições incidentes sobre o preço do serviço acrescidas de ISS e dos valores das próprias contribuições. Neste sentido, há de se considerar que, a partir da EC n. 33/01, todas as contribuições que não tivessem a base de cálculo definida em outro local da Constituição que não ao art. 149 e fossem instituídas mediante alíquotas “ad valorem” somente poderiam ter, como base de cálculo, por força do § 2.º, III, o faturamento, a receita bruta, o valor da operação ou o valor aduaneiro.

Desse modo, segundo Gabriel Lacerda Troianelli⁶², *ou se interpreta o “valor aduaneiro” referido no artigo 149, § 2.º, III, da Constituição Federal como correspondente, também, ao preço do serviço, de modo a termos, ao lado do valor aduaneiro do bem, um “valor aduaneiro do serviço”, solução esta que se recomenda até mesmo como forma de preservar a isonomia entre os importadores de bens e serviços, ou as novas contribuições, quando*

(BUSCHMANN, Marcus Vinícius. As contribuições para PIS-importação e para COFINS-importação e o conceito constitucional de valor aduaneiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 111, dez 2004, p. 99) e Paulo Roberto Lyrio Pimenta (PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cofins-importação e PIS/Pasep-importação: Contribuições Interventivas Inconstitucionais. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 113, fevereiro 2005, p. 101).

⁶¹ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A inconstitucionalidade parcial das contribuições criadas pela MP 164 – PIS- Importação e Cofins-Importação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 103, abr 2004, p. 65.

⁶² TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A inconstitucionalidade parcial das contribuições criadas pela MP 164 – PIS- Importação e Cofins-Importação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 103, abr 2004, p. 65.

incidentes sobre a importação de serviços, serão totalmente ilegítimas por falta de respaldo constitucional.

A conclusão a que se chega, portanto, é no sentido de que, tanto na importação de bens quanto na de serviços, a base de cálculo deverá ser apenas o valor destes, restando inconstitucional a inclusão, na referida, de outros tributos incidentes sobre a importação.

Nas palavras de Heleno Taveira Tôres,

[...] no plano da vida, como meio de opressão aplicável aos nacionais que adquirem mercadorias importadas ou tomam serviços no exterior, na maioria das vezes, pela carência de qualidade e inferioridade técnica do que se presta no país, fruto da incompetência estatal de formação e capacitação de profissionais e do dismantelamento, quase pleno, dos centros de produção do saber e de pesquisas. Em um e n'outro caso, a Nação queda-se prejudicada em medida muito mais relevante do que no quanto se pudesse arrecadar com tais tributos odiosos⁶³.

3 CONCLUSÃO

Apesar do alegado propósito para a criação do PIS/COFINS-Importação ser o de equalizar, mediante tratamento tributário isonômico, a carga tributária suportada por produtos nacionais e importados, não nos parece este o real intuito da Lei n. 10.865/04. Na verdade, o contexto nos leva a crer que se trata de mais uma etapa em que a União Federal busca transformar tais contribuições de seguridade social em um imposto federal sobre o valor agregado, o que contraria a forma federativa do Estado adotada pela CF/88, não só por se tratar de imposto residual não repartido com Estados e Municípios, bem como pelo fato deste imposto adicional invadir o âmbito constitucional destinados a tais entes federativos periféricos. De fato, acreditamos que há um “planejamento abusivo” na instituição de tributos, em prejuízo a Estados e Municípios.

⁶³ TÔRRES, Heleno Taveira. PIS e COFINS na Constituição. Não-Cumulatividade e Incidência e Incidência sobre Importações de Mercadorias e Serviços. *RFDT* 09/85, jun/2004, p. 129.

Entendemos que a incidência das contribuições na importação não seja de fato pertinente, não parecendo ser adequado para se chegar à finalidade apontada nos motivos da Lei.

Tratar com igualdade não significa, necessariamente, dar tratamento formalmente idêntico, eis que a verdadeira igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida da sua desigualdade. Os produtos estrangeiros não estão na mesma situação dos produtos nacionais, sendo que aqueles se submetem ao imposto de importação, e estes, não. Ademais, não se aplica a todos os produtos nacionais as alíquotas de 7,6% (COFINS) e 1,65% (PIS), sendo alguns onerados pelas alíquotas de 3% e 0,65%. Também o meio através do qual se busca suposta equalização não resulta idôneo, eis que a finalidade das mesmas é a de custear a seguridade social.

Ainda convém referirmos que há produtos que não encontram similar nacional, não havendo o que se equalizar. Existem produtos em falta no mercado interno, o que gera elevação de seus respectivos preços, recomendando estímulo à importação.

Se tivesse de equalizar os produtos nacionais com os importados, seria por meio de um tributo ágil, flexível, podendo ser alterado pelo Estado celeremente (imposto de importação, podendo adequar-se, facilmente, às necessidades conjunturais, sendo que o Poder Executivo pode alterar suas alíquotas e não se submete ao Princípio da Anterioridade tributária – arts. 150, § 1.º, e 153, § 1.º, CF/88), e não através de tais contribuições em estudo, inadequadas ao fim proposto.

Então, seja porque não existe desigualdade a ser sanada, seja porque esta pode ser sanada de modo mais adequado pelo imposto de importação, a incidência de PIS/COFINS na importação de bens e serviços demonstra-se, evidentemente, desproporcional por inadequação.

De outra banda, a Lei utiliza-se de conceitos vagos, que, certamente, trarão certos problemas devido às possíveis divergência de interpretações por parte do

FISCO e dos próprios contribuintes, complicando e confundindo estes, que ficam sem parâmetros para interpretar e realizar o recolhimento de tais contribuições. Além disso, referida Lei altera conceitos já sacramentados sem qualquer amparo, objetivando, unicamente, a majoração da arrecadação tributária.

A simples leitura do mencionado dispositivo da Lei n. 10.865/04 já nos permite constatar, sem maiores delongas, que a base de cálculo das contribuições sociais sobre a importação de bens e serviços extrapolou o aspecto quantitativo da incidência delimitado na CF/88, ao acrescer o valor dos tributos incidentes, inclusive das próprias contribuições, ao invés de considerar o valor aduaneiro até agora entendido, pela CF/88 e, até mesmo, por tratados internacionais dos quais o Brasil resta partidário.

Assim, além de o dispositivo referente à base de cálculo restar parcialmente inconstitucional, eis que extrapolou o conceito de valor aduaneiro constante na CF/88, observou-se a incidência de tributos sobre tributos, sendo um tributo componente da base de cálculo dos outros, o que é inaceitável. Não podemos ficar adormecidos frente a tais ilegalidades e aos ditames governamentais de instituição cada vez mais violenta de tributos, dificultando a sobrevivência das empresas e, conseqüentemente, do povo brasileiro.

4 REFERÊNCIAS

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do; Yamashita, Douglas. *PIS e COFINS sobre a Importação de Produtos: Ilegalidades e Inconstitucionalidades*. In FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

AMARO, Luciano da Silva. *Direito Tributário Brasileiro*. 3. ed.. São Paulo: Saraiva, 1999.

ANAM JÚNIOR, Pedro; KERAMIDAS, Fabíola Cassiano. Aspectos Constitucionais e Legais da Lei n. 10.865/04 – PIS/Pasep/Cofins-Importação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 110. Oliveira Rocha: São Paulo, nov. 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Hipóteses de Incidência Tributária*. 6.^a ed., 2.^a tiragem, São Paulo: Malheiros, 2001.

ÁVILA, René Bergmann; PORTO, Éderson Garin.. *COFINS*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*, 11 ed.. Rio de Janeiro: Forense, 1998-2001.

BECKER, Alfredo. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. Ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BENÍCIO, Sérgio Gonini; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso. *As principais questões do PIS e COFINS não-cumulativos e sua incidência sobre as importações*. In FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BARRETO, Ayres F. *ISS na Constituição e na Lei*. São Paulo: Dialética, 2003.

BECKER, Walmir Luiz. *PIS/COFINS na Importação e o Regime do Lucro Presumido*. Artigo federal – 2004/0791, publicado pela *FISCOSOFT* em 23.08.2004.

BORGES, Ciro Cardoso Brasileiro. *Fundamentos de Validade e Regimes Jurídico-tributários da Contribuição para o PIS/Pasep-importação e da Cofins-importação, Veiculadas pela Lei n. 10.865/2004*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 108. Oliveira Rocha: São Paulo, set./2004.

BUSCHMANN, Marcus Vinícius. *As contribuições para PIS-importação e para COFINS-importação e o conceito constitucional de valor aduaneiro*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 111. Oliveira Rocha: São Paulo, dez 2004.

CARDOSO, Daniel Gatschnigg. *Novas contribuições sociais incidentes sobre a importação sobre bens e serviços criadas pela Lei n. 10.865/2004*. *Repertório de Jurisprudência IOB*, n. 18, v. 1, 2.^a quinzena, set. 2004.

CARVALHO, Cristiano. *PIS e COFINS na Importação – Aspectos controvertidos de suas regras-matrizes*. In FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 14. ed.. São Paulo: Saraiva, 2002.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL COMENTADO: DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA, ARTIGO POR ARTIGO. Coord. Vladimir Passos de Freitas. Comentário ao art. 110 por Sérgio Feltrin Corrêa. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

FERRAZ, Diogo. Aspectos Controvertidos do PIS-Importação e da COFINS-Importação. Lei n. 10.865/04 (MP n. 164/04). *Jus Navigandi*, Teresina, a. 8, n. 450, 30 set. 2004. Disponível em www.jus.com.br. Acesso em 02 de março de 2005.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: uma figura "sui generis"*. São Paulo: Dialética, 2000.

LIMA, Maria Ednalva de. Breve análise das Contribuições ao PIS e COFINS Incidentes sobre a Importação de Produtos (Emenda Constitucional n. 42/03 e Lei n. 10.865/04). *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 109. Oliveira Rocha: São Paulo, out 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 22. ed.. São Paulo: Malheiros, 2003.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Breves anotações sobre incidência do PIS e da COFINS na importação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 108. Oliveira Rocha: São Paulo, set. 2004.

MANFRINATO, Paulino. *Imposto de Importação – Uma Análise do Lançamento e Fundamentos*. São Paulo: Aduaneiras, 2002.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Curso de Direito Tributário*, 8. ed.. São Paulo: Saraiva, 2001.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de. *PIS/PASEP e COFINS Importação: Inconstitucionalidades*. In FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MELO, José Eduardo Soares de. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

_____. *ICMS – teoria e prática*. 7. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. *PIS/PASEP e COFINS na Importação: Polêmicas*. In FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 5. ed.. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2003.

_____. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 7. ed.. Porto Alegre: Livraria do Advogado: ESMAFE, 2005.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos Federais, Estaduais e Municipais*. Porto Alegre: Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

PAULSEN, Leandro; FORTES, Simone Barbisan. *Direito da Seguridade Social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Cofins-importação e PIS/Pasep-importação: Contribuições Interventivas Inconstitucionais*. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 113. Oliveira Rocha: São Paulo, fevereiro 2005.

PRADE, André Porto. *PIS e Cofins sobre Importação: Aspectos Controversos da Lei n. 10.865/04*. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 108. Oliveira Rocha: São Paulo, set./2004.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário Jurídico*. SLAIBI FILHO, Nagib e ALVES, Geraldo Magela (atualiz). ??? ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

SOSA, Roosevelt Baldomir. *Comentários à Lei Aduaneira: Decreto n. 91.030/85*. São Paulo: Aduaneiras, 1995.

_____. *O controle do valor aduaneiro*. São Paulo: Aduaneiras, 1998.

SOUZA, Fátima Fernandes Rodrigues de Souza. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Vol. I. Coord. Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Saraiva, 1998.

SOUZA, Ricardo Conceição. SABBAG, Maristela Miglioli. *Os limites do legislador quanto à estruturação da base de cálculo. Uma análise objetiva das contribuições – PIS e COFINS – incidentes na importação*. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 105. Oliveira Rocha: São Paulo, junho de 2004.

TÔRRES, Heleno Taveira, PIS e COFINS na Constituição. Não-Cumulatividade e Incidência sobre Importações de Mercadorias e Serviços, *Revista Fórum de Direito Tributário – RDTF*, Belo Horizonte, ano 2, n. 9, maio/jun 2004.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Inconstitucionalidade Parcial das Contribuições criadas pela MP 164 – PIS-Importação e Cofins-Importação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 103. Oliveira Rocha: São Paulo, abril 2004.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e Competências Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

Enviado: 20/02/08
Aceito: 16/07/08
Publicado: 31/07/08

This document was created with Win2PDF available at <http://www.daneprairie.com>.
The unregistered version of Win2PDF is for evaluation or non-commercial use only.