

# A Base de Cálculo do PIS/Importação e da Cofins/Importação e o Conceito de Valor Aduaneiro

Rodrigo Mineiro Fernandes

*MBA em Direito da Economia e da Empresa pela FGV.*

## *Resumo*

Considerando-se a previsão constitucional que possibilitou a criação de contribuições sobre a importação, estabelecendo como base de cálculo o valor aduaneiro, nos casos de alíquota *ad valorem*, e a instituição pelo legislador ordinário das contribuições do PIS/Importação e da Cofins/Importação, avalia-se se houve uma extrapolação da competência legislativa para instituição das contribuições, por adotar uma nova definição de valor aduaneiro para os efeitos daquela lei, abrangendo o Imposto de Importação, o ICMS e o valor das próprias contribuições. Avalia-se a posição jurisprudencial e doutrinária sobre os conceitos constitucionais determinados e sua correlação com a segurança jurídica. Conclui-se que conceito de valor aduaneiro para fins de determinação da base de cálculo da Cofins/Importação e do PIS/Importação há de ser aquele indicado no artigo 1º, item 1 da Parte I do “Acordo sobre a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994”, ou seja, o valor de transação, e pela inconstitucionalidade da parte final do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004.<sup>1</sup>

*Palavras-chave:* PIS/Importação, Cofins/Importação, importação, conceitos constitucionais, valor aduaneiro, Gatt.

## *Abstract*

Considering the constitutional provision that allowed the creation of the contributions on imports, establishing the basis for calculating the customs value in cases of *ad valorem*, and the institution by the ordinary legislator of the PIS/Import and Cofins/Import assesses whether there was an extrapolation of the legislative competence of the contributions to the institution, to adopt a new definition of customs value for the purposes of that law, including the import tax, sales tax and the value of the contributions themselves. We evaluate the position jurisprudence and doctrine about certain constitutional concepts and their correlation with the juridical security. It is concluded that the concept of customs valuation for purposes of determining the basis for calculating the Cofins/Import and PIS/Import has to be that indicated in Article 1, Item 1 of Part I of “Agreement on Implementation of Article VII of the Agreement general Agreement on Tariffs and Trade 1994”, i.e., the transaction value, and the unconstitutionality of the end of section I of Article 7 of Law nº 10.865/2004.

<sup>1</sup> Este artigo é de responsabilidade exclusiva do autor e não reflete necessariamente a opinião da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal do Brasil.

*Keywords:* PIS/Import, Cofins/Import, import, constitutional concepts, customs value, Gatt.

## 1. Introdução

A Constituição Federal de 1988, em sua redação original, elegeu a importação como uma situação passível de tributação. No artigo 153, inciso I, o constituinte originário dispôs que caberia à União instituir imposto sobre a importação. Em 2001, o constituinte derivado promulgou a Emenda Constitucional nº 33, que introduziu o inciso III no parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição Federal, possibilitando a criação de contribuições sobre a importação, estabelecendo como base de cálculo o valor aduaneiro. A Emenda Constitucional nº 42/2003 deu previsão constitucional para a incidência do PIS/Cofins sobre a importação.

Logo após a promulgação da referida Emenda, o Presidente da República editou a Medida Provisória nº 164, convertida na Lei nº 10.865/2004, que em seu artigo 7º dispôs sobre a base de cálculo do PIS/Cofins Importação:

“(…) 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 Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”.

Ocorreu que a base de cálculo definida pela Lei nº 10.865/2004 divergiu do conceito de valor aduaneiro utilizado pela legislação tributária e aduaneira nacional, que refletia o conceito internacional disposto no Acordo de Valoração Aduaneira do Gatt (*General Agreement on Tariffs and Trade*). Diante dessa situação, vários contribuintes ajuizaram ações questionando a alteração do conceito de valor aduaneiro promovido pela legislação ordinária.

O presente artigo constitui uma reflexão sobre a controvérsia relativa à apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins sobre importações de bens ou serviços, especialmente a constitucionalidade da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, trazida na parte final do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004, e sua adequação à previsão constitucional, tal como disposto no artigo 149, parágrafo 2º, III, *a*, da Constituição Federal, incluindo a análise do voto da Ministra Ellen Gracie no julgamento do RE nº 559.937 no Supremo Tribunal Federal (julgamento suspenso por pedido de vista do Ministro Dias Toffoli).

Insere-se o presente estudo na linha de pesquisa Estado, Constituição e Sociedade no paradigma do Estado Democrático de Direito, e a concretização do princípio da segurança jurídica em matéria tributária.

## 2. A Previsão Constitucional

Os dispositivos constitucionais que possibilitaram a criação de contribuições sobre a importação estabeleceram como base de cálculo o valor aduaneiro, nos casos de alíquota *ad valorem*:

“Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(...)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

(...)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”

A redação atual desses dispositivos constitucionais foi fruto de duas emendas constitucionais: a Emenda Constitucional nº 33/2001, que introduziu o parágrafo 2º no artigo 149 da Constituição Federal, definindo a base de cálculo das contribuições no caso de importação; e a Emenda Constitucional nº 42/2003, que incluiu a importação de produtos estrangeiros ou serviços como hipótese de incidência das contribuições (deu nova redação ao parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição Federal), e indicou como possível sujeito passivo o importador de bens ou serviços do exterior, ou quem a lei a ele equiparar (incluiu o inciso IV no artigo 195 da Constituição Federal).

O dispositivo legal questionado objeto da presente análise é contraposto com a previsão constitucional, tal como disposto no artigo 149, parágrafo 2º, III, *a*, da Constituição Federal, especialmente se o mesmo extrapola a competência para instituição das contribuições, por ampliar o conceito de valor aduaneiro.

### 3. A Previsão Legal

A Medida Provisória nº 164 foi editada em 29 de janeiro 2004 e instituiu a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público Incidentes na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Se-

gurança Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - Cofins/Importação, com base nos artigos 149, parágrafo 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal.

A referida Medida Provisória previu, em seu artigo 7º, que a base de cálculo das contribuições seria o valor aduaneiro acrescido do Imposto de Importação, do ICMS e do valor das próprias contribuições:

“Art. 7º o valor aduaneiro que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do montante desse imposto, do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido e do valor das próprias contribuições.”

O artigo 7º da Medida Provisória teve sua legitimidade questionada ao ampliar a base de cálculo das contribuições. A saída encontrada pelo legislador ordinário na conversão da Medida Provisória foi adotar uma nova definição de valor aduaneiro para os efeitos daquela lei, abrangendo o Imposto de Importação, o ICMS e o valor das próprias contribuições. A Medida Provisória foi convertida na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

“Art. 7º 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 Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembarço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do *caput* do art. 3º desta Lei.” (Destaque nosso)

O dispositivo legal questionado na presente análise é a parte final do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004, ou seja, a expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembarço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”.

### 3.1. Fundamentos para a instituição das contribuições

A Exposição de Motivos que acompanhou a referida Medida Provisória (EM nº 00008/2004 - MF, de 27 de janeiro de 2004) assim justificou sua edição:

“(…)

2. As contribuições sociais 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 Seguridade Social (Cofins), e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições.”

A justificativa apresentada na Exposição de Motivos tem como base o Princípio do Tratamento Nacional de que trata o artigo III do Gatt (*General Agreement on Tariffs and Trade*), que prevê a equivalência de tratamento entre o produto importado, quando este ingressa no território nacional, e o produto similar. Uma

vez ingressado em território nacional, o produto estrangeiro deverá receber o mesmo tratamento no que diz respeito às leis, ao regulamento e às exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização no mercado interno, que o similar nacional. É uma regra de não discriminação.

Considera-se inapropriado fundamentar a incidência das contribuições sobre a importação à observância do Princípio da Isonomia de que trata o inciso II do artigo 150 da Constituição Federal. O referido princípio prevê a vedação de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, diferentemente da justificativa que acompanhou a Exposição de Motivos, que pretendeu dar tratamento isonômico aos bens e serviços importados e aos bens produzidos e serviços prestados no Brasil. A primeira refere-se ao sujeito passivo, a outra, ao objeto (bens e serviços).

#### **4. O Conteúdo do Conceito de Valor Aduaneiro Utilizado pela Constituição Federal em Contraposição àquela Trazida pela Lei nº 10.865/2004**

Aparentemente, é gritante a extrapolação da previsão constitucional pelo legislador ordinário, no que se refere à base de cálculo do PIS/Importação e da Cofins/Importação, por adotar uma nova definição de valor aduaneiro para os efeitos daquela lei, abrangendo o Imposto de Importação, o ICMS e o valor das próprias contribuições.

Entretanto, para concluir pela inconstitucionalidade da parte final do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004, ou seja, da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições” deve-se analisar como a Constituição Federal trata dos conceitos determinados; qual o conceito existente de “valor aduaneiro”; e se o conceito de “valor aduaneiro” é um conceito jurídico pré-constitucional (mais especificamente, um conceito preexistente à Emenda Constitucional nº 33/2001) que se presume acolhido pela Constituição.

##### *4.1. Conceitos constitucionais determinados<sup>2</sup>*

O constituinte, tanto o originário quanto o derivado, partiram de conceitos e expressões preexistentes no sistema jurídico para delimitar as competências tributárias. Em regra, não cabe à Constituição definir institutos, conceitos e formas. Cabe ao intérprete verificar no ordenamento jurídico o valor semântico do vocábulo utilizado pela Constituição. Não quer dizer que esse valor semântico seja eterno, mas coerente com todo o sistema jurídico.

Segundo Andrei Pitten Velloso:

“Com a defesa de uma incorporação *prima facie* dos conceitos jurídicos preexistentes, confere-se adequado relevo a esses conceitos e à unidade do

<sup>2</sup> Durante as aulas ministradas pela Professora Doutora Marinella Machado Araújo, na disciplina Teoria Geral do Direito Público no Programa de Pós-Graduação em Direito Público da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, foram desenvolvidos os estudos que proporcionaram a elaboração desse artigo, especialmente a análise dos “Conceitos Constitucionais Determinados” a partir de uma análise positivista (e suas subdivisões e/ou classificações) e pós-positivista.

ordenamento jurídico, ao mesmo tempo em que se salvaguarda a autonomia do Direito Tributário e, no caso de conceitos constitucionais, a supremacia normativa da Constituição.

(...)

A incorporação *prima facie* dos conceitos jurídicos preexistentes afigura-se inteiramente coerente com e consentânea com os ditames do nosso ordenamento jurídico-positivo (...).<sup>3</sup>

Com entendimento semelhante, leciona Humberto Ávila:

“(...) a Constituição incorpora conceitos infraconstitucionais dentro dos limites que ela própria já predetermina, cabendo ao intérprete verificar o conceito objeto de incorporação, analisar, primeiro, o sentido normativo das expressões utilizadas, quer pelas palavras empregadas, quer pelo contexto constitucional em que se situam para, somente depois, verificar qual o espaço constitucional para a incorporação dos conceitos infraconstitucionais já existentes na época da promulgação da Constituição. Mas mesmo não havendo incorporação absoluta, ainda assim a Constituição estabelece balizas que não podem ser ultrapassadas.”<sup>4</sup>

O Supremo Tribunal Federal enfrentou a questão dos conceitos constitucionais em alguns julgados: no julgamento do RE nº 346.084, que discutia a alteração de conceito de faturamento promovido pela Lei nº 9.718/1998 para equipará-lo ao conceito de receita bruta, o Ministro Gilmar Mendes rejeitou a tese de incorporação ao texto constitucional, de modo definitivo ou exclusivo, de qualquer conceito doutrinário ou legislativo de faturamento:

“Na tarefa de concretizar normas constitucionais abertas, a vinculação de determinados conteúdos ao texto constitucional é legítima. Todavia, pretender eternizar um específico conteúdo em detrimento de todos os outros sentidos compatíveis com uma norma aberta constitui, isto sim, uma violação à Constituição. Representaria, ainda, significativo prejuízo à força normativa da Constituição, haja vista as necessidades de atualização e adaptação da Carta Política à realidade. Tal perspectiva é sobretudo antidemocrática, uma vez que impõe às gerações futuras uma decisão majoritária adotada em uma circunstância específica, que pode não representar a melhor via de concretização do texto constitucional.”

No mesmo julgamento, o Ministro Cezar Peluso assim tratou dos conceitos constitucionais:

“Como já exposto, não há, na Constituição Federal, prescrição de significado do termo faturamento. Se se escusou a Constituição de o definir, tem o intérprete de verificar, primeiro, se, no próprio ordenamento, havia então algum valor semântico a que pudesse filiar-se o uso constitucional do vocábulo, sem explicitação de sentido particular, nem necessidade de futura regulamentação por lei inferior. É que, se há correspondente se-

<sup>3</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005, pp. 129-130.

<sup>4</sup> ÁVILA, Humberto. “Contribuição social sobre o faturamento. Cofins. Base de cálculo. Distinção entre receita e faturamento. Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal”. *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 107. São Paulo: Dialética, 2004, p. 101.

mântico na ordem jurídica, a presunção é de que a ele se refere o uso constitucional. Quando u'a mesma palavra, usada pela Constituição sem definição expressa nem contextual, guarde dois ou mais sentidos, um dos quais já incorporado ao ordenamento jurídico, será esse, não outro, seu conteúdo semântico, porque seria despropositado supor que o texto normativo esteja aludindo a objeto extrajurídico.”

No julgamento do RE nº 547.245, que discutia a definição de serviços para fins de incidência do ISSQN no caso de arrendamento mercantil, o Ministro Joaquim Barbosa expressamente admitiu a mutação dos conceitos constitucionais:

“Não há um conceito constitucional absoluto, imutável, intuitivo através dos tempos para serviços, ditado pela ordem natural e que possa ser *a priori* violado por conceitos criados pela função especulativa a que aludiu Irving Copi.

Nesse sentido, observo que a rápida evolução social tem levado à obsolescência de certos conceitos jurídicos arraigados, que não podem permanecer impermeáveis a novas avaliações (ainda que para confirmá-los).

(...)

Não impressiona a argumentação no sentido de que haveria um *conceito inequívoco* para a expressão serviços de qualquer natureza, utilizada pelo Constituinte originário para definir a competência para instituição do ISS (art. 156, II da Constituição). Ainda nos termos do que sustentado, este conceito seria oriundo do direito civil e temperado pelo uso e aceitação constantes no passar do tempo. Por questões de segurança jurídica e de isonomia, a identidade do conceito de serviços de qualquer natureza, tal como arraigada na experiência jurídica pátria, deveria ser mantida.

Em que pesa a argumentação, dela não compartilho.

Não se discute que um dado texto *não* possa significar qualquer coisa que deseje seu intérprete, pois, como observou Umberto Eco, ‘existem interpretações clamorosamente inaceitáveis’ para uma dada comunidade linguística.

Contudo, todas as palavras são vagas em maior ou menor intensidade, e muitas delas são ambíguas, como registra Alf Ross.

A primeira dificuldade posta consiste na imprecisão do que se tem como conceito arraigado no direito civil para conceituação do que se deva entender por prestação de serviços de qualquer natureza. O texto do Código Civil de 2002 não define o que sejam serviços (...).

A segunda dificuldade que vislumbro refere-se à necessidade de interpretação da Constituição conforme a legislação ordinária, ainda que existente por ocasião de sua promulgação. Ainda que a legislação ordinária contivesse um conceito universal e inequívoco para prestação de serviços de qualquer natureza, o alcance do texto constitucional não é condicionado de forma imutável por ele. De outra forma, seria necessário concluir pela possibilidade de estabilização com força constitucional da legislação infraconstitucional, de modo que haveria confusão entre os planos normativos.

(...)

Ainda que se socorra de outros influxos de comunicação jurídica, como a dogmática e a jurisprudência, não é possível identificar conceito incontroverso, imutável ou invencível para serviços de qualquer natureza.”

Trazendo os argumentos do Ministro Joaquim Barbosa para presente análise, poder-se-ia alegar, pelo primeiro argumento acima transcrito, que a norma infraconstitucional (Gatt, Decreto-lei nº 37/1966, Regulamento Aduaneiro e Instrução Normativa SRF nº 327/2003) tratou do conceito de valor aduaneiro, ao contrário do caso analisado no RE nº 547.245. Mas o segundo argumento do Ministro é forte: ele não considera ser necessária a interpretação da Constituição conforme a legislação existente por ocasião de sua promulgação. Ocorre que para concordar com seu argumento, deve-se considerar que toda a interpretação da legislação tributária e aduaneira deveria seguir esse novo entendimento do valor aduaneiro, considerando a nova interpretação da Constituição. Ou seja, a Constituição pode ser interpretada de forma diferente do que até então era feito, mas o Sistema deverá ser coerente: mesma interpretação para mesmos conceitos, em atendimento à segurança jurídica. O que se extrai no julgamento do RE nº 547.245 é que a perspectiva formalista e conceitualista adotada pelo Supremo em outros casos foram abandonadas pela atual composição do STF.<sup>5</sup>

Ressalve-se que a situação de fato e de direito objeto dos julgados acima comentados era diversa da analisada no presente caso, que se trata da análise de um conceito já existente no ordenamento jurídico nacional.

#### 4.2. Conceito de valor aduaneiro

O conceito de valor aduaneiro é utilizado pela legislação aduaneira e pela legislação tributária quando trata da base de cálculo do Imposto de Importação, conforme determinado pelo Decreto-lei nº 37/1966, com redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988, seguindo o conceito de valor aduaneiro previsto no Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 - AVA-Gatt, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994.

O artigo 1º do AVA-Gatt definiu o valor aduaneiro de mercadorias importadas como sendo o valor de transação, isto é, *o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado.*

Essa definição é amplamente adotada pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, inclusive na edição da Instrução Normativa da SRF nº 327/2003, que estabelece normas e procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada:

“Art. 2º O valor aduaneiro, base de cálculo do Imposto de Importação, é o valor da mercadoria importada, conforme definido no Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - Gatt 1994 (Acordo de Valoração Aduaneira), promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994.”

<sup>5</sup> Cf. GODOI, Marciano Seabra de. *Crítica à jurisprudência atual do STF em matéria tributária*. São Paulo: Dialética, 2011, p. 168.



#### 4.3. Conclusões sobre o conceito de valor aduaneiro

O conceito de valor aduaneiro não é controverso. O constituinte partiu de um conceito técnico com definição semântica específica, já existente no ordenamento jurídico brasileiro (valor aduaneiro) conforme a definição do Gatt 94, sendo despropositado supor que o texto normativo (Constituição) estivesse aludindo a outro objeto.

O conceito de valor aduaneiro, apesar de existente desde o Gatt 47, continua plenamente aplicável e bem definido pelas legislações aduaneiras dos diversos países intervenientes do comércio internacional que aplicam esse acordo internacional. Em contraponto à tese que defende que se trata de um conceito obsoleto, sendo necessária sua atualização e adaptação à realidade, argumenta-se que o Gatt foi objeto da chamada “Rodada Uruguai” e foi atualizado em 1994, denominado Gatt 94, afirmando-se como um conceito plenamente em vigor e perfeitamente aplicável à realidade do comércio internacional e de controles aduaneiros.

Considerando a defesa da segurança jurídica, por meio da referibilidade dos textos normativos para conteúdos certos e preexistentes, têm-se os ensinamentos do professor português Saldanha Sanches:

“A obtenção da segurança jurídica no campo do direito fiscal passará, pois, pela intenção de coerência e unidade sistemática, susceptíveis de permitir a previsão objectiva dos encargos e obrigações fiscais e permitir tratar de forma idêntica aquilo que é igual. E estes desideratos são postos em causa, menos do que pelo abuso dos conceitos indeterminados do que pela inflação legislativa ou pela tomada sistemática de medidas pontuais, destituídas de coerência interna.

A investigação doutrinal deverá, portanto, passar pela definição dos limites constitucionais para a retroactividade ou utilização de cláusulas gerais, mas passará sobretudo pela construção jurídica de um sistema dotado de unidade e coerência.”<sup>6</sup>

No caso em tela, o mesmo fato (importação) não pode resultar em duas formas diferentes de interpretação do mesmo conceito de valor aduaneiro, na incidência do Imposto de Importação e na incidência do PIS/Importação e da Cofins/Importação. Se o constituinte derivado objetivasse a utilização do conceito de valor aduaneiro de forma diversa do conceito usualmente empregado, deveria vinculá-lo a todo o sistema tributário de forma coerente e unitária, tanto para as contribuições incidentes na importação quanto para os demais tributos e procedimentos fiscais, de forma compulsória ao legislador ordinário e aplicadores da norma.

A segurança jurídica, nos moldes pós-positivistas, passa a ser buscada na unidade e coerência do Sistema, na tentativa de se evitar a arbitrariedade da falta de regras, abandonando a natureza meramente formal e ideológica da ideia de segurança jurídica.<sup>7</sup>

<sup>6</sup> SANCHES, J. L. Saldanha. *A segurança jurídica no Estado Social de Direito*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1985, p. 315.

<sup>7</sup> Cf. ANDRADE, José Maria Arruda de. *Legalidade tributária, segurança jurídica, pós-positivismo e a difícil relação entre política e Direito*. V. 5. Ano III. São Paulo: Thesis, pp. 58-96, 1º Semestre de 2006, pp. 81-86.

Conclui-se que conceito de valor aduaneiro para fins de determinação da base de cálculo da Cofins/Importação e do PIS/Importação há de ser aquele indicado no artigo 1º, item 1 da Parte I do “Acordo sobre a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994”, ou seja, o valor de transação.

#### *4.3.1. Conclusões sobre o conceito de valor aduaneiro na importação de serviços*

Constata-se que o constituinte derivado avançou ao considerar também como valor aduaneiro não apenas o valor de transação das mercadorias, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, que tradicionalmente é aplicável à importação de produtos ou mercadorias, mas também o valor de transação dos serviços importados, que, no caso da importação de serviços, corresponde ao valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior como contraprestação pelos serviços.

Nesse caso o constituinte não ficou preso no argumento semântico: partiu de um conceito internacionalmente válido e atual de valor aduaneiro para a importação de produtos ou mercadorias, mas ampliou seu alcance para incidir também sobre a importação dos serviços, mantendo a coerência sistêmica e a finalidade da previsão constitucional. O argumento que procura limitar a abrangência da tributação à importação de bens ou produtos “consistiria numa indevida mutilação do arquétipo constitucional das contribuições sobre a importação”.<sup>8</sup>

Também aqui, por coerência sistêmica, a base de cálculo há de ser o “valor aduaneiro do serviço”, ou seja, o valor do serviço prestado.<sup>9</sup>

## **5. Julgamento no STF do RE nº 559.937**

No mês de outubro de 2010, foi iniciado o julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 559.937, envolvendo a base de cálculo do PIS/Cofins sobre importações. O julgamento foi suspenso devido ao pedido de vista do Ministro José Antonio Dias Toffoli, após a leitura do voto da relatora, Ministra Ellen Gracie.

No recurso, a União questiona acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que considerou inconstitucional a inclusão do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), bem como do PIS e da Cofins na base de cálculo dessas mesmas contribuições sociais incidentes sobre a importação de bens e serviços.

### *5.1. Acórdão recorrido: AMS nº 2004.71.07.006193-0/RS*

O Recurso Extraordinário foi interposto pela Fazenda Nacional com base no artigo 102, III, *b*, da Constituição Federal, contra acórdão da 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

<sup>8</sup> Cf. VELLOSO, Andrei Pitten. “Competências para a criação de contribuições sobre a importação, as regras-matrizes da Cofins-Importação e do PIS/Pasep-Importação e seus aspectos polêmicos”. *Revista Ajufergs*, 2006, pp. 31-32.

<sup>9</sup> Cf. MATTOS, Aroldo Gomes de. “As inconstitucionalidades na instituição do PIS/Cofins-importação”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 8º volume. São Paulo: Dialética, 2004, p. 27.

“Tributário. Mandado de Segurança. Contribuições ao PIS e à Cofins. Importação. Exigibilidade. Base de Cálculo. Valor Aduaneiro. Acréscimos Conferidos pela Lei nº 10.864/2004. Impossibilidade.

1. Vindo o alargamento das hipóteses de incidência das exações em comento talhado através de emenda constitucional (EC 42/2003), não há alegar o contribuinte a ofensa ao § 4º, do artigo 195, da CF. E, com efeito, quando a regra constitucional menciona a possibilidade de ‘manutenção’ e ‘expansão’ da seguridade social, via instituição de novas fontes de receita, assim o faz tendo em mente acaso se fizessem tais inovações no plano legislativo ordinário, o que não foi o caso, posto que fixada a regra matriz no próprio texto magno.

2. A e. Corte Especial deste Tribunal, em julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade na AC 2004.72.05.003314-1, em 22.02.2007 (DJU: 14.03.2007), sob a relatoria do eminente Desembargador Federal Antônio Albino Ramos de Oliveira, rematou a controvérsia relativa à apuração da base de cálculo do PIS e da Cofins sobre importações de bens ou serviços, declarando a inconstitucionalidade da expressão ‘acrescido do valor do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições’ trazida na parte final do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/04, por ter ultrapassado os limites do conceito de valor aduaneiro, tal como disciplinado nos Decreto-Lei nº 37/66 e Decreto 4.543/2002, em afronta ao disposto no artigo 149, § 2º, III, *a*, da Constituição Federal.

3. Apelações e remessa oficial desprovidas.”

A recorrente sustentou que a decisão, fundamentada em precedente de inconstitucionalidade de dispositivo de lei federal, afrontou o disposto no artigo 7º, I, da Lei nº 10.865/2004, devendo ser acolhido o recurso para declarar a constitucionalidade do referido artigo.

### 5.2. *Voto da Ministra Ellen Gracie*<sup>10</sup>

A Ministra Ellen Gracie negou provimento ao recurso interposto pela União, por considerar correta a decisão do TRF da 4ª Região. A Ministra entendeu que a segunda parte do inciso II do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004, que prevê a inclusão mencionada, extrapolou os limites previstos no artigo 149, parágrafo 2º, inciso III, letra *a* da Constituição Federal, nos termos definidos pela Emenda Constitucional nº 33/2001, que prevê o “valor aduaneiro” como base de cálculo para as contribuições sociais.

Na leitura de seu voto, a Ministra Relatora contestou o argumento da União de que a inclusão do ICMS e do valor das próprias contribuições na base de cálculo do PIS/Cofins Importação teria sido adotada com o objetivo de estabelecer

<sup>10</sup> Voto não disponibilizado no sítio do STF. Vídeos do julgamento extraídos dos endereços eletrônicos <http://www.youtube.com/watch?v=2WXgSPRQx34> e <http://www.youtube.com/watch?v=v-zw0I3upW2E>.

isonomia entre as empresas sujeitas internamente ao recolhimento das contribuições sociais e aquelas sujeitas a seu recolhimento sobre bens e serviços importados. A Fazenda Nacional defendeu que a Lei nº 10.865/2004 estabeleceu uma situação de isonomia entre o produto nacional, sujeito às contribuições PIS e Cofins, e o importado, com o argumento de que a não incidência traria ao produto importado vantagens indevidas sobre os produtos nacionais.

Para a Ministra Relatora, a semelhança das contribuições instituídas pela Lei nº 10.865/2004, denominadas de PIS/Importação e Cofins/Importação com as contribuições PIS e Cofins limita-se à identidade de finalidade e a possibilidade de crédito no regime não cumulativo, não havendo parâmetro de comparação adequado que permita a conclusão de que a isonomia foi violada. A isonomia prevista no artigo 150, II, veda “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente”, não sendo isso o que ocorreria no caso concreto de acordo com a Ministra Relatora. Para ela não há identidade absoluta por se tratar de tributos diversos. Pretender dar tratamento igual seria, segundo a Ministra, desconsiderar o contexto de cada uma delas. Assim é que, segundo ela, o valor aduaneiro do produto importado já inclui frete, adicional ao frete para renovação da marinha mercante, seguro, Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) sobre câmbio e outros encargos e para o PIS/Cofins incide ainda o II e IPI. Trata-se, portanto, de ônus a que não estão sujeitos os produtos nacionais. Além disso, para a Ministra, o gravame das operações de importação não se dá como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária. Concluindo, para a Ministra Relatora não há parâmetro de comparação para utilizar o princípio da isonomia e justificar constitucionalmente a tributação pretendida deixando de atender a limitação constitucional.

Quanto à análise do conceito de valor aduaneiro, a Ministra Ellen Gracie considerou que a Constituição utilizou a expressão “valor aduaneiro” com sentido técnico inequívoco, já utilizado pela legislação tributária para o Imposto de Importação, citando o RE nº 166.772, que destacou a atenção ao sentido técnico das palavras utilizadas pelo constituinte (considerados institutos consagrados pelo Direito). A dimensão do que seja valor aduaneiro decorre de Acordo Internacional (artigo 7º do Acordo Geral de Tarifas Aduaneiras e Comércio - Gatt 94, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994), e foi largamente utilizado pelo legislador nacional tanto na definição da base de cálculo do Imposto de Importação, quanto dos procedimentos de controle de valor aduaneiro da Instrução Normativa SRF nº 327/2003, além da previsão no Regulamento Aduaneiro, segundo o voto da Ministra.

Para a Ministra Relatora, a Lei nº 10.865/2004 não alargou o conceito do valor aduaneiro, mas desconsiderou a imposição constitucional de incidência sobre o valor aduaneiro, acrescentando o valor do ICMS importação e das próprias contribuições. Houve, tanto na determinação do acréscimo do ICMS importação quanto da incidência das próprias contribuições, uma expressa extrapolção da base de cálculo permitida pela Constituição que condicionava o exercício da competência legislativa.

## 6. Conclusão

Considera-se acertada a posição da Ministra Ellen Gracie no julgamento do RE nº 559.937, que negou provimento ao recurso interposto pela União, por entender correta a decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que decidiu ser inconstitucional a inclusão do Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), bem como do PIS e da Cofins na base de cálculo dessas mesmas contribuições sociais incidentes sobre a importação de bens e serviços. A Ministra considerou que a Lei nº 10.865/2004 não alargou o conceito de valor aduaneiro. Para ela, a segunda parte do inciso II do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004, que determina tanto o acréscimo do ICMS importação quanto a incidência das próprias contribuições, extrapolou os limites previstos no artigo 149, parágrafo 2º, inciso III, letra *a*, da Constituição Federal, nos termos definidos pela Emenda Constitucional nº 33/2001, que considera o “valor aduaneiro” como base de cálculo para as contribuições sociais. Nem mesmo o argumento apresentado pela Fazenda Nacional, que fundamentava a redação do referido dispositivo legal no Princípio da Isonomia, foi aceito pela Ministra Ellen Gracie: para ela não há parâmetro de comparação para utilizar o Princípio da Isonomia na tributação do PIS e da Cofins, entre as operações de importação e as operações no mercado interno, por tratarem-se de tributos diversos e também por entender que o gravame das operações de importação não se dá como concretização do Princípio da Isonomia, mas como medida de política tributária.

Apesar da intenção do legislador ordinário, na edição da Lei nº 10.865/2005, em dar tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e dos serviços prestados no País, que sofrem a incidência da contribuição para o PIS e para a Cofins, e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passaram a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições, considera-se que a Constituição Federal, ao tratar da competência legislativa para a instituição da contribuição social, baseou-se em um conceito técnico com definição semântica específica, já existente no ordenamento jurídico brasileiro, plenamente em vigor e perfeitamente aplicável à realidade do comércio internacional e de controles aduaneiros. Aceitar a modificação do conceito de valor aduaneiro, mesmo considerando o disposto no artigo 146-A da Constituição Federal que prevê o estabelecimento de critérios especiais de tributação com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, afrontaria a segurança jurídica e a construção de um sistema dotado de unidade e coerência, pois o mesmo fato (importação) resultaria em duas formas diferentes de interpretação do mesmo conceito (valor aduaneiro), na incidência do Imposto de Importação e na incidência do PIS/Importação e da Cofins/Importação.

Conclui-se então que conceito de valor aduaneiro para fins de determinação da base de cálculo da Cofins/Importação e do PIS/Importação há de ser aquele indicado no artigo 1º, item 1 da Parte I do “Acordo sobre a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994”, ou seja, o valor de transação, e pela inconstitucionalidade da parte final do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004.