

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IBET
INSTITUTO PERNAMBUCANO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS – IPET
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

**A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS VÍCIOS LEGAIS E
CONSTITUCIONAIS DO PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO**

CLEYBER VALENÇA CORDEIRO PIRES

RECIFE
2010

CLEYBER VALENÇA CORDEIRO PIRES

**A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA E OS VÍCIOS LEGAIS E
CONSTITUCIONAIS DO PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO**

Dissertação de Monografia como requisito para a obtenção do título de especialista em Direito Tributário, apresentada ao Programa de Pós-graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

RECIFE
2010

RESUMO

A vertente monografia pretende, inicialmente, delimitar a natureza jurídica das contribuições incidentes sobre a importação (PIS – importação e COFINS – importação), bem como a sua Regra Matriz de Incidência Tributária – RMIT, traçando divergências com as contribuições sociais homônimas, com a verificação dos critérios formais para a instituição desses tributos. Em seguida serão destacados os vícios materiais presentes na Lei nº 10.865/04, entre os quais: a violação aos artigos 98 e 110 do Código Tributário Nacional, perpetrada por aquela lei ordinária, no tocante a alteração da definição do termo valor aduaneiro; a majoração da base de cálculo dessas contribuições com inclusão “por dentro” do ICMS e das próprias contribuições; e a inclusão, na base de cálculo dos tributos, do IPI, mediante instrução normativa. Nesse ínterim, é analisada nova teoria sobre os métodos que vêm sendo utilizados pelo Estado para suprir a sua sede arrecadatória, através da criação das chamadas “inconstitucionalidades úteis” no ordenamento jurídico pátrio. Para efeitos práticos foi elaborado um cálculo hipotético, utilizando a planilha fornecida pela Secretaria da Receita Federal do Brasil – SRFB, bem como pesquisa jurisprudencial, que demonstra o pensamento dos tribunais pátrios sobre a matéria. Por fim, será realizada análise do entendimento do Prof. Dr. José Souto Maior Borges, em entrevista realizada. Concluiu-se, por fim, pela inconstitucionalidade, ao menos material, da lei nº 10.865/04 e da IN SRF nº 572/05.

Palavras-chave: PIS-Importação e COFINS-Importação – Regra Matriz de Incidência Tributária – Ilegalidades – Inconstitucionalidades.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	4
1. CONCEITOS, REGRA MATRIZ E QUESTÕES FORMAIS	6
1.1. NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO.....	6
1.2. DISTINGUINDO CONTRIBUIÇÕES HOMÔNIMAS.....	9
1.3. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – RMIT DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.....	12
1.4. QUESTÕES FORMAIS QUANTO À INSTITUIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO.....	14
2. SOBRE OS VÍCIOS MATERIAIS CONTIDOS NA LEI Nº 10.865/04.....	18
2.1. O CONCEITO DE VALOR ADUANEIRO PRESENTE NO ACORDO GERAL SOBRE TARIFAS ADUANEIRAS E COMÉRCIO (GATT): AFRONTA AO ARTIGO 98 DO CTN.....	18
2.2. VÍCIOS NA TRIBUTAÇÃO “POR DENTRO” PREVISTA NA LEI Nº 10.865/04.....	26
2.3. SOBRE A UTILIZAÇÃO DE NORMAS COMPLEMENTARES (INSTRUÇÃO NORMATIVA) PARA AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO	33
3. IMPACTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE A IMPORTAÇÃO, MEDIANTE CÁLCULO HIPOTÉTICO, COM BASE NA IN/SRF Nº 572/2005	37
CONSIDERAÇÕES FINAIS	39
ANEXO ÚNICO: JURISPRUDÊNCIA.....	42
REFERÊNCIAS	52

INTRODUÇÃO

Atualmente, o Brasil passa por momento conturbado em sua história institucional, no qual os interesses de alguns grupos econômicos (internos e externos) prevalecem em face necessidades básicas da população (saúde, educação, segurança).

Assim, nesse período, as instituições democráticas tentam se firmar, fundadas em uma jovem e frágil Constituição que, com pouco mais de 20 (vinte) anos de existência, já sofreu 64 (sessenta e quatro) alterações (até o dia 05.02.2010, data da publicação das Emendas Constitucionais n^{os} 63 e 64).

Dessa forma, embora o princípio de separação dos poderes deva prevalecer como pilar para o estado democrático de direito, temos percebido uma clara intervenção, em especial entre os poderes legislativo e executivo que, para privilegiar interesses imediatos e suplantar crises econômicas, sobrecarregam o ordenamento jurídico com medidas provisórias, leis ordinárias e emendas constitucionais.

Outrossim, com a opção, pelo Brasil, pela teoria neoliberal de Estado mínimo, após as privatizações de grandes empresas exploradoras de riquezas naturais, restou ao Estado recorrer à ampliação da carga tributária, dando ao país o título de um dos que mais onera o contribuinte sem, contudo, ofertar uma contrapartida de qualidade aos cidadãos.

Tal situação se agrava, sobretudo em virtude da sobrecarga da máquina administrativa, da falência da previdência pública e dos casos de corrupção em todos os níveis do poder estatal, gerando a crescente necessidade de suprir os gastos com a instituição de novos tributos, sobremaneira de novas Contribuições (Contribuição para o custeio da iluminação pública - COSIP, Contribuição provisória sobre movimentação financeira - CPMF, Contribuições sobre importação - PIS/COFINS - importação).

Nesse contexto histórico-jurídico, esta monografia pretende auferir uma melhor compreensão da natureza jurídica das Contribuições Sociais, em especial as Contribuições Sociais incidentes na importação, inseridas no

sistema jurídico tributário através da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.

O tema possui importância para que se entenda a lógica de formação das normas jurídicas tributárias, bem como para decifrar os mecanismos utilizados pelo FISCO para aumentar sua arrecadação mediante artifícios nem sempre legais ou constitucionais.

Nesse trabalho monográfico, o assunto foi abordado, inicialmente, sobre a ótica conceitual e formal das Contribuições, seguido da análise dos vícios materiais apresentados pela lei regulamentadora do PIS/COFINS – importação.

Como metodologia, foram utilizadas a revisão bibliográfica, entrevista e pesquisa jurisprudencial.

1. CONCEITOS, REGRA MATRIZ E QUESTÕES FORMAIS

1.1. NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES PIS/COFINS - IMPORTAÇÃO

Com a introdução da Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004, lei ordinária decorrente da Medida Provisória de nº 164 de 29 de janeiro de 2004, foram introduzidas, no ordenamento pátrio, duas novas contribuições sociais, incidentes sobre a importação de produtos ou serviços do estrangeiro, no caso a contribuição relativa aos Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação (PIS/PASEP - Importação), e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador (COFINS-Importação).

É importante que se faça uma análise inicial sobre a natureza jurídica de tais contribuições sociais, de modo a verificar se as contribuições sociais que decorreram daquela medida provisória, posteriormente convertida em lei ordinária, poderiam se enquadrar no conceito de tributo.

O conceito de tributo se encontra bem explicitado no Código Tributário Nacional – CTN, Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, sendo uníssono na doutrina nacional o entendimento de que tal denominação não necessita de maiores esclarecimentos, tendo em vista a clareza do disposto no artigo 3º do CTN:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Verificando o conceito expresso no CTN, constatam-se os fundamentos implícitos na Carta Magna em seu Título VI, Capítulo I e Seção I, ou seja, a parte da Lei Maior que descreve os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional.

Constata-se, assim, que as contribuições são prestações pecuniárias compulsórias, cobrada na moeda oficial, instituídas por lei, cuja arrecadação possui destinação vinculada a uma atividade estatal, no caso em análise, o

financiamento da seguridade social, que não advêm de qualquer sanção imposta ao contribuinte.

Além disso, as contribuições sociais estão previstas na parte da Carta de Direitos que versa sobre os tributos no ordenamento jurídico nacional, embora não estejam entre os tributos elencados no artigo 145 da Constituição Federal.

Ante o exposto, percebe-se que as Contribuições se encaixam na conceituação de tributo, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional, bem como integram as espécies dispostas no Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, em consonância com o artigo 149 da Constituição.

A doutrina tributária não é unânime sobre a inclusão das Contribuições Sociais no rol dos tributos. Dos divergentes, encontram-se nomes como o jurista Marco Aurélio Greco que não considera as contribuições como tributos, alegando que estas não estão taxativamente descritas no artigo 145 da Constituição, mas sim no artigo 149 e, ainda, que não precisaria tal artigo estabelecer limitações no campo tributário, caso estivessem inseridos naquela classificação.

Em sentido diverso, cita-se a opinião de Hugo de Brito Machado¹, que entende serem as contribuições, espécies de tributos:

Pensamos que as contribuições autorizadas pelos artigos 149 e 195 da vigente Constituição na verdade são espécies de tributo, seja porque se enquadram no conceito implícito na Constituição que a final pode ser considerado um conceito praticamente universal de tributo, seja porque correspondem ao conceito consubstanciado no art. 3º do Código Tributário Nacional que a final nada mais é do que uma forma de expressão daquele conceito implícito no Estatuto Básico.

Nesse toar, veja-se o pensamento de Paulo de Barros Carvalho²:

Não é de agora que advogamos a tese de que as chamadas contribuições têm natureza tributária. Vimo-las sempre como

¹ MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 8.

² CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 42-3.

figuras de impostos ou de taxas, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado naquilo que nominamos de tipologia tributária no Brasil. Todo o suporte argumentativo calcava-se na orientação do sistema, visto e examinado na sua integridade estrutural. Assim, outra coisa não fez o legislador constituinte senão prescrever manifestamente que as contribuições são entidades tributárias, subordinando-se em tudo e por tudo às linhas definitórias do regime constitucional peculiar aos tributos.

Nessa tese monográfica, seguir-se-á a linha doutrinária de que as contribuições são espécies de tributos, em consonância com as teses Hugo de Brito e Paulo de Barros, no que são compatíveis, bem como quanto à inserção dos fundamentos constitucionais das contribuições no capítulo do sistema tributário nacional e, ainda, por discordância do caráter excessivamente formal da concepção de Marco Aurélio Greco.

Mesmo considerando as contribuições como tributos, há que se observar que elas possuem características únicas, como bem destaca o Professor Humberto Ávila³ observando-se o seu arquétipo constitucional (artigos 8º, IV; 149, *caput* e § 1º; 195; 212, § 5º; 239, § 4º da Constituição Federal, e artigos 72, V e 74 do ADCT), percebe-se que o fato de constituírem instrumento para a promoção de finalidades constitucionalmente definidas lhes confere identidade específica.

Com efeito, o que as diferenciam das demais espécies tributárias são as finalidades específicas que cada uma deve promover e os requisitos constitucionalmente exigidos para a sua instituição.

Assim, para definir a natureza jurídica das contribuições ora examinadas (PIS/COFINS - importação), mister se faz observar as previsões dos artigos 149, § 2º e 195, IV da CF/88:

Art. 149. (...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

(...)

³ ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2003, p. 317-9.

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;

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.

Assim, torna-se evidente que a COFINS-importação e o PIS-importação são contribuições criadas com o objetivo de financiar a Seguridade Social, qualificadas, portanto, como Contribuições Sociais.

1.2. DISTINGUINDO CONTRIBUIÇÕES HOMÔNIMAS

Cumprindo, *ab initio*, estabelecer parâmetros comparativos entre o Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PIS/PASEP) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), que ingressaram no ordenamento jurídico pátrio por meio da Lei nº 9.718 de 27 de novembro de 1998, com seus homônimos COFINS-importação e o PIS-importação.

Embora as Contribuições Sociais incidentes sobre a importação tenham recebido a mesma nomenclatura utilizada por outras contribuições sociais (COFINS e PIS) e possuam a mesma destinação constitucional, com essas não se confundem. Com efeito, as suas características intrínsecas os diferenciam das tradicionais COFINS e PIS e fazem com que as novas contribuições sejam consideradas tributos de natureza distinta de seus homônimos⁴.

⁴ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Inconstitucionalidade Parcial das Contribuições Criadas pela MP 164 – PIS - importação e COFINS - importação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 103, p. 61, abril. 2004. Mensal. ISSN 1413-7097.

Deve-se, portanto, traçar um breve paralelo entre todas as contribuições em análise para que se possa, por meio de suas características, constatar suas distinções.

Nesse sentido, inicialmente, percebe-se que os contribuintes da COFINS e PIS só podem ser pessoas jurídicas de direito privado (artigo 2º, Lei 9.718/98), enquanto que na COFINS-importação e PIS-importação podem ser pessoas físicas ou jurídicas (artigo 5º, Lei 10.865/04).

Lei nº 9.718/98:

Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Lei nº 10.865/04:

Art. 5º São contribuintes:

- I - o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;
- II - a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e
- III - o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

Parágrafo único. Equiparam-se ao importador o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada.

Ademais, pode-se distinguir as contribuições sociais sobre a importação de suas homônimas em razão da divergência dos seus fatos geradores.

É que, o fato gerador das contribuições PIS e COFINS é a obtenção de faturamento mensal por parte do contribuinte, enquanto nas contribuições homônimas, são a “entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a

residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado”⁵.

Em relação à base de cálculo das contribuições em estudo, também não se percebem semelhanças, tendo em vista que na COFINS e PIS é verificada com base no faturamento da pessoa jurídica, enquanto na COFINS/PIS-importação seria:

- a) no caso da a entrada de bens estrangeiros no território nacional, seria o valor aduaneiro, 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 (Valor aduaneiro + ICMS + Valor de COFINS/PIS-importação);
- b) no caso de pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado, seria 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 Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições (Valor + ISSQN + Valor de COFINS/PIS-importação).

Assim, além de possuírem bases de cálculo distintas, os tributos COFINS/PIS-importação possuem uma complexa forma de apuração. Para fins didáticos, focar-se-á, nesse estudo, nos vícios contidos na hipótese “a”.

Ora, não poderia ser juridicamente aceitável que contribuições sociais com fatos geradores e bases de cálculo completamente distintos fossem considerados tributos idênticos.

⁵ BRASIL. Receita Federal. **Incidência na importação de bens e serviços**. Banco de dados. Disponível na Internet. [Http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/PisPasepCofins/IncidenciaExportServico.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/PisPasepCofins/IncidenciaExportServico.htm).

Por isso é que, na verdade, a COFINS-importação e o PIS-importação poderiam ser consideradas como novas contribuições para a Seguridade Social, sem relação com as contribuições homônimas, demais de sua nomenclatura.

1.3. REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA – RMIT DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO

Importante contribuição ao Direito Tributário é atribuída ao Professor Paulo de Barros Carvalho, através da teorização da Regra Matriz de Incidência Tributária, que permite a precisa identificação do tributo analisado.

Assim, delimitam-se, a seguir, as Regras Matrizes de Incidência Tributária – RMITs do PIS-importação e da COFINS-importação, nos termos da Lei 10.865/04:

PIS-Importação

Hipótese: importação de bens ou serviços estrangeiros.

Critério Material: importar bens ou serviços estrangeiros.

Critério Espacial: qualquer aduana localizada no território brasileiro.

Critério Temporal: a data entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou a data em que ocorrer o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

Consequência: o importador de bens ou serviços deverá recolher um percentual do valor pago para a aquisição dos bens ou serviços aos cofres públicos da União.

Critério Pessoal:

Sujeito Ativo: Fazenda Nacional.

Sujeito Passivo: Importador de bens ou serviços.

Critério Quantitativo:

Base de Cálculo: na importação de bens, o valor aduaneiro, assim entendido como o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições; ou, na importação de serviços, 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.

Alíquota: 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

COFINS-Importação

Hipótese: importar bens ou serviços estrangeiros.

Critério Material: importar bens ou serviços estrangeiros.

Critério Espacial: qualquer aduana localizada no território brasileiro.

Critério Temporal: a data entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou a data em que ocorrer o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

Consequência: o importador de bens ou serviços deverá recolher um percentual do valor pago para a aquisição dos bens ou serviços aos cofres públicos da União.

Critério Pessoal:

Sujeito Ativo: Fazenda Nacional.

Sujeito Passivo: Importador de bens ou serviços.

Critério Quantitativo:

Base de Cálculo: na importação de bens, o valor aduaneiro, assim entendido como o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do

valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições; ou, na importação de serviços, 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.

Alíquota: 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

1.4. QUESTÕES FORMAIS QUANTO À INSTITUIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO

Após a edição da Lei nº 10.865/04, a doutrina tributária nacional insurgiu-se sobre a possibilidade de vícios formais na instituição do PIS-Importação e COFINS-Importação.

Para a primeira corrente, a criação das contribuições PIS-importação e COFINS-importação só poderia ocorrer mediante lei complementar; para a segunda, a Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003 haveria suprido tal necessidade.

Segundo os doutrinadores da primeira linha de pensamento, como o PIS-importação e COFINS-importação são novas formas para o financiamento da Seguridade Social, seu surgimento no ordenamento jurídico haveria de observado o que dispõe o artigo 195, § 4º da Carta Magna, *verbis*:

Art. 195. (...)

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

Observa-se, então, que, para essa primeira corrente, o constituinte teria autorizado o legislador derivado a encontrar novas fontes de custeio para a Seguridade Social. Entretanto, limitou sua atuação à observância do disposto no artigo 154, I da Constituição Federal, que assim reza:

Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

Assim, a Constituição teria facultado a instituição de novas contribuições para a Seguridade Social, mas apenas por intermédio de lei complementar.

Nesse sentido, afirmam alguns, poder-se-ia interpretar a jurisprudência do Pretório Excelso, à semelhança do seguinte aresto da lavra do ex-Ministro Carlos Velloso:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PREVIDÊNCIA SOCIAL. <http://gemini.stf.gov.br/cgi-bin/nph-brs?d=SJUR&n=-julg&s1=contribui%E7%E3o+social+e+lei+complementar&u=http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/Jurisp.asp&Sect1=IMAGE&Sect2=THESOFF&Sect3=PLURON&Sect6=SJURN&p=1&r=1&f=G&l=20> - h0#h0<http://gemini.stf.gov.br/cgi-bin/nph-brs?d=SJUR&n=-julg&s1=contribui%E7%E3o+social+e+lei+complementar&u=http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/Jurisp.asp&Sect1=IMAGE&Sect2=THESOFF&Sect3=PLURON&Sect6=SJURN&p=1&r=1&f=G&l=20> - h2#h2CONTRIBUIÇÃO SOCIAL: PARLAMENTAR: EXERCENTE DE MANDATO ELETIVO FEDERAL, ESTADUAL ou MUNICIPAL. Lei 9.506, de 30.10.97. Lei 8.212, de 24.7.91. C.F., art. 195, II, sem a EC 20/98; art. 195, § 4º; art. 154, I. I. - A Lei 9.506/97, § 1º do art. 13, acrescentou a alínea h ao inc. I do art. 12 da Lei 8.212/91, tornando segurado obrigatório do regime geral de previdência social o exercente de mandato eletivo, desde que não vinculado a regime próprio de previdência social. II. - Todavia, não poderia a lei criar figura nova de segurado obrigatório da previdência social, tendo em vista o disposto no art. 195, II, C.F.. Ademais, a Lei 9.506/97, § 1º do art. 13, ao criar figura nova de segurado obrigatório, instituiu fonte nova de custeio da seguridade social, instituindo <http://gemini.stf.gov.br/cgi-bin/nph-brs?d=SJUR&n=-julg&s1=contribui%E7%E3o+social+e+lei+complementar&u=http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/Jurisp.asp&Sect1=IMAGE&Sect2=THESOFF&Sect3=PLURON&Sect6=SJURN&p=1&r=1&f=G&l=20> - h1#h1<http://gemini.stf.gov.br/cgi-bin/nph-brs?d=SJUR&n=-julg&s1=contribui%E7%E3o+social+e+lei+complementar&u=http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/Jurisp.asp&Sect1=IMAGE&Sect2=THESOFF&Sect3=PLURON&Sect6=SJURN&p=1&r=1&f=G&l=20> - h3#h3contribuição social sobre o subsídio de agente político. **A instituição dessa nova contribuição, que não estaria incidindo sobre "a folha de salários, o faturamento e os lucros" (C.F., art. 195, I, sem a EC 20/98),**

exigiria a técnica da competência residual da União, art. 154, I, ex vi do disposto no art. 195, § 4º, ambos da C.F. É dizer, somente por

<http://gemini.stf.gov.br/cgi-bin/nph-brs?d=SJUR&n=-julg&s1=contribui%E7%E3o+social+e+lei+complementar&u=http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/Jurisp.asp&Sect1=IMAGE&Sect2=THESOFF&Sect3=PLURON&Sect6=SJURN&p=1&r=1&f=G&l=20> - h2#h2<http://gemini.stf.gov.br/cgi-bin/nph-brs?d=SJUR&n=-julg&s1=contribui%E7%E3o+social+e+lei+complementar&u=http://www.stf.gov.br/Jurisprudencia/Jurisp.asp&Sect1=IMAGE&Sect2=THESOFF&Sect3=PLURON&Sect6=SJURN&p=1&r=1&f=G&l=20> - h4#h4**lei complementar poderia ser instituída citada contribuição.** III. -

Inconstitucionalidade da alínea h do inc. I do art. 12 da Lei 8.212/91, introduzida pela Lei 9.506/97, § 1º do art. 13. IV. - R.E. conhecido e provido.⁶

(grifou-se)

Desse modo, para os que se posicionam nessa primeira linha de raciocínio, ao eleger a COFINS-importação e o PIS-importação como novas fontes de receita para a Seguridade Social, o legislador infraconstitucional deveria tê-lo feito através de lei complementar e não por meio de lei ordinária, como é o caso da Lei nº 10.865/04, desrespeitando os limites ao seu poder de legislar, traçados pelos artigos 154, inciso I, cumulado com o artigo 195, § 4º da Carta Constitucional.

A segunda corrente de pensamento se inclina para o posicionamento de que, para a instituição da COFINS-importação e do PIS-importação, não seria necessário tal rigor legislativo.

Com efeito, para esses doutrinadores, após a aprovação da EC 42/03, e com a inserção do inciso IV, no artigo 195, estaria suprimida a necessidade de eleição de lei complementar para a instituição dessas contribuições, face à sua previsão expressa, *expressis*:

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:

⁶ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 351717 / PR. Litigantes: Município de Tibagi e Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Carlos Velloso. **Diário da Justiça**, ATA Nº 37/2003, 21 de novembro de 2003.

(...)

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

Portanto, quem defende tal linha argumentativa informa que não haveria que se falar em novas contribuições para a seguridade social, quando do advento da Lei nº 10.865/04, pois as exações em voga foram expressamente previstas na Constituição.

Seguindo este pensamento, os defensores da constitucionalidade formal das exações, ora analisadas, afirmam que quando o legislador reformador utilizou a expressão “nos termos da lei”, ele não quis dizer que seria por meio de lei ordinária ou lei complementar, sendo perfeitamente possível a instituição do PIS/COFINS - Importação pela Lei nº 10.865/04.

Por fim, restou a discussão se a regra contida no § 4º do artigo 195 da CF se aplica ao caso ou não.

Leandro Paulsen⁷, comentando o artigo 195, § 4º da CF/88, assim descreveu:

Exigência de lei complementar. Quando da análise de qualquer nova contribuição para o custeio da seguridade social ou mesmo da ampliação da hipótese de incidência ou da base de cálculo de contribuição já existente, tem-se de analisar, em primeiro lugar, se a inovação se situa dentre as bases econômicas já previstas no art. 195, I a IV, da Constituição, ou seja, se é possível considerá-la como uma contribuição ordinária ou nominada, passível de instituição mediante lei ordinária. Em não havendo a possibilidade de recondução aos incisos I a IV, estaremos em face de uma nova contribuição de custeio da seguridade social, cuja instituição depende, necessariamente, de lei complementar.

Desse modo, o doutrinador em evidência informa que, não havendo possibilidade de enquadrar a nova contribuição nos incisos I a IV daquele

⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 532-3.

dispositivo constitucional, teria o legislador derivado que utilizar a via de lei complementar. Contudo, não é o que se observa no presente caso, tendo em vista que as exações analisadas estão expressamente referidas no inciso IV desse dispositivo.

Ademais o STF já firmou entendimento que, para a instituição das contribuições para a seguridade social residuais, deveriam ser observados os requisitos expostos em sucessivo:

- a) exigência de lei complementar;
- b) não-cumulatividade;
- c) fato gerador e base de cálculo distintos das contribuições de seguridade social inscritos no artigo 195 (incisos I a IV).

De logo, observa-se que as exações em questão estão inseridas no inciso IV, do artigo 195, da Constituição Federal de 1988, razão que, para o STF, ditas contribuições não careceriam de lei complementar.

Assim, o entendimento majoritário tem pendido para o lado da constitucionalidade da lei nº 10.865/04, no que toca a questão da necessidade ou não de sua adoção por via de lei ordinária, ou seja, da inexistência de qualquer inconstitucionalidade formal, embora existam posicionamentos e decisões judiciais esparsas em sentido contrário.

2. SOBRE OS VÍCIOS MATERIAIS CONTIDOS NA LEI Nº 10.865/04

2.1. O CONCEITO DE VALOR ADUANEIRO PRESENTE NO ACORDO GERAL SOBRE TARIFAS ADUANEIRAS E COMÉRCIO (GATT): AFRONTA AO ARTIGO 98 DO CTN

O debate sobre a constitucionalidade das exações ora analisadas passa, necessariamente, pelo exame do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), que versa sobre matéria tributária e, portanto, se sujeita aos efeitos do disposto no artigo 98 do CTN.

Assim, é importante que se estabeleça o significado do termo “valor aduaneiro”, de modo a perceber as impropriedades contidas na lei nº 10.865/04.

Embora o comércio internacional seja prática que remonta aos tempos da expansão do mercantilismo na Europa, a expressão valor aduaneiro só veio a ser definida e normatizada com a criação do GATT.

O GATT foi introduzido na legislação brasileira mediante o Decreto 1.355, de 30 de dezembro de 1994, que, em seu artigo VII estabeleceu os diversos métodos de valoração aduaneira.

Destarte, restou definido que o único sentido para valor aduaneiro seria a quantia efetivamente paga, ou a ser paga no exterior, pelo importador. Ou seja, o valor aduaneiro, de acordo com a legislação brasileira aplicável às transações internacionais, seria o valor do bem livremente negociado entre o comprador e o vendedor, diga-se, aquele constante na respectiva guia de importação.

Sobre o termo “valor aduaneiro”, importante observar os ensinamentos de Heleno Taveira Tôrres⁸:

O acordo de Valorização Aduaneira em vigor, somente admite como base de cálculo dos tributos aduaneiros o chamado valor de transação e, na impossibilidade de se alcançar esse objetivo, aquele que for alcançado mediante o emprego de outros cinco métodos, em ordem obrigatoriamente sucessiva e seqüencial, a partir de demonstração fundamentada de que o método anterior não se poderia aplicar à hipótese.

(...)

Lembramos ainda que, segundo as disposições gerais do acordo, o chamado primado do valor da transação, que deve servir como critério inafastável para o emprego da valorização aduaneira, a ser levado até as últimas circunstâncias no emprego do primeiro método, deve vir acompanhado dos princípios de (i) neutralidade e de (ii) objetividade, com respeito aos atos negociais praticados, de modo a promover a mais ampla expressão de certeza e segurança jurídica aos contribuintes.

8 TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.254-5.

Destaque-se que, a própria União Federal, mediante a Instrução Normativa SRF nº 327 de 9 de maio de 2003, em seu artigo 2º, definiu o valor aduaneiro como sendo o valor da 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.

Ora, ao alterar o significado consolidado de “valor aduaneiro”, a Lei nº 10.865/04 provocou um conflito de normas no tempo, bem como o questionamento acerca da hierarquia existente entre o tratado internacional (GATT) e a lei ordinária (10.865/04) que instituiu o PIS - Importação e a COFINS - Importação.

Sobre o conflito de leis no tempo, em relação aos possíveis choques entre os pactos internacionais e as leis nacionais, instituidoras de tributos, o CTN trata expressamente, conforme se percebe na redação do seu artigo 98:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

É importante, nesse ponto, destacar as lições de Jacob Dolinger⁹, sobre o conflito de leis no tempo, e, especificamente, sobre o conteúdo da norma do artigo 98 do CTN:

Código Tributário Nacional - O artigo 98 do Código Tributário Nacional que determina a observância dos tratados "pelas leis que lhes sobrevenha", dispositivo invocado por alguns como demonstração da primazia do direito internacional em todos os sentidos, deve ser interpretado como regra específica e especialíssima do direito fiscal. José Francisco Rezek aponta para o aspecto de lei complementar atribuída ao Código Tributário pelo STF." Esta(a lei complementar) não se confunde com a própria Carta Constitucional mas subjeta a lei

⁹ DOLINGER, Jacob. **Direito internacional privado: parte geral**. 8. ed. rev. e amp. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 106-7.

ordinária inscrita em seu âmbito temático", impedindo-a de alterar tratado anterior.

E continua¹⁰:

No Brasil a doutrina inclinou-se para o monismo absoluto, entendendo que o tratado sempre prevalece sobre a lei. No nosso direito positivo este princípio foi consagrado pelo código Tributário Nacional (...)

Nessa corrente de pensamento, cumpre destacar decisão do Supremo Tribunal Federal¹¹:

ICM. Crédito presumido de 80% em favor do produtor de macas, segundo o Convenio ICM 03/80. Tratado de Montevidéu: artigo 21. Honorário de advogado em mandado de segurança. Em se tratando de tratado de natureza contratual, não há dúvida de que se lhe aplica o disposto no artigo 98 do CTN. Inocorrência de ofensa ao artigo 21 do Tratado de Montevidéu, em virtude da sistemática adotada para a concessão do crédito presumido em causa. Ademais, não há prova sequer de que o exportador seja o próprio produtor. Falta de prequestionamento do artigo 3º do Tratado de Montevidéu (súmula 512, relativa a honorários de advogado. Recurso extraordinário conhecido quanto a honorários advocatícios, e nela provido.

Ora, quando o legislador de 1966 instituiu o Código Tributário Nacional, se preocupou com a segurança jurídica derivada das relações internacionais, o que acarretou na vedação, em matéria tributária, a sobreposição dos tratados e convenções assimilados por nosso ordenamento, ante a superveniência de leis internas.

É evidente que, a regra instituída no artigo 98 do CTN, visava (e visa), sobremaneira, a manutenção da confiança dos investidores externos no

¹⁰ *Ibid*, p. 92.

¹¹ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 99376 / RS. Litigantes: Gullo & CIA LTDA e Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Moreira Alves. **Diário da Justiça**, Ementário n. 1.338-4, 18 de junho de 1984.

mercado brasileiro, impedindo que pequenos grupos, movidos por interesses momentâneos, pudessem alterar aqueles tratados e convenções, essenciais para a solidez e credibilidade do mercado brasileiro perante as nações estrangeiras.

No mundo globalizado, a segurança jurídica internacional torna-se imperativa, tendo em vista a prevalência do capitalismo estritamente especulativo e com sistemas econômicos frágeis. Um exemplo dessa interdependência econômica foi visualizada no ano de 2009, com o “estouro da bolha econômica imobiliária norte americana”, afetando tanto as nações desenvolvidas como o Brasil e demais países em desenvolvimento.

Por essa razão, a proteção jurídica aos tratados internacionais está expressamente prevista na Constituição da República (artigo 5º, § 2º), observe-se:

Art. 5º (...)

§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

Portanto, a inobservância de tratados internacionais ou a ignorância dos conceitos neles presentes, pode acarretar em quebra de confiança, com a retirada de investimentos, prejudicando toda a economia nacional.

Ademais, impende destacar que uma das principais razões que levaram à assinatura do GATT, foi a de impedir a criação de valores aduaneiros fictícios ou arbitrários, *in verbis*:

Os Membros, tendo em vista as negociações comerciais Multilaterais;
- Desejando promover a consecução dos objetivos do GATT 1994 e assegurar vantagens adicionais para o comércio internacional dos países em desenvolvimento;
- Reconhecendo a importância das disposições do Artigo VII do GATT 1994 e desejando elaborar normas para sua aplicação com vistas a assegurar maior uniformidade e precisão na sua implementação;

- **Reconhecendo a necessidade de um sistema eqüitativo, uniforme e neutro para a valoração de mercadorias para fins aduaneiros, que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios;**
- **Reconhecendo que a base de valoração de mercadorias para fins aduaneiros deve ser tanto quanto possível o valor de transação das mercadorias a serem valoradas;**
- Reconhecendo que o valor aduaneiro deve basear-se em critérios simples e eqüitativos condizentes com as práticas comerciais e que os procedimentos de valoração devem ser de aplicação geral, sem distinção entre fontes de suprimento;
- Reconhecendo que os procedimentos de valoração não devem ser utilizados para combater o *dumping*;
- Acordam o seguinte: (...) ¹²

Aliás, é importante destacar que GATT, na classificação dos tratados, possui natureza contratual, de modo que sua assinatura pelo Estado Brasileiro gerou a obrigação de preservar os seus exatos termos, mesmo diante da superveniência de novas normas, eventualmente conflitantes¹³:

III - Prevalência de Tratado Contratual - Vários acórdãos destacaram a distinção entre tratados normativos e tratados contratuais. Diz o Ministro Carlos Madeira, relator do RE 114.784: "Mas há que atentar para a classificação dos tratados. Há tratados normativos, que propõem fixar normas de direito internacional; há tratados contratuais que têm por finalidade regular interesses recíprocos dos Estados de modo concreto. Os da primeira classe - ensina Clóvis Bevilacqua - revelam ou confirmam o direito objetivo; os de segunda estabelecem modalidade de direito subjetivo. O Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT) é de natureza contratual, regula interesses econômicos dos países signatários, ao qual se aplica o princípio da auto-conservação do Estado, que se estende no respeito às avenças celebradas com os demais países, e estas não são afetadas por normas de direito interno, inclusive constitucionais".

¹² BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Acordo sobre a implementação do artigo VII do acordo geral sobre tarifas e comércio 1994**. Arquivo eletrônico. Disponível na Internet. [Http://www.mdic.gov.br/arquivo/secex/omc/acordos/portugues/18valoracaoaduaneira.pdf](http://www.mdic.gov.br/arquivo/secex/omc/acordos/portugues/18valoracaoaduaneira.pdf)

¹³ DOLINGER, 2005, p. 110.

Perceba-se que os tratados internacionais de natureza contratual, são atos de natureza plurilateral, que obrigam aos países signatários, não podendo ser rescindidos unilateralmente pelo Brasil. Desse modo, as normas criadas posteriormente à sua incorporação ao ordenamento jurídico nacional, não podem conflitar com os tratados internacionais, sob pena de nulidade.

Seguindo essa linha de pensamento, o Superior Tribunal de Justiça, ao discorrer sobre a impossibilidade de se alterar o termo “valor aduaneiro”, ratificado pelo GATT, assim se manifestou:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. VALORAÇÃO ADUANEIRA. MÉTODO DE AFERIÇÃO. SÚMULA 7 DO STJ. ACÓRDÃO FUNDADO EM INTERPRETAÇÃO DE MATÉRIA CONSTITUCIONAL.

1. A valoração aduaneira e sua razão de ser, à luz do princípio da legalidade, erigem dos óbices ao conhecimento do recurso especial, a saber:

a) a valoração em si é matéria insindicável, bem como o é a razão dessa metodologia (Súmula 07/STJ);

b) o acórdão, cujo núcleo apóia-se no princípio da legalidade, ostenta manifesto fundamento constitucional, insindicável pelo E. Superior Tribunal de Justiça;

2. É que assentou o aresto recorrido que:

"1. No que pertine à valoração aduaneira, o preço normal é a base de cálculo ex vi do art. 20-II do CTN ("Art. 20 - A base de cálculo do imposto é (...) II - quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País"), do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT), que introduziu a valoração aduaneira, e da própria legislação ordinária que incorporou, por força do Tratado GATT, o estabelecido no art. VII.

2. A valoração aduaneira foi uma das formas revestidas de caráter legal, aplicável aos países que transacionam entre si, com a intenção de protegê-los quanto à remessa ao exterior de divisas indevidas, descaminho, contrabando, e corrigir a sonegação de impostos a serem recolhidos aos erários públicos respectivos, como já esclarecido, este sistema foi ratificado pelo Brasil em Tratado Internacional do GATT, e deve ser observado pela lei que lhes sobrevenha. Estas normas foram implementadas e sua aplicação normatizada pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, Decreto nº 2.498, de 13 de fevereiro de 1998, Portaria nº 28 de 16 de fevereiro de 1998, Instruções Normativas nº 16, 17 e 18, todas de 16 de fevereiro de 1998.

3. Em consequência, cabível o Fisco recusar fé aos documentos apresentados pelo importador e efetuar arbitramento dos valores das

mercadorias, respeitado o art. 148, do CTN, não ofendendo o ordenamento a exigência de garantia para imediato desembaraço aduaneiro (IN-SRF 16/98, art. 21) das mercadorias sujeitas à determinação de valor tributável pelo Fisco. Caso em que deverá o douto juízo monocrático formalizar a caução oferecida.

4. Ressalva das vias ordinárias para a impetrante discutir matéria fática que se desenrola no procedimento administrativo de valoração. (...)

No caso concreto, não se discutirá qual o valor correto a servir de base de cálculo, uma vez que o pedido versado na exordial cinge-se à liberação dos tecidos pelos valores das faturas internacionais atacando o ordenamento que visa a adotar outra valoração.

Ordenamento que, como frisado, é constitucional e legal. Liberadas que foram as mercadorias, via liminar, aparentemente houve perda de objeto deste mandamus, mas como bem ponderou a união no apelo, o procedimento fiscal continua, de sorte que é de prover-se o recurso não só para declarar a legitimidade do ordenamento que regra a valoração pretendida, como também para determinar ao MM Juízo monocrático que formalize a caução ofertada às fls. 140/142, ficando o sócio-quotista gerente fiel depositário até o deslinde do procedimento administrativo que, ressalve-se, poderá ser quanto aos aspectos fáticos e valorativos, contestado na forma e prazos legais, restando também claro que a matéria de direito se esgota nesta via mandamental."

3. A análise do acórdão sugere que o Tribunal a quo não emprestou fé à documentação ofertada, mercê de os tratados ostentarem natureza hierárquica equivalente.

4. Aduzindo o recorrente que "a tributação está sujeita ao princípio da legalidade estrita em relação à base de cálculo do imposto de importação, que vem estabelecida no art. 20, do CTN c/c art. 2º, do DL 2.472/88, vale dizer, que será definida pelo art. VII, do GATT de 1994 - o valor de transação da mercadoria importada", deixa estreme de dúvidas que o fundamento do aresto é eminentemente constitucional.

5. Recurso especial não conhecido. ¹⁴

Percebe-se, na leitura atenta do julgado acima transcrito, a importância do Tratado do GATT para o ordenamento jurídico nacional, reconhecendo a necessidade de sua observância sobre as normas supervenientes

Finalmente, é salutar o destaque das lições de Heleno Tórres¹⁵:

(...) E como entendemos que as convenções internacionais prevalecem sempre sobre quaisquer das regras infraconstitucionais do

¹⁴ BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 727825 / SC. Litigantes: Altenburg Indústria Têxtil LTDA e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. **Diário da Justiça**, 15 de fevereiro de 2007, p. 215.

¹⁵ TÓRRES, Heleno Taveira. O Regime Constitucional da Não-cumulatividade das Contribuições sobre Faturamento e Receita (PIS e COFINS) e a incidência sobre importações de mercadorias e serviços. **Repertório de Jurisprudência IOB**. v. 1, n. 10, 2ª Quinzena de Maio de 2004. Quinzenal.

ordenamento, havendo, inclusive, regra expressa que o afirma, o art. 98 do CTN, norma geral em matéria de legislação tributária (art. 146 da CF), *in verbis*: ‘os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha’, desse modo, conforme o princípio da prevalência da aplicabilidade das normas contidas em convenções internacionais, estas aplicar-se-ão aos casos concretos com as alterações e derrogações pertinentes. Por esse motivo, na espécie, todas as superações que a Lei nº 10.865/04 promoveu aos limites da base de cálculo fundada nos limites do valor aduaneiro, identificado sob a égide dos princípios de neutralidade (i) e de objetividade (ii), são inconstitucionais.

Ora, a modificação do conceito de “valor aduaneiro”, inserto no artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), perpetrada pela Lei nº 10.865/04, contrariou o artigo 98 do CTN.

2.2. VÍCIOS NA TRIBUTAÇÃO “POR DENTRO” PREVISTA NA LEI Nº 10.865/04

Além do já exposto, é importante destacar a ilegítima ampliação da base de cálculo verificada na Lei nº 10.685/04, mediante alteração de conceitos de direito privado expressamente previstos na Constituição, além da ampliação da base de cálculo mediante o mecanismo de tributação “por dentro”, através do artigo 7º da cogitada Lei.

Primeiramente, deve-se observar a base de cálculo inserida na Constituição de 1988, no artigo 149, § 2º:

Art. 149. (...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

(...)

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;

Ora, a base impositiva para o cálculo das contribuições incidentes sobre a importação deverá ser, portanto, o valor aduaneiro dos bens importados,

como determina a Constituição e o Tratado do GATT, assinado pelo Brasil e incorporado ao ordenamento jurídico nacional.

A despeito da referida disposição constitucional, ao analisar a redação dada ao artigo 7º, I da Lei nº 10.865/04, constata-se uma ficção ou arbitrariedade do termo valor aduaneiro, *in verbis*:

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 desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei;

Assim, a mencionada Lei elegeu o valor aduaneiro, “acrescido de...”, como base de cálculo para as contribuições ora comentadas, em consonância com o disposto no artigo 149, § 2º, III, “a”.

Ora, trata-se de inovação do conceito de “valor aduaneiro”, assinalando que este deveria ser compreendido como sendo o mesmo valor utilizado como base de cálculo para o imposto de importação, acrescido do montante pago a título de ICMS - importação.

Ademais, dispôs que, no caso de importação de bens (artigo 3º, I, da Lei nº 10.865/04), deveria ser computado também o valor das próprias contribuições (COFINS e PIS), por meio do mecanismo da tributação “por dentro”.

Percebe-se, claramente, que a Lei nº 10.865/04 não respeitou os limites estabelecidos pelo artigo 149 da Constituição, na medida em que atribuiu significado extensivo à expressão “valor aduaneiro”, manifestamente diverso daquele regularmente adotado nas atividades mercantis e no mundo jurídico.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, mediante incidente de argüição de inconstitucionalidade, firmou entendimento sobre a impropriedade na ampliação da base de cálculo, com o voto condutor do Desembargador Federal Antonio Albino Ramos de Oliveira, conforme excerto a seguir:

INCIDENTE DE ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - PIS E COFINS - IMPORTAÇÃO - ART. 7º, I, DA LEI Nº 10.865/2004.

1 - A Constituição, no seu art. 149, § 2º, III, "a", autorizou a criação de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre a importação de bens ou serviços, com alíquotas *ad valorem* sobre o valor aduaneiro.

2 - Valor aduaneiro é expressão técnica cujo conceito encontra-se definido nos arts. 75 a 83 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, que instituiu o novo Regulamento Aduaneiro.

3 - 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 desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições", contida no inc. I do art. 7º da Lei nº 10.865/2004, desbordou do conceito corrente de valor aduaneiro, como tal considerado aquele empregado para o cálculo do imposto de importação, violando o art. 149, § 2º, III, "a", da Constituição.

Decisão: a corte especial, por maioria, acolheu o incidente de argüição de inconstitucionalidade para declarar 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", constante do inc. I do art. 7º da Lei nº 10.865/2004, vencidos os desembargadores Federais Néfi Cordeiro, Maria Lúcia Luz Leiria, Vilson Darós e Marga Barth Tessler.

(AC 200472050033141/SC, Relator Des. Fed. Antonio Albino Ramos De Oliveira, TRF4, segunda turma, DJ de 14/03/2007, grifou-se)

Assim, conforme bem assinalado na decisão em epígrafe, em nenhum momento a Constituição autorizou o legislador ordinário a ampliar, para fins de cálculo da COFINS - importação e do PIS - importação, o conceito de valor aduaneiro, por meio da inclusão, na base de cálculo das referidas contribuições, do valor do ICMS e das próprias contribuições. Ao contrário, da leitura do regramento constitucional (artigo 149, § 2º, III, "a"), é forçosa a conclusão de que o legislador reformador, ao empregar o termo "valor aduaneiro" como base de cálculo das contribuições em tela, pretendeu dar-lhes tratamento diverso àquele dispensado ao imposto de importação, repise-se:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais (...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:

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.

Interessante verificar que, diferentemente do que ocorre com as contribuições em análise, o Imposto de Importação, cuja base de cálculo está prevista no artigo 20 do CTN, observa os limites ao conceito de valor aduaneiro estabelecido pelo GATT, ou seja, delimita que o valor aduaneiro é tão-somente o valor da mercadoria importada, *in verbis*:

Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

II – quando a alíquota seja ad valorem, 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;

Dessa forma, não faz sentido que um tributo possa adotar um significado para a expressão valor aduaneiro, enquanto outro adota diversa denominação para a mesma expressão.

Outro argumento forte contra a alteração da base de cálculo encartada no artigo 7º, I da Lei nº 10.865/04, é a da impossibilidade de modificação dos conceitos e formas de direito privado previstos na Constituição, como bem destaca o artigo 110 do CTN, assim redigido:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conceito e o alcance de institutos, 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.

Assim, além dos vícios de inconstitucionalidade antes destacados, cumpre perceber a ilegalidade das exações em debate, na medida em que a Lei

nº 10.865/04 ampliou o conceito de “valor aduaneiro” consignado na Constituição Federal, violando o disposto no artigo 110 do CTN.

Ora, se a Lei Magna se referiu a um instituto ou conceito de Direito Privado (valor aduaneiro), não cabe a uma lei ordinária tributária pretender alterá-lo. “Neste ponto, o CTN (artigo 110) vem explicitar o que já se encontra de há muito implícito na Constituição: admitir que uma lei ordinária venha redefinir conceito utilizado por artigo da Carta Fundamental é permitir que a lei modifique a Constituição.”¹⁶

Nesse sentido, o Supremo Tribunal Federal proferiu julgamento, em caso similar, protegendo o contribuinte dos acréscimos de sentidos à expressões consolidadas no direito privado, em especial no campo do Direito Tributário, *expressis*:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE – ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº 9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 – EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. **O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente.**

TRIBUTÁRIO – INSTITUTOS – EXPRESSÕES E VOCÁBULOS – SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários

CONTRIBUIÇÃO SOCIAL – PIS – RECEITA BRUTA – NOÇÃO – INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. **É INCONSTITUCIONAL o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, NO QUE AMPLIOU O CONCEITO DE RECEITA BRUTA** para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada.

Decisão: O Tribunal, **por unanimidade**, conheceu do recurso extraordinário e, por maioria, deu-lhe provimento, em parte, para declarar a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de

¹⁶ SANTOS, Carlos André dos. **As novas contribuições COFINS - importação e PIS/PASEP - importação e suas Bases de Cálculo.** Banco de dados. Disponível na Internet. [Http://www.tributario.net](http://www.tributario.net). Acesso em 03 de janeiro 2010.

27 de novembro de 1998, vencidos, parcialmente, os Senhores Ministros Cezar Peluso e Celso de Mello, que declaravam também a inconstitucionalidade do artigo 8º e, ainda, os Senhores Ministros Eros Grau, Joaquim Barbosa, Gilmar Mendes e o Presidente (Ministro Nelson Jobim), que negavam provimento ao recurso. Ausente, justificadamente, a Senhora Ministra Ellen Gracie. Plenário, 09.11.2005. (Grifou-se).
(RE 357.950, Pleno, DJ 15/08/2006, Ata 24/2006, Relator Min. Marco Aurélio, decisão unânime)

O que o Supremo Tribunal Federal procurou preservar nas decisões acima transladadas não foi apenas o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente, mas também a segurança jurídica que deve permear as relações jurídicas, principalmente entre o Estado e os Contribuintes.

Por isso, não se pode alterar a expressão valor aduaneiro, sob pena de violação ao artigo 110 do CTN, tendo em vista que esse conceito é bem definido no ordenamento jurídico nacional, sendo essencial não só às relações internas, mas, principalmente, nas relações de comércio exterior.

Finalmente, insta afirmar que o “equivoco” verificado no artigo 7º da Lei nº 10.865/04 subsiste desde a primitiva redação da MP nº 164/04 e se revelou tão evidente que o próprio legislador tentou saná-lo, quando da conversão da referida Medida Provisória.

Para tanto, verifique-se a base de cálculo instituída pela MP nº 164/04:

Art. 7º A base de cálculo será:

I - **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, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º;

Comparativamente, observe-se a base de cálculo inserida no texto da Lei nº 10.865/04:

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 desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei;

Note-se que, na tentativa de convalidar a inconstitucionalidade da ora examinada base de cálculo, o legislador incluiu no texto do artigo 7º da Lei nº 10.865/04 o comando “**para os efeitos desta Lei**”, não existente na MP 164/04.

Tal atitude demonstra que o legislador derivado tinha pleno conhecimento da impossibilidade de ampliar a base de cálculo das exações incidentes sobre a importação, sem a utilização de lei complementar, o que incorreria em inconstitucionalidade superveniente da norma, alterando a redação final da lei para “o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei”.

Ainda assim, é patente a incompatibilidade do artil utilizado pelo legislador com o sistema normativo vigente, vez que, como visto anteriormente, a expressão “valor aduaneiro” é protegida implícita e explicitamente no ordenamento pátrio, pois o termo em questão não pode ser “assim entendido” para efeito de nenhuma lei.

Outrossim, é importante atentar para o fato de que a adição do ICMS e das próprias exações na base de cálculo desta Contribuição afrontam o princípio da capacidade contributiva, em virtude de sua onerosidade excessiva, além de que sua inclusão não guarda qualquer relação com a atividade desenvolvida pelo importador ou com serviços prestados pelo Estado. Ademais, a tributação “por dentro” vai de encontro a tendência mundial de simplificação da tributação.

Com efeito, saliente-se que, com a adição do valor das próprias contribuições, temos como fato gerador do tributo a hipótese do contribuinte pagar um tributo.

Nessa direção, perceba-se a lição de Hugo de Brito Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado¹⁷:

No caso, a impropriedade dessa base de cálculo “extra” está em que o valor a mais considerado é o valor que não guarda relação com nenhuma atividade realizada pelo contribuinte, ou com qualquer serviço que o Estado venha a lhe prestar. Em verdade, com tal norma, o importador não só tem uma mesma realidade onerada por mais de um tributo (ICMS, IPI, II, Cofins, PIS), como ainda tem de recolher tributo porque recolheu tributo (na base de cálculo da Cofins, como visto, considera-se o valor recolhido a título de ICMS ou ISS). Tributa-se a própria tributação, em clara violação ao princípio da capacidade contributiva. (...) Pois, se o pagamento de tributo puder ser considerado realidade tributável por revelar capacidade contributiva, criar-se-á uma cadeia infundável de fatos tributáveis, o que levará certamente ao esmagamento do poder econômico do contribuinte, que sempre pagará um tributo, porque já pagou outro tributo.

Observa-se, assim, nítida extrapolação dos limites legais e constitucionais quando da definição da base de cálculo das contribuições para a seguridade social (COFINS - importação e PIS - importação), culminando na inconstitucionalidade material contida na lei nº 10.865/04.

2.3. SOBRE A UTILIZAÇÃO DE NORMAS COMPLEMENTARES (INSTRUÇÃO NORMATIVA) PARA AMPLIAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO

Como visto, muitos são os vícios de ilicitude e inconstitucionalidade que permeiam a Lei nº 10.865/04, que instituiu a COFINS - importação e o PIS - importação. Dentre os mais graves, verifica-se a ilegalidade perpetrada pela Instrução Normativa SRF nº 572 de 22 de novembro de 2005, que ampliou a base de cálculo das exações, por meio de fórmula alterada para cômputo das citadas contribuições sociais.

¹⁷ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Breves anotações sobre a incidência do PIS e da COFINS na Importação. *In*: GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime jurídico de não-cumulatividade**. São Paulo: MP, 2007. p. 263.

Trata-se de uma complexa operação que, além do valor e das despesas aduaneiras, envolve as alíquotas do imposto de importação, do ICMS, das próprias COFINS/PIS – importação e, pasmem, do IPI:

Art. 1º Os valores a serem pagos relativamente à Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins-Importação) serão obtidos pela aplicação das seguintes fórmulas, exceto quando a alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) for específica:

I – na importação de bens:

$$Cofins_{IMPORTAÇÃO} = d \times (VA \times X)$$

$$Pis_{IMPORTAÇÃO} = c \times (VA \times X)$$

onde,

$$X = \left[\frac{1 + e \times [a + b \times (1 + a)]}{(1 - c - d) \times (1 - e)} \right]$$

VA = Valor Aduaneiro

a = alíquota do Imposto de Importação (II)

b = alíquota do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI)

c = alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação

d = alíquota da Cofins-Importação

e = alíquota do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

II – na importação de serviços:

$$Cofins_{IMPORTAÇÃO} = d \times V \times Z$$

$$Pis_{IMPORTAÇÃO} = c \times V \times Z$$

onde,

$$Z = \left[\frac{1 + f}{(1 - c - d)} \right]$$

V = o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda

c = alíquota da Contribuição para o Pis/Pasep-Importação

d = alíquota da Cofins-Importação

f = alíquota do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza

Art. 2º Na hipótese de a alíquota do IPI ser específica, os valores a serem pagos serão obtidos pela aplicação das seguintes fórmulas:

$$Cofins_{IMPORTAÇÃO} = d \times (VA \times Y + W \times Q)$$

$$Pis_{IMPORTAÇÃO} = c \times (VA \times Y + W \times Q)$$

onde,

$$Y = \left[\frac{(1 + e \times a)}{(1 - c - d) \times (1 - e)} \right]$$

$$W = \left[\frac{e \times \beta}{(1 - c - d) \times (1 - e)} \right]$$

Q = Quantidade do produto importada na unidade de medida compatível com a alíquota específica do IPI.

VA = Valor Aduaneiro

a = alíquota do II

β = alíquota específica do IPI

c = alíquota da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação

d = alíquota da Cofins-Importação

e = alíquota do ICMS

Ora, não bastasse o cálculo “por dentro”, desenhado pela Lei nº 10.865/04, incluindo valor aduaneiro, ICMS e PIS/COFINS-importação, a Instrução Normativa SRF nº 572/05, mero ato infra-legal, criou sistemática de cálculo composta também pelo Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

Em face do Princípio da Legalidade, que rege o Sistema Tributário Brasileiro, a única espécie normativa com poder para alterar as bases de cálculo dos tributos previstos na Constituição, no caso das Contribuições, são as Leis Complementares ou as Leis Ordinárias que as instituírem.

Nota-se que a Secretaria da Receita Federal do Brasil pretendeu ampliar ainda mais a base de cálculo das exações em análise, mediante edição de instrução normativa, que não possui força jurídica para suplantiar, sequer, lei ordinária, visto se tratar de ato infra-legal, ferindo o corolário da legalidade tributária, disposto no artigo 5º, II, cumulado com o artigo 150, I, ambos da Constituição Federal de 1988:

Art. 5º. (...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

As normas infra-legais, à exemplo das instruções normativas, servem apenas para regulamentar as lei inseridas no ordenamento jurídico, sem o poder de inovar na legislação, em especial nas matérias tributárias.

A bem da verdade, observa-se no âmbito tributário que uma série de encargos são indevidamente instituídos mediante norma infralegal, violando o disposto no artigo 5º, inciso II da Constituição da República, assim como, o fato de que a fonte das obrigações (principal e acessória) é a Lei (em sentido formal e material).

É salutar a verificação dessa ampliação da competência tributária da União, efetuada na edição da IN em destaque, com escopo de ampliar a arrecadação com o tributo lançado no ordenamento.

Nesse sentido, são oportunas as colocações de Ricardo Conceição Souza e Maristela Miglioli Sabbag¹⁸, para os quais é evidente que a União

por meio de estratagema de equação matemática, está alargando a sua competência tributária, com o objetivo de incrementar a arrecadação, na medida em que manda computar na base de cálculo valores estranhos à operação de importação.

Repise-se que, para a obtenção do valor das contribuições para o PIS-Importação e COFINS-Importação, mister que se tenha o valor do ICMS, que por sua vez, é composto também do valor das contribuições referidas, dando início a uma operação aritmética cíclica, que, à margem da complexidade no seu entendimento, apresenta-se, aparentemente sem solução.

Embora os Tribunais tenham admitido a validade das chamadas bases de cálculo “por dentro”, para o caso, demonstra-se a própria impossibilidade de apurar-se corretamente o valor do tributo, devido aos sucessivos cálculos cíclicos e fórmula demasiadamente complexa, gerando-se incerteza incompatível com os princípios que orientam o direito tributário, mormente

¹⁸ 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.º. 105, p. 78-9. São Paulo, n. 105, p. 78-9, junho. 2004. Mensal. ISSN 1413-7097.

quanto à necessidade de permitir-se o planejamento e segurança do contribuinte.

Destaque-se que, a dificuldade para calcular o tributo devido pelo contribuinte é tamanha que houve por bem, a Receita Federal, disponibilizar uma planilha eletrônica no sentido de auxiliar os importadores quando da totalização de tributo devido.

Assim, mediante a Norma de Execução Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (COANA) nº 2 de 23 de junho de 2005, a União, na tentativa de “facilitar” o cálculo dos tributos devidos na importação, desenvolveu uma planilha com fórmulas ocultas e que restou assim disposta:



Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana)
 Coordenação de Fiscalização e Controle Aduaneiro (Cofia)
 Divisão de Despacho Aduaneiro (Dides)
 Ed. Anexo Ministério da Fazenda sala 422
 Brasília - DF
 70048-901

Número da DI: Quantidade de Adições:

Número Adição	Valor Aduaneiro	Alíquotas*							COFINS Importação (R\$)	PIS/PASEP Importação (R\$)
		II	IPI			Pis/Pasep	Cofins	Icms		
			Especifica	Quantidade	Ad Valorem					

Ressalte-se que, na própria planilha criada pela Receita Federal, o valor aduaneiro ocupa um espaço apartado das alíquotas dos Impostos de Importação, IPI, ICMS, PIS/PASEP e COFINS.

É evidente que as Contribuições sobre a Importação, instituídos pela Lei nº 10.865/04, extrapolaram os limites Constitucionais, padecendo de vícios também no tocante ao acréscimo do IPI na base de cálculo dos tributos, introduzido por mera Instrução Normativa.

3. IMPACTO DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE A IMPORTAÇÃO, MEDIANTE CÁLCULO HIPOTÉTICO, COM BASE NA IN/SRF Nº 572/2005

A dificuldade, nesse ponto, está na necessidade de utilizar valores e alíquotas que nem sequer existem, como no caso de um produto, por exemplo, vir dos Estados Unidos, sendo atribuído um valor de ICMS aleatório e sem fundamento, ou na hipótese de inexistir certo insumo em solo nacional e ser dado um valor para o cálculo do IPI.

Dessa forma, o cálculo apresentado abaixo é pouco preciso, em que foi utilizada a planilha fornecida pela Receita Federal, e usando valores fictícios, como a importação de um computador portátil (notebook), que custe R\$ 6.000,00 (seis mil reais).



Coordenação-Geral de Administração Aduaneira (Coana)
 Coordenação de Fiscalização e Controle Aduaneiro (Cofia)
 Divisão de Despacho Aduaneiro (Dides)
 Ed. Anexo Ministério da Fazenda sala 422
 Brasília - DF
 70048-901

Número da DI: Quantidade de Adições:

Número Adição	Valor Aduaneiro	Alíquotas*							COFINS Importação (R\$)	PIS/PASEP Importação (R\$)
		II	IPI			Pis/Pasep	Cofins	Icms		
			Específica	Quantidade	Ad Valorem					
001	6.000,00	10,0%	0,15	1	15,0%	1,65%	7,60%	18,0%	642,01	139,38
									642,01	139,38

Na hipótese considerada, só de contribuições sobre importação, o contribuinte deveria pagar o montante de R\$ 781,39 (setecentos e oitenta e um reais e trinta e nove centavos), que equivale a 13,02% (treze inteiros e dois centésimos de por cento).

Destaque-se, ainda, que o importador teria que arcar com mais 10% (dez por cento) de imposto de importação, mais 15% (quinze por cento) de IPI e mais 18% (dezoito por cento) de ICMS (a depender do estado da federação).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As contribuições previdenciárias, no âmbito jurídico tributário, vêm sendo utilizadas como fácil instrumento para aumentar a arrecadação pelo FISCO, em virtude da menor rigidez para instituição dessa espécie tributária, quando comparados com os impostos, esses possuidores de maiores limitações constitucionais.

Desse modo, o Estado, para satisfazer interesses momentâneos, vem promovendo freqüentes mudanças constitucionais sempre que as regras maiores, em matéria tributária, revelem limitações impostas pelo Constituinte, que confrontem com o direcionamento das políticas estatais.

Ademais, em relação ao plano social, cumpre lembrar que quando os nacionais buscam produtos finais ou insumos essenciais importados ou requisitam serviços do exterior, na maioria das vezes, tal fato decorre da carência de qualidade e inferioridade técnica do que existe no Brasil, e mesmo da inexistência de tais produtos, fruto da incompetência do Estado em formar e capacitar profissionais aptos, bem como do enfraquecimento, quase pleno, dos centros de produção do saber e de pesquisas.

Em ambas as hipóteses, os contribuintes ficam prejudicados em medida muito mais relevante do que no quanto que o FISCO pudesse deixar de arrecadar com tais tributos.

Em relação ao aspecto formal, parece-nos que a lei nº 10.865/04 não padece de qualquer vício, em virtude da EC nº 42/03 haver incluído no artigo 195 da CF/88 o inciso IV, de forma expressa, a possibilidade de criação de Contribuições para a seguridade sobre a importação, constituindo a hipótese de incidência e descaracterizando a necessidade de lei complementar.

Além disso, como bem salientou Souto Maior Borges, na entrevista realizada, a exação discutida nesse trabalho de fim de curso, já estava “prevista”, como uma subespécie de contribuição de intervenção no domínio econômico, no artigo 149 da CF/88.

Quanto ao aspecto material, não pairam dúvidas quanto à inconstitucionalidade e ilegalidade das exações analisadas nesse trabalho monográfico.

Com efeito, o artigo 7º, I da Lei nº 10.865/04 ampliou indevidamente a base de cálculo prevista no artigo 149, § 2º, III, a, da Lex Legum, que deveria ser a mesma do Imposto de Importação (veja-se o artigo 2º da IN SRF nº 327/03), pretendendo introduzir, na composição do valor aduaneiro, o montante pago a título de ICMS e as próprias contribuições da COFINS-importação e PIS-importação.

Repise-se que, com a adição do valor das próprias contribuições na base de cálculo das exações, ora investigadas, temos como fato gerador do tributo a hipótese do contribuinte pagar um tributo, o que é inconcebível e afrontoso aos princípios que regem o direito tributário.

Além disso, ressalte-se que o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT/1994 (Acordo de Valoração Aduaneira), promulgado pelo Decreto nº 1.355/94, definiu o termo “valor aduaneiro”, para todos os seus signatários, com força contratual, ou seja, inalterável (ao menos unilateralmente pelo Estado brasileiro), pelo que não poderia ter sido modificado pela Lei nº

10.865/04, em consonância com o disposto no artigo 98 do Código Tributário Nacional.

Ainda quanto à legalidade das exações, percebe-se que, ao ampliar o conceito de “valor aduaneiro”, consignado na Carta Constitucional, a Lei nº 10.865/04 violou o disposto no artigo 110 do CTN, por alterar instituto ou conceito de Direito Privado (valor aduaneiro), pelo que se revela totalmente ilegal.

Saliente-se que, de forma ainda mais ilegal e inconstitucional a Secretaria da Receita Federal instituiu a Instrução Normativa SRF nº 572/05, que ampliou ainda mais a base de cálculo das exações referentes à importação, ao incluir na sua fórmula matemática os valores relativos ao IPI, ferindo o princípio da legalidade tributária, inserto no artigo 5º, II, cumulado com o artigo 150, I, ambos da Carta Magna.

Destaque-se, por fim, que o Supremo Tribunal Federal, julgando a preliminar de Repercussão Geral (em 26/09/2007), no “*leading case*” (RE nº 559.607/SC) acerca dessa matéria, considerou que a decisão desse Recurso Extraordinário pode afetar a todos, não só aos litigantes, quando as questões tratadas na presente monografia serão analisadas em definitivo.

ANEXO ÚNICO
JURISPRUDÊNCIA

À título exemplificativo das decisões, sobre a matéria, que vêm sendo tomadas pelos tribunais pátrios, bem como utilizadas de alguma forma para a elaboração do presente esboço monográfico, foram colacionadas algumas jurisprudências dos diversos tribunais regionais federais, agrupadas por tribunal e por potencial beneficiário de tais decisões (Contribuinte ou FISCO).

Obviamente, a palavra final, quanto aos vícios legais e constitucionais, será proferida, respectivamente, pelo Superior Tribunal de Justiça e pelo Supremo Tribunal Federal.

JURISPRUDÊNCIA FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE

Tribunal Regional da 2ª Região:

TRIBUTÁRIO - CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL -
PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO - LEI Nº
10.865/04 - ART. 7º.

I- O PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação foram introduzidos no Sistema Tributário Nacional, com base nos artigos 149, § 2º, incisos II e III, alínea "a" e 195, inciso IV, da CF/88, dispositivos alterados pela EC nº 42/2003.

II- Por determinação constitucional, a contribuição social sobre a importação, em tendo alíquota ad valorem será calculada com base no valor aduaneiro, sendo que o art. 7º da Lei nº 10.865/04 dispõe que a base de cálculo das contribuições em questão é o valor aduaneiro acrescido das parcelas referentes ao ICMS e às próprias contribuições PIS e COFINS-Importação, extrapolando o comando constitucional.

III - O valor aduaneiro não abrange o ICMS e, conseqüentemente, não se inclui o ICMS na base de cálculo da contribuição social incidente sobre as importações.

IV - Apelação e remessa necessária improvidas.

(TRF2, AMS nº 59.177 - 2004.51.01.012764-4 – Relatora Des. Tânia Heine, terceira turma, DJU 10/09/2007)

Tribunal Regional da 4ª Região:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. LEASING. ALÍQUOTA ZERO. AUSÊNCIA DE DIREITO LÍQUIDO E CERTO. PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. EXIGIBILIDADE. ART. 7º, I, DA LEI Nº 10.865/2004. BASE DE CÁLCULO. INCONSTITUCIONALIDADE.

1. No processo de mandado de segurança, a prova dos fatos deve estar pré-constituída e deve acompanhar a inicial, uma vez que não se permite a posterior juntada de documentos face à ausência de fase probatória.

2. Sendo relegada para o momento da interposição da apelação a demonstração de que o ingresso da mercadoria no país ocorreu por meio de contrato de arrendamento mercantil, mantém-se a sentença que declarou a impetrante carecedora de ação.

3. A base de cálculo do PIS-COFINS-importação está restrita ao sentido técnico de valor aduaneiro, neste não incluídos o ICMS e o valor das próprias contribuições. Exclusão determinada no Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade na AC nº 2004.72.05.003314-1, julgado pela Corte Especial deste Regional.

4. Cobrança das contribuições e limitação da base de cálculo que não ofendem a isonomia entre produtores nacionais e estrangeiros, nem a isonomia entre os próprios produtores nacionais.

(TRF4, APELREEX 2009.71.08.001803-4, Segunda Turma, Relatora Vânia Hack de Almeida, D.E. 10/03/2010)

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS-IMPORTAÇÃO. ART. 149, § 2º, II, E ART. 195, IV, DA CF. EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 42/03. LEI Nº 10.865/04. LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE.

ANTERIORIDADE. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. INCISO I DO ART. 7º DA LEI 10.865/04. INCONSTITUCIONALIDADE.

1. A Lei nº 10.865/2004, que instituiu a contribuição ao PIS e a COFINS sobre a importação de bens e serviços, tem assento na Emenda Constitucional nº 42/2004, que deu nova redação ao inciso II do § 2º do artigo 149 e acrescentou o inciso IV ao artigo 195, da Constituição Federal. Em se tratando de tributo cuja criação foi autorizada por norma constitucional, é desnecessária a edição de lei complementar, por não se enquadrar na hipótese prevista no artigo 195, § 4º c/c o art. 154, inciso I, do texto constitucional.

2. A Medida Provisória 164, de 29 de janeiro de 2004, convertida na Lei nº 10.865/04, produziu efeitos a partir de 1º de maio de 2004, em observância à regra estatuída pelo artigo 195, § 6º, da Constituição Federal. A pretensão de estabelecer a data da conversão como termo inicial do prazo constitucional é infundada, porque a Lei nº 10.865/04 manteve as disposições da Medida Provisória nº 164/04, no tocante aos elementos essenciais da exação (fato gerador, alíquota, contribuintes e lançamento), sendo estas de conhecimento dos contribuintes desde a edição do primeiro diploma legal. Não há pertinência na invocação do artigo 150, inciso III, alínea b, da Constituição Federal, e artigo 104 do CTN, porquanto aplicável na espécie a anterioridade nonagesimal prevista no artigo 195, § 6º, do texto constitucional.

3. É inconstitucional 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", constante do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/04, por ter desbordado do conceito corrente de valor aduaneiro, em afronta ao disposto no artigo 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal. (TRF4, Corte Especial, Arguição de Inconstitucionalidade na AC 2004.72.05.003314-1).

(TRF4, AC 2005.70.00.001229-4, Primeira Turma, Relator Taís Schilling Ferraz, D.E. 02/10/2007)

JURISPRUDÊNCIA FAVORÁVEL AO FISCO

Tribunal Regional da 1ª Região:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COFINS-IMPORTAÇÃO E PIS-IMPORTAÇÃO. LEI Nº 10.865/2004. DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR. INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AOS ARTS. 149, § 2º, II; 154, I e 195, § 4º DA CARTA MAGNA. BASE DE CÁLCULO. FIXAÇÃO DE NOVO "VALOR ADUANEIRO". ALTERAÇÃO DE REGRA DE DIREITO PÚBLICO. NÃO

INCIDÊNCIA DE ICMS NA BASE DE CÁLCULO DAS EXAÇÕES, CONFORME EXTRATO DA DECLARAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. APELAÇÕES E REMESSA OFICIAL DESPROVIDAS.

1. Ao contrário do que alega a Fazenda Nacional, resta evidenciado interesse de agir da impetrante quando pleiteia a declaração de inexigibilidade da COFINS-Importação e do PIS-Importação, incidentes sobre a importação de produtos estrangeiros, pois a circunstância de ser isenta da inclusão do valor do ICMS na base de cálculo das referidas contribuições não é decisiva ao reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei 10.865/04, objeto do pedido.

2. De acordo com as normas constitucionais tributárias, a exigência de lei complementar diz respeito apenas à contribuição "nova", ou seja, não prevista no texto constitucional. No que tange ao PIS-Importação e à COFINS-Importação, não há necessidade de lei complementar, já que tais contribuições (PIS e COFINS) estão expressamente autorizadas pelos arts. 149 e 195, IV da Carta Magna. Inexistência de afronta aos arts. 149, § 2º, II; 195, § 4º e 154, I, da Constituição Federal.

3. Este TRF1 tem decidido no sentido de que não é "nova", para os efeitos do art. 195, § 4º, CF, a contribuição prevista em emenda constitucional, sendo viável a sua instituição mediante lei ordinária ou medida provisória (TRF/1ª Região - AMS 2007.38.00.021497-1/MG, Rel. Juiz Federal Convocado Francisco Renato Codevila Filho, Sétima Turma, e-DJF1 p.427 de 27/02/2009).

4. A Lei nº 10.865/2004 não ampliou a expressão "valor aduaneiro" derivado do art. VII do GATT 1994; não sendo, ademais, ilegal a inclusão, na base de cálculo das contribuições questionadas, dos valores referentes ao ICMS-Importação e das próprias contribuições. Admite-se que a União, através da lei, preveja critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência (CF/88, art. 146-A).

5. Não se configura, na espécie, violação ao art. 110 do CTN, pois a alteração feita pela Lei nº 10.865/2004 no que tange ao "valor aduaneiro" foi de conceito de direito público e não de direito privado, conforme já decidiu esta Sétima Turma no julgamento da AMS nº 2004.38.00.040857-4/MG, Rel. Des. Federal Antônio Ezequiel da Silva, DJU de 25.1.2008.

6. Não obstante tal entendimento, verifica-se dos documentos juntados às fls. 80-82, que no caso em tela não houve incidência de ICMS na operação de importação, em função de isenção anteriormente conferida, fato corroborado pela Fazenda Nacional em suas contrarrazões. Assim, no ponto, deve ser mantida a sentença recorrida que afastou a incidência do ICMS como base de cálculo para o PIS/COFINS-importação, ainda que por outro fundamento.

7. A proibição de dupla incidência dirige-se à instituição de novas fontes de custeio realizada no plano legislativo infraconstitucional, sem alcançar as hipóteses em que a regra matriz tem sede constitucional (ou seja, o próprio legislador constituinte estabelece, por meio de emenda, novas fontes de receita no texto constitucional). Inocorrência, portanto, no caso vertente, de bis in idem.

8. Precedentes desta Turma e do TRF/4ª Região: AMS

2007.38.00.021497-1/MG, Rel. Juiz Convocado Francisco Renato Codevila Filho, Sétima Turma, e-DJF1 p.427 de 27/02/2009; AC 2005.32.00.006009-3/AM, Rel. Desembargador Federal Luciano Tolentino Amaral, Sétima Turma, e-DJF1 p.449 de 29/10/2008; AMS nº 2004.70.03003868-2, Primeira Turma, Rel. Juíza Federal Vivian Caminha, D.E. de 17.7.2007).

9. Preliminar rejeitada. Apelações e remessa oficial desprovidas. (AMS 2007.38.02.002648-2/MG, Rel. Desembargador Federal Reynaldo Fonseca, Sétima Turma, e-DJF1 p.497 de 04/12/2009)

CONSTITUCIONAL - TRIBUTÁRIO - COFINS-IMPORTAÇÃO E CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS-IMPORTAÇÃO - LEI Nº 10.865/2004 - DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR - INCIDÊNCIA SOBRE O MONTANTE DEVIDO A TÍTULO DE ICMS-IMPORTAÇÃO E SOBRE O VALOR DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES (BASE DE CÁLCULO POR DENTRO) - ADMISSIBILIDADE.

1 - DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR: Não há que se falar em necessidade de lei complementar para instituição das contribuições em questão. O disposto no art. 195, § 4º, da CF, que faz remissão ao comando do art. 154, I, também da CF, somente se aplica à hipótese de instituição de contribuição "nova", ou seja, não prevista no texto constitucional, não sendo esta, por óbvio, a situação da COFINS-importação e da Contribuição para o PIS-importação, autorizadas pelos arts. 149, § 2º, III, "a" e 195, IV, da Carta Magna.

- Não é razoável supor que o legislador ordinário possa criar nova fonte de custeio para a seguridade social, mediante lei complementar, e o legislador extraordinário, com força no Poder Constituinte Derivado ou Reformador, não possa prever nova fonte de custeio, a ser efetivamente instituída por meio de lei ordinária, como determina a própria norma constitucional em que prevista a novel contribuição (art. 195, IV, CF). Com efeito, não é "nova", para os efeitos do art. 195, § 4º, CF, a contribuição prevista em emenda constitucional, pelo que, viável é a sua instituição mediante lei ordinária ou medida provisória.

2 - BASE DE CÁLCULO - INEXISTÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 110, CTN: Não está em discussão o conteúdo da expressão adotada pela norma constitucional - "valor ADUANEIRO", porquanto o legislador ordinário também a acolheu, tal qual previsto para o imposto de importação, ou seja, com obediência ao Acordo sobre a Implementação do Artigo VII, do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994, promulgado pelo Decreto nº 1.355/94 e ao Decreto nº 4.543/2002. (art. 7º, I). A questão é que, além do valor aduaneiro, determina a lei que as contribuições incidirão sobre o ICMS-importação e sobre o valor das próprias contribuições (base de cálculo por dentro). Descabida, portanto, a alegação de violação ao disposto no art. 110, CTN.

3 - BASE DE CÁLCULO - INCIDÊNCIA DAS CONTRIBUIÇÕES SOBRE

O MONTANTE DEVIDO A TÍTULO DE ICMS-IMPORTAÇÃO: A inclusão do ICMS-importação na base de cálculo da COFINS-importação e da Contribuição para o PIS-importação, por obra do legislador ordinário, é medida que assegura a competitividade da mercadoria nacional frente à importada. Veja-se: (a) sobre a mercadoria nacional incidem a COFINS, a Contribuição para o PIS, o ICMS e o IPI, lembrando que o valor devido a título de ICMS integra a base de cálculo das contribuições; (b) sobre a mercadoria importada, na linha do que defendido pela(s) contribuinte(s), incidiriam a COFINS-importação, a Contribuição para o PIS-importação, o ICMS-importação e o IPI-importação, sendo que a base de cálculo das contribuições será menor, pela não inclusão do valor devido a título de ICMS. Portanto, a mercadoria nacional, mais onerada, não terá condições de concorrer com a mercadoria importada, não sendo esta, por certo, a intenção do Constituinte Reformador, que procurou, nos últimos tempos, harmonizar a tributação incidente sobre mercadorias, produtos e serviços nacionais e importados, desonerando, na medida do possível, as exportações.

- Ademais, de acordo com o disposto no art. 146-A, CF, admite-se que a União, através de lei, preveja critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência. Assim, verificando o legislador ordinário que a adoção, pura e simples, da base de cálculo estipulada no texto constitucional acabaria por restringir a competitividade da mercadoria nacional, amparado no art. 146-A, CF, determinou a incidência das contribuições sobre o valor devido a título de ICMS, tal como previsto para a mercadoria nacional.

- Também não é novidade a incidência de um tributo sobre o montante devido a título de outro tributo. Historicamente, FINSOCIAL, PIS e COFINS sempre incidiram sobre o ICM e o ICMS (Súmulas 68 e 94/STJ, 258/TFR e AMS 2000.35.00.020512-3, Rel. Des. Fed. Luciano Tolentino Amaral, DJ de 13.06.2003). O próprio art. 155, § 2º, XI, CF, que trata do ICMS, admite, excluindo-se a hipótese nele aventada, que o valor devido a título de IPI integre a base de cálculo do ICMS.

4 - BASE DE CÁLCULO - INCIDÊNCIA SOBRE OS VALORES DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES (BASE DE CÁLCULO POR DENTRO): A incidência das contribuições sobre o valor das próprias contribuições (base de cálculo por dentro) constitui-se em técnica de tributação já utilizada de longa data, em relação ao ICM e ao ICMS (art. 2º, § 7º, do Decreto-lei nº 406/68 e art. 13, § 1º, I, da LC nº 87/96), e respaldada pelo E. STF (RE 212.209/RS, Rel. p/acórdão Min. Nelson Jobim, DJ de 10.02.2003 e (RE 209.393/SP, Rel. Min. Moreira Alves, DJ de 09.06.2000)

5 - Apelação da impetrante improvida.

6 - Apelação da União Federal e remessa oficial providas.

7 - Sentença reformada.

8 - Segurança denegada.

(AMS 2004.38.00.036958-6/MG, Rel. Juiz Federal Francisco Renato Codevila Pinheiro Filho, Sétima Turma, DJ de 13/04/2007, p.102)

Tribunal Regional da 2ª Região:

TRIBUTÁRIO. RECOLHIMENTO DO PIS/IMPORTAÇÃO E DA COFINS/IMPORTAÇÃO NA FORMA INSTITUÍDA PELA LEI Nº 10.865/04. INEXISTÊNCIA DE ILEGALIDADE OU DE INCONSTITUCIONALIDADE.

A MP nº 164/04 foi editada para regulamentar o disposto na Emenda Constitucional nº 42/03, não se aplicando a restrição do disposto no art. 246, por ser posterior ao período em que existia restrição nesse aspecto.

Não se vislumbra qualquer ofensa à Lei Maior ao se instituir através da lei 10.865/2004, contribuições para o custeio da seguridade social denominadas PIS e COFINS – importação, com base no art. 195, IV, da CF/88, na redação que lhe foi dada pela EC 42/2003.

As contribuições - PIS e COFINS – importação – se inserem dentre as contribuições previstas no art. 149 c/c o art. 195, § 6º, ambos da CF/88, não sendo necessária a exigência de lei complementar para instituí-las (art. 154, I, CF/88), não havendo qualquer afronta ao princípio da reserva legal. O Excelso Pretório firmou entendimento no sentido da possibilidade de as contribuições sociais para o PIS e COFINS serem instituídas pela via ordinária (RE 138.2848-8/CE, ADC nº 01/DF).

O artigo 7º da lei nº 10.865/2004, ao definir a base de cálculo das referidas contribuições, não modificou ou revogou o conceito de “valor aduaneiro” instituído pelo GATT – Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994 e promulgado pelo Decreto 1.355/94, de modo que não houve ofensa ao disposto no artigo 110, do CTN.

A instituição das contribuições para a COFINS e para o PIS/PASEP sobre as importações instituídas pela MP 164/2004, convertida posteriormente na lei 10.865/2004, teve como objetivo principal dar tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no país e a tributação dos bens e serviços importados, que passaram a serem tributados nas mesmas alíquotas dessas contribuições.

(AMS 2004.51.01.023779-6, Rel. Des. Fed. Alberto Nogueira, Quarta Turma, DJU de 09/05/2007, p. 201-2)

Tribunal Regional da 3ª Região:

PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO NÃO CONHECIDA. AUSÊNCIA DOS REQUISITOS PREVISTOS NO ARTIGO 514 DO C.P.C. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS - IMPORTAÇÃO . LEI Nº 10.865/04. CONSTITUCIONALIDADE. LEI COMPLEMENTAR. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. ICMS INCLUSÃO. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA SOBRE O LIVRO IMPORTADO. INEXISTENTE.

1. Discute-se a validade da tributação na forma preconizada pela Lei nº

10.865/04, em face dos critérios adotados para as contribuições ao PIS e à COFINS, relacionada à importação de livros, os quais sustentam estarem imunes dessa tributação na forma do artigo 150, inciso VI, alínea "d" da Constituição Federal, considerando tratarem-se de contribuições com características de impostos, assim como quanto à determinação de sua base de cálculo, alegando a impetrante que esse instrumento normativo violou vários princípios constitucionais, sendo inválida a tributação tal como pretendida pelo ordenamento.

2. Pressuposto indispensável para o conhecimento do recurso é a sua motivação, com a especificação da contrariedade aos termos do decidido, necessária para se estabelecer o contraditório ao pedido de nova decisão. Verifica-se que as razões de apelação se limitam aos argumentos apresentados com as informações, já analisados pelo decisor, sem que houvesse qualquer inovação aos argumentos expostos, ante a prolação da sentença de primeiro grau.

3. Não tendo sido motivadas as razões que ensejaram o recurso, quanto ao conteúdo do decisor, cuja insatisfação deveria ter sido especificada, para que o Tribunal pudesse apreciar os seus motivos e delimitar o âmbito de devolutividade recursal, em atendimento ao princípio do *tantum devolutum quantum apelatum*, restou inviabilizado o conhecimento do recurso interposto, em razão da ausência dos motivos de fato e de direito à sua interposição, ocorrendo, *in casu*, a falta de um dos requisitos essenciais para o juízo de admissibilidade recursal, conforme ditado pelo artigo 514 do Código de Processo Civil.

4. Tanto o PIS quanto a COFINS encontram seu fundamento de validade no texto constitucional, artigo 195, inciso I, e agora, no artigo 149, como uma das fontes destinadas ao financiamento da seguridade social, não necessitando que suas exigências se façam por Lei Complementar, a teor do mencionado artigo 146 da Constituição Federal.

5. Não se vislumbra qualquer inconstitucionalidade, por vício de forma da norma, em face do disposto no artigo 246 da Magna Carta. Já se pacificou o entendimento nos Tribunais, inclusive perante a Corte Constitucional, que a Medida Provisória é apta a disciplinar questões de natureza tributária excetuando os casos em que tal disciplina conflite com o próprio texto constitucional, como é o caso do artigo 246 de Nossa Carta Magna, *in casu*, para o período fixado explicitamente pela EC nº 32/2001. A relevância e a urgência, por sua vez, restaram superadas com a conversão da Medida Provisória em lei, validando o Legislativo Pátrio os critérios traçados unilateralmente pelo Executivo.

6. A tributação sobre a importação de bens e serviços, veiculada pela Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, veio fundamentada no artigo 149 da Constituição Federal.

7. Os tratados internacionais, em matéria tributária, não são dotados de hierarquia superior à legislação ordinária brasileira, devendo com ela se compatibilizar, desde que ratificados por Decretos Legislativos e incorporados à ordem jurídica, não sendo obrigatória a adoção do Acordo de Implementação do Artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio 1994 - GATT, aprovado pelo Decreto 1.355/94, que define o

que é valor aduaneiro, a ser utilizada como base de cálculo do tributo. 8. A definição dada pela legislação tributária do que deverá ser considerado como "valor aduaneiro", para fins de tributação, deverá ser aceita, pois não conflita com o texto constitucional, que outorgou à lei a tarefa de determinar a base de cálculo do tributo, ditando apenas as diretrizes a serem adotadas.

9. Quanto a eventual inclusão do ICMS na base de cálculo dessas contribuições, acaso existente, tal insurgência não procede, considerando os precedentes sobre o tema, objetos das súmulas do extinto Tribunal Federal de Recursos e do E. Superior Tribunal de Justiça, respectivamente sobre os números 258 e 94, tratadas em situações análogas.

10. Conforme já pacificado pelo Colendo Supremo Tribunal Federal, a imunidade tributária dos livros (Art. 150, inciso VI, alínea "d") prevista na Constituição refere-se exclusivamente a impostos, não se podendo estendê-las às contribuições sociais. Nesse sentido são os dentre os precedentes (RE n. 211.698, Relator o Ministro Cezar Peluso, DJ de 22.6.06; RE n. 211.782, Relator o Ministro Néri da Silveira, DJ de 24.3.00; o RE n. 141.715, Relator o Ministro Moreira Alves, DJ de 25.8.95; o RE n. 332.963-AgR, Relator o Ministro Gilmar Mendes, DJ de 16.6.06) 11. Apelação Fazendária não conhecida e remessa oficial provida para denegar a ordem.

(AMS 2004.61.19.003220-6, Rel. Des. Fed. Eliana Marcelo, Terceira Turma, DJU de 29/08/2007, p. 276)

Tribunal Regional da 5ª Região:

TRIBUTÁRIO. PIS-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO.MP Nº. 164/2004. CONVERSÃO. LEI Nº. 10.835/2004. CONSTITUCIONALIDADE. DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR.

- "Desnecessidade de lei complementar para disciplinar o PIS/PASEP-importação e a COFINS-IMPORTAÇÃO como contribuição social a financiar a seguridade social, haja vista que o legislador constitucional já fixou os contornos de incidência da referida contribuição, ao disciplinar no art. 195, inciso iv da CF/88, acrescido pela EC 42/2003, que a seguridade social será financiada por toda sociedade mediante recursos provenientes das contribuições sociais do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar, neste contexto, se apresenta sem mácula de inconstitucionalidade a medida provisória 164/2004, convertida na lei 10.865, de 30 de abril de 2004 que inseriu a tributação das contribuições do PIS/PASEP-importação e COFINS-importação, para importação de bens e serviços". (TRF 5ª - AMS 92972 - primeira turma).

- Inexiste qualquer vício de inconstitucionalidade na EC nº 42/03, considerando que a referida alteração do texto constitucional não encontra óbice no parágrafo 4º do artigo 60 da carta magna.

- À falta de definição constitucional, cabe ao legislador ordinário decidir o que venha a ser "valor aduaneiro", para efeito de cobrança do PIS/PASEP-

importação e da COFINS-importação. portanto, há de prevalecer o conceito de valor aduaneiro, fixado para fim específico no art. 7º, I, da lei 10.865/04.

- Não há ilegalidade na inclusão dos valores do ICMS na base de cálculo da contribuição para o programa de integração social - PIS e COFINS, nos termos da súmula 68, do STJ.

- Assim, devido à constitucionalidade do PIS e COFINS importação, legítima é a atitude da fazenda nacional de condicionar o desembaraço aduaneiro ao recolhimento do tributo devido.

- Apelação e remessa oficial providas.

(AMS 98309, Rel. Des. Fed. Francisco Barros Dias, Segunda Turma, DJe de 15/10/2009, p. 141)

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS IMPORTAÇÃO. LEI Nº 10.865/04. CONSTITUCIONALIDADE.

- Não obstante a disposição do art.154, da constituição federal, a ec nº 42, ao acrescentar nova fonte de custeio para a seguridade social, possibilitou a instituição das cobranças sociais tratadas na lei nº 10.865/04, independente da edição de lei complementar.

- Os tratados internacionais incorporam-se ao ordenamento jurídico brasileiro com status de lei ordinária, motivo pelo qual não se faz necessária a observância pelo art. 7º da lei nº. 10.865/04 do conceito de 'valor aduaneiro' fornecido pelo GATT.

- Apelação improvida.

(AMS 2006.83.00.012688-5, Rel. Des. Fed. Marcelo Navarro, Quarta Turma, DJ de 03/07/2007, p. 876)

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Contribuições na Constituição Federal de 1988. *In*: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: ICET, 2003, p. 317-9.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 727825 / SC. Litigantes: Altenburg Indústria Têxtil LTDA e Fazenda Nacional. Relator: Ministro Luiz Fux. **Diário da Justiça**, 15 de fevereiro de 2007, p. 215.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 351717 / PR. Litigantes: Município de Tibagi e Instituto Nacional do Seguro Social – INSS. Relator: Ministro Carlos Velloso. **Diário da Justiça**, ATA Nº 37/2003, 21 de novembro de 2003.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 99376 / RS. Litigantes: Gullo & CIA LTDA e Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Ministro Moreira Alves. **Diário da Justiça**, Ementário n. 1.338-4, 18 de junho de 1984.

BRASIL. Ministério do Desenvolvimento, Indústria e Comércio Exterior. **Acordo sobre a implementação do artigo VII do acordo geral sobre tarifas e comércio 1994**. Arquivo eletrônico. Disponível na Internet. [Http://www.mdic.gov.br/arquivo/secex/omc/acordos/portugues/18valoracaoaduaneira.pdf](http://www.mdic.gov.br/arquivo/secex/omc/acordos/portugues/18valoracaoaduaneira.pdf)

BRASIL. Receita Federal. **Incidência na importação de bens e serviços**. Banco de dados. Disponível na Internet. [Http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/PisPasepCofins/IncidenciaExportServico.htm](http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/PisPasepCofins/IncidenciaExportServico.htm).

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 42-3.

DOLINGER, Jacob. **Direito internacional privado: parte geral**. 8. ed. rev. e amp. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 92.

_____. **Direito internacional privado: parte geral**. 8. ed. rev. e amp. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 106-7.

_____. **Direito internacional privado: parte geral**. 8. ed. rev. e amp. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 110.

MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **As contribuições no sistema tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 8.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 532-3.

SANTOS, Carlos André dos. **As novas contribuições COFINS - importação e PIS/PASEP - importação e suas Bases de Cálculo**. Banco de dados. Disponível na Internet. [Http://www.tributario.net](http://www.tributario.net). Acesso em 03 de janeiro 2010.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Breves anotações sobre a incidência do PIS e da COFINS na Importação. In: GAUDÊNCIO, Samuel Carvalho; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). **Fundamentos do PIS e da COFINS: e o regime jurídico de não-cumulatividade**. São Paulo: MP, 2007. p. 263.

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.º. 105, p. 78-9. São Paulo, n. 105, p. 78-9, junho. 2004. Mensal. ISSN 1413-7097.

TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). **Comércio Internacional e Tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p.254-5.

TÔRRES, Heleno Taveira. O Regime Constitucional da Não-cumulatividade das Contribuições sobre Faturamento e Receita (PIS e COFINS) e a incidência sobre importações de mercadorias e serviços. **Repertório de Jurisprudência IOB**. v. 1, n. 10, 2ª Quinzena de Maio de 2004. Quinzenal.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Inconstitucionalidade Parcial das Contribuições Criadas pela MP 164 – PIS - importação e COFINS - importação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 103, p. 61, abril. 2004. Mensal. ISSN 1413-7097.