



Centro Universitário de Brasília - UniCEUB
Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais - FAJS
Curso de Direito

RAFAEL SASSE LOBATO

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA LEI Nº 10.865/04: Alteração do
conceito de valor aduaneiro como base de cálculo do PIS/COFINS-
Importação.**

**Brasília,
2010**

RAFAEL SASSE LOBATO

**A (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA LEI N° 10.865/04:
Alteração do conceito de valor aduaneiro como base de cálculo
do PIS/COFINS-Importação.**

Monografia de conclusão do curso de Direito
da Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais
do Centro Universitário de Brasília -
UniCEUB.

Orientador: Professor Marlon Tomazette

Brasília,

2010

Agradeço,

Aos meus pais, Lobato e Kátia, pilares da minha vida e meus maiores exemplos. Aos meus amigos, Fábio, Romeu, Aline, Luana, Pollianna, Juarez e Toninho, por toda amizade, força e compreensão nas horas de aflição. Aos meus mestres, Dr. Bosco, Dr. Flávio, Dr. Marcelo e Dr. Lucas, pelos nobres ensinamentos e pelos debates que tanto me enriqueceram.

RESUMO

O conceito de “valor aduaneiro”, utilizado como base de cálculo da contribuição social denominada PIS/COFINS-Importação e definido pelo artigo 7º da Lei nº 10.865/04 é analisado sob a óptica constitucional para demonstrar que a referida lei, ao determinar tal conceito como sendo “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”, ampliou o conceito de valoração aduaneira encampado do direito privado pela Constituição Federal de 1988, que consiste no “valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias”, podendo ser acrescido do valor do frete, do seguro, do valor de comissões e corretagens, excetuadas as de compra, do custo de embalagens e recipientes, dos gastos de carregamento, descarregamento e manuseio até o local de importação ou despesas de *royalties* ou licença, se houver, a teor do Acordo do GATT de 1947, bem como do artigo 8, da parte I, do Acordo Geral sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT. Assim, restará comprovada a inconstitucionalidade do artigo 7º da Lei nº 10.865/04 que alterou, por lei ordinária, um conceito de direito privado, relativo ao “valor aduaneiro”, utilizado pela Constituição Federal.

Palavras chaves: PIS. COFINS. PIS/COFINS-Importação. Valor Aduaneiro. GATT. Importação. Conceito de Direito Privado.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	6
1 – A ESTRUTURA DA NORMA TRIBUTÁRIA.....	9
1.1 – A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA	10
1.1.1 – CRITÉRIO MATERIAL.....	12
1.1.2 – CRITÉRIO TEMPORAL	13
1.1.3 – CRITÉRIO ESPACIAL	13
1.1.4 – CRITÉRIO PESSOAL	14
1.1.5 – CRITÉRIO QUANTITATIVO	15
1.2 – A BASE DE CÁLCULO.....	16
1.3 – A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	20
1.4 – O CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	21
2 – AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL.....	22
2.1 – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	22
2.2 – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS.....	25
2.3 – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PIS/PASEP E COFINS	27
2.4 – PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO	28
2.4.1 – A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E DA COFINS-IMPORTAÇÃO	29
2.4.1.1 – CRITÉRIO MATERIAL	30
2.4.1.2 – CRITÉRIO TEMPORAL.....	31
2.4.1.3 – CRITÉRIO ESPACIAL	32
2.4.1.4 – CRITÉRIO PESSOAL	33
2.4.1.5 – CRITÉRIO QUANTITATIVO	34
3 – A SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL	35
3.1 – A SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO EM RELAÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO	38
3.2 – A REGRA DO ARTIGO 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	39
4 – A TESE DA INCONSTITUCIONALIDADE DA AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE VALOR ADUANEIRO.....	42
4.1 – TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	43
4.2 – ACORDOS INTERNACIONAIS DO GATT	45
4.3 – CONCEITO CONSTITUCIONAL DE VALOR ADUANEIRO	48
CONCLUSÃO.....	52
BIBLIOGRAFIA	54

INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional nº 42/03 acrescentou o inciso IV ao artigo 195 e alterou o artigo 149, ambos da Constituição Federal, autorizando a União a instituir as Contribuições Sociais incidentes sobre a importação de bens ou serviços.

Dessa forma, o Poder Executivo Federal editou a Medida Provisória nº 164 de 2004, posteriormente convertida na Lei nº 10.865 de 2004, instituindo a cobrança das referidas contribuições, conhecidas como “PIS/PASEP-Importação” e “COFINS-Importação”, ou apenas “PIS/COFINS-Importação”.

Diante da criação deste novo tributo, surgiram discussões acerca da constitucionalidade da Lei nº 10.865 de 2004. Uma das questões postas em debate consiste em saber se o conceito de “valor aduaneiro”, previsto no artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/04 e utilizado como base de cálculo do PIS/COFINS-Importação, teria violado a Constituição Federal, no tocante ao que previsto do artigo 149, inciso III, alínea “a” da Carta da República.

O artigo 7º da Lei nº 10.865/04 estabelece, portanto, como base de cálculo das Contribuições em tela, o valor aduaneiro, assim entendido como o “valor que servir 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”.

A questão, portanto, está em saber se o instituto do “valor aduaneiro” trazido pela referida lei violou o conceito encampado pela Constituição Federal, oriundo do direito privado, qual seja, o “valor efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias”, podendo ser acrescido das comissões e corretagens, do custo de embalar, bem como dos *royalties*, do custo com transporte, com seguro e dos gastos com carregamento, descarregamento e manuseio, nos termos do artigo 8, da parte I, do Acordo Geral sobre a Implementação do

Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994, tratado internacional do qual o Brasil é signatário.

Essa é, portanto, a questão central a ser analisada no presente estudo, tendo em vista a relevância jurídica do tema para empresas importadoras de bens ou serviços, bem como para os consumidores, destinatários finais destes bens importados. O que se tem em jogo é a definição de qual a base de cálculo a ser utilizada pelo PIS/COFINS-Importação, tendo influência, portanto, no valor final do tributo, e, conseqüentemente, no preço dos bens ou serviços importados.

Para tal estudo, será analisada, no primeiro capítulo da presente monografia, a estrutura da norma tributária, para se determinar como se aplica e como funcionam os institutos de uma lei que cria um tributo.

No segundo capítulo será abordada a espécie tributária denominada Contribuição Social, no qual se enquadra o PIS/COFINS-Importação, com todas as suas características e especificações. Será desenvolvido também o tema concernente à estrutura da Lei nº 10.865/04, com todos os critérios para se ter a incidência da contribuição por ela instituída.

Estabelecidos os parâmetros da norma tributária e do PIS/COFINS-Importação, será analisada, no terceiro capítulo, a questão relativa à supremacia que a Constituição tem em relação à legislação ordinária, mais precisamente quanto à lei tributária, tendo em vista a hipótese de possível inconstitucionalidade da Lei nº 10.865/04, ao adotar conceito de valor aduaneiro diverso daquele abarcado na Constituição Federal, adotado do direito privado e do comércio exterior.

Por fim, no quarto capítulo, será trazido o conceito de “valor aduaneiro” utilizado na doutrina e nas normas internacionais de comércio exterior, uma vez ser este o

conceito que se alega ter a Constituição Federal adotado, quando se questiona a constitucionalidade do conceito trazido na norma instituidora do PIS/COFINS-Importação.

Vale registrar que tal discussão está a ser enfrentada pelo Supremo Tribunal Federal, nos Recursos Extraordinários n.ºs. 559.607-9/SC e 565.886-4/PR, ambos da relatoria do Ministro Marco Aurélio, que já tiveram a Repercussão Geral reconhecida pelo Plenário Virtual da Suprema Corte, restando pendente o julgamento do mérito, que dizem respeito, em um dos pontos, à possível inconstitucionalidade do conceito de “valor aduaneiro” trazido pela Lei n.º 10.865/04.

1 – A ESTRUTURA DA NORMA TRIBUTÁRIA

A norma tributária é a definição da incidência fiscal, sob a forma de hipótese e consequência. Em outras palavras, a norma tributária é composta por uma hipótese, a qual se conecta uma consequência, caracterizando-se, abstratamente, a regra-matriz de incidência tributária.

Para Geraldo Ataliba, a norma tributária, bem como as demais normas jurídicas, tem sua incidência a partir do acontecimento do fato por ela previsto, o que necessariamente deve acarretar a incidência de seu mandamento¹.

Nesses termos, a norma tributária está estruturada por meio de dois elementos essenciais, quais sejam, a hipótese e a consequência. A hipótese, que seria o antecedente, prescreve um fato, um acontecimento, enquanto a consequência, que seria justamente o conseqüente, indica a relação jurídica a ser instaurada, trazendo os efeitos que o fato narrado vai gerar.

A hipótese, dessa forma, deve fazer referência ao critério material, temporal e espacial. Já a consequência trará um critério pessoal e um critério quantitativo. O somatório desses elementos e critérios forma a norma tributária. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

A conjugação desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.

[...]

Chega-se, enfim, à norma-padrão de incidência tributária, locução dotada do mesmo alcance e com a mesma força semântica da norma tributária em sentido estrito.²

¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 46

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 263 e 264.

1.1 – HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA

A hipótese de incidência é a descrição de um fato, de um acontecimento ou de uma ação humana. Essa descrição do fato vem contida na lei tributária de forma genérica, hipotética e abstrata. Nesse sentido é a lição de Geraldo Ataliba:

A h.i. é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho).

É, portanto, mero conceito, necessariamente abstrato. É formulado pelo legislador fazendo abstração de qualquer fato concreto. Por isso é mera “previsão legal” (a lei é, por definição, abstrata, impessoal e geral).³

Hugo de Brito Machado considera a hipótese de incidência como sendo a descrição legal de uma situação necessária e suficiente para fazer surgir a obrigação tributária. Em outras palavras, seria a hipótese de incidência um conjunto de fatos ou situações que, descritas na lei tributária, serão suficientes, bastantes, para fazer surgir a obrigação tributária⁴, nos moldes do artigo 114 do Código Tributário Nacional, que dispõe ser o fato gerador da obrigação principal a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Parte da doutrina, no entanto, entende que considerar fato gerador como sinônimo de hipótese de incidência seria um equívoco, porque a expressão fato gerador seria a efetiva realização prática da hipótese de incidência, e não a previsão legal do fato. Na lição de Alfredo Augusto Becker:

Esta última expressão (fato gerador) é a mais utilizada pela doutrina brasileira de Direito Tributário e, de todas elas, a mais infeliz porque o “fato gerador” não gera coisa alguma além da confusão intelectual. Para que possa existir a relação jurídica tributária é

³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 58

⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 126 - 128.

necessário que, antes, tenha ocorrido a incidência da regra jurídica tributária sobre o “fato gerador” e, em consequência, irradiado a relação jurídica tributária.⁵

Entretanto, a discussão acerca do acerto ou não da utilização da expressão “fato gerador” não será aprofundada, por não consistir no objetivo do presente trabalho. Para todos os efeitos, utilizaremos a expressão “hipótese de incidência” para designar o fato descrito na lei tributária e “fato gerador” para exprimir a materialização efetiva da hipótese.

Assim, para Celso Ribeiro Bastos, a norma tributária, nos mesmos moldes das demais normas jurídicas, estabelece um antecedente que, uma vez ocorrido, terá como efeito a obrigação de alguém pagar o tributo⁶.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho, hipótese de incidência é, portanto, a descrição normativa de um evento ainda abstrato que, ao se concretizar, na prática, fará com que se estabeleça o conseqüente previsto.⁷

Na lição de Alfredo Augusto Becker, a hipótese de incidência consiste em um fato, positivo ou negativo, de natureza física, econômica, política ou jurídica, dentre outras, com a expressão “fato” abarcando atos, fatos em sentido estrito e estados de fato, sendo estes últimos fatos estrito senso que acontecem e permanecem, tendo duração continuada.⁸

Estabelecidas essas premissas, passaremos à análise dos critérios de identificação trazidos pela hipótese de incidência e pela consequência, quais sejam, critério material, temporal, espacial, pessoal e quantitativo.

⁵ BECKER, Antônio Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3. Ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 318.

⁶ BASTOS, Celso Ribeiro, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord). *Comentários ao Código Tributário Nacional: Vol. 2: arts. 96 a 218*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 150.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 278

⁸ BECKER, op.cit., p. 325

1.1.1 – CRITÉRIO MATERIAL

O critério material da hipótese de incidência tributária pode ser visto como o núcleo da hipótese, o fato em si, o objetivo da hipótese. É ele o ponto central, estabelecido pelo legislador, para condicionar à consequência estabelecida.

Hugo de Brito Machado entende o critério material como sendo o aspecto objetivo ou nuclear da hipótese, em torno do qual circulam os demais critérios que vão completar o vínculo obrigacional tributário⁹.

Para Paulo de Barros Carvalho, o critério material é formado linguisticamente por um verbo, seguido de seu complemento. Por isso, considera o critério material como o comportamento humano, abarcando não só a atividade humana consciente – verbos que exprimem ação, mas também a atividade espontânea – verbos de estado: ser, estar, etc.¹⁰ Exemplos disso seriam as expressões “vender mercadoria”, “prestar serviço”, “industrializar produto”, “importar bens”, “ser proprietário”, “auferir renda”, dentre outras, que são utilizadas como critérios materiais da hipótese de incidência de diversos tributos.

Aprofundando ainda mais, para Heleno Tórres, a lei tributária, ao prever abstratamente o fato – critério material – que tipificará a obrigação, deve fazê-lo objetivamente e com determinabilidade conceitual, como forma de garantir a segurança do direito¹¹.

Dessa forma, o critério material, ou seja, o núcleo da hipótese, consiste em um comportamento humano, seja na prática de um ato, seja na permanência em um estado, que dará ensejo ao consequente. Porém, para bem delimitar a hipótese de incidência, é necessário estar o critério material conjugado com os demais critérios.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 135

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5. Ed. São Paulo: Quartier Latin: 2009. p. 127

¹¹ TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 72.

1.1.2 – CRITÉRIO TEMPORAL

Tendo em vista que a tributação estatal tem por escopo compelir os jurisdicionados ao pagamento compulsório das exações, é de fundamental importância que o contribuinte saiba o momento exato em que seu comportamento dará ensejo à obrigação tributária. Daí a importância da norma tributária estabelecer o critério temporal da hipótese.

Nesse sentido, o que se denomina de critério temporal é o grupo de indicações, o conjunto de elementos que determinam o marco, o momento exato, o preciso instante em que se tem por ocorrida a hipótese de incidência descrita na lei tributária, fazendo nascer o liame jurídico que vincula os sujeitos da obrigação tributária.

Na lição de Paulo de Barros Carvalho, o critério temporal da hipótese estabelecido na norma vai assinalar, precisamente, em que momento surge o direito subjetivo público do Estado exigir o pagamento do tributo, bem como faz nascer o dever jurídico do sujeito passivo de pagar a quantia devida¹².

Além disso, o critério temporal é importante para se delimitar os efeitos da prescrição e da decadência do crédito tributário, bem como a atualização do montante e a determinação da lei vigente no tempo da concretização do fato gerador.

1.1.3 – CRITÉRIO ESPACIAL

O critério espacial é entendido como sendo o conjunto de critérios, os elementos previstos pela norma tributária, capazes de definir fisicamente o local, a circunstância de lugar em que o fato deve ocorrer para gerar seus efeitos próprios.

¹² CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5. Ed. São Paulo: Quartier Latin: 2009. p. 135

Assim, o critério espacial das hipóteses tributárias consiste no conjunto dos critérios necessários e bastantes para que se possa identificar o lugar delimitador do acontecimento do critério material¹³.

Para Geraldo Ataliba, o aspecto espacial é a designação legal, explícita ou implicitamente, de circunstâncias de lugar relevantes para se determinar a configuração do fato previsto¹⁴.

Dessa forma, o critério espacial será a definição legal do lugar onde o fato deve ocorrer para ser qualificado como hipótese de incidência do tributo.

1.1.4 – CRITÉRIO PESSOAL

O critério pessoal da hipótese de incidência é a definição dos sujeitos da relação jurídica tributária – sujeito ativo e sujeito passivo. É o conjunto de critérios previstos no conseqüente da norma que identificam os sujeitos da relação estabelecida quando do acontecimento do critério material da hipótese¹⁵.

O sujeito ativo da relação tributária, via de regra, é o Estado, em sentido amplo. Em outras palavras, sujeito ativo é o titular da competência, ou quem por este for autorizado, para realizar o lançamento e fazer a cobrança do tributo, de acordo com o artigo 119 do Código Tributário Nacional¹⁶.

Destaque-se que o artigo 7º do Código Tributário Nacional diferencia, no sujeito ativo, a competência para exigir o tributo da competência para instituí-lo¹⁷. A exigência

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5. Ed. São Paulo: Quartier Latin: 2009. p. 131.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 104.

¹⁵ CARVALHO, op. cit., p.164.

¹⁶ CTN, Art. 119: Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

¹⁷ CTN, Art. 7º: A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma

pode ser uma função delegada a outro ente, colocando este último no papel de sujeito ativo. Em contrapartida, a competência para instituir o tributo é indelegável, tendo em vista que vem estabelecida na Constituição Federal¹⁸.

O segundo pólo da relação, também estabelecido no critério pessoal da norma, é o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Por sujeito passivo, entende-se a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem o sujeito ativo exige o cumprimento da obrigação tributária, em regra, o cumprimento da prestação pecuniária¹⁹.

Na lição de Geraldo Ataliba, sujeito passivo é a pessoa que provoca, produz ou desencadeia a materialidade da hipótese de incidência do tributo, ou quem tenha relação pessoal e direta com essa materialidade, nos termos do artigo 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional²⁰.

Nesse sentido, o sujeito passivo é quem tem o dever de prestar o cumprimento exigido, seja pessoa física ou jurídica. Dependendo da relação com o critério material, podem ser sujeitos passivos da obrigação tributária tanto o contribuinte, quando há relação pessoal e direta com o fato gerador, quanto o responsável tributário, quando a lei lhe impõe a obrigação de efetuar o pagamento, mesmo não sendo contribuinte de fato²¹.

1.1.5 – CRITÉRIO QUANTITATIVO

O critério quantitativo da hipótese de incidência consiste na especificação legal dos dados necessários para que se possa determinar o conteúdo pecuniário da obrigação

pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 139

¹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 335

²⁰ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 86

²¹ MACHADO, op. cit., p. 142

tributária que deve ser prestada, ou seja, os critérios para se definir o montante a ser pago pelo devedor.

Paulo de Barros Carvalho afirma que o critério quantitativo vem previsto na consequência da norma e permite precisar o conteúdo da prestação a ser paga pelo sujeito passivo. Dessa forma, a lei tributária ou estabelece um valor, específico e igual para todos, a ser pago, ou dimensiona a materialidade do fato, estabelecendo uma grandeza, ínsita ao critério material da hipótese – base de cálculo, conjugada a outro fator numérico – alíquota, para se determinar o *quantum* devido²².

1.2 – BASE DE CÁLCULO

Estabelecidas as premissas fundamentais da hipótese de incidência bem como seus aspectos estruturais, passamos agora ao estudo do instituto da base de cálculo, que, compondo o critério quantitativo da hipótese, deve estar identificada na norma, juntamente com a alíquota a ser aplicada.

Podemos estabelecer que a base de cálculo é a grandeza definida na norma tributária, com o objetivo principal de estabelecer a dimensão, a extensão do fato descrito no critério material da hipótese de incidência do tributo.

Paulo de Barros Carvalho afirma que a base de cálculo é a grandeza fixada pelo legislador, sob a qual será aplicado um fator também previsto na norma – alíquota –, com o qual se determinará o montante devido²³.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da Norma Tributária*. 5. Ed. São Paulo: Quartier Latin: 2009. p.172

²³ CARVALHO, *ibidem*. p. 174

Dessa forma, a base de cálculo é a expressão econômica do fato gerador do tributo que, devendo vir prevista na norma tributária, vai necessariamente se referir a uma realidade economicamente quantificável.²⁴

A lei instituidora de tributo deve fixar a base de cálculo para que, ocorrendo o fato gerador previsto na hipótese de incidência, seja aplicada a alíquota, que também deve estar previamente estabelecida na norma, e assim, seja determinado o valor da prestação a ser paga ao sujeito ativo. Nesse sentido afirma Paulo de Barros Carvalho:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se a alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária.²⁵

Da mesma forma entende Amílcar de Araújo Falcão, para quem a qualificação da base de cálculo é a de “verdadeira e autêntica expressão econômica”²⁶ da hipótese de incidência do tributo.

Nesses termos, a base de cálculo se torna uma categoria jurídica de extrema relevância para que se possa identificar e distinguir a espécie do tributo. Para Hugo de Brito Machado, se uma lei tributária institui um imposto sobre a renda, mas determina como base de cálculo o patrimônio, está, na verdade, criando um imposto sobre o patrimônio, e não sobre a renda. Nos dizeres de Hugo de Brito:

Vê-se, portanto, que é o exame da base de cálculo do imposto que nos permite verificar se o legislador exercitou corretamente a competência que lhe atribui a Constituição ao definir o âmbito de incidência do imposto.²⁷

²⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 135

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 363

²⁶ FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994. p. 138

²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 136.

É a correlação lógica e direta da hipótese de incidência com a base de cálculo que vai nos possibilitar, segundo Paulo de Barros Carvalho, “dizer, sem hesitações, se um tributo é imposto, taxa ou contribuição, bem como anunciar a modalidade de que se trata”.²⁸ O tipo tributário será definido, portanto, pela relação lógico-semântica de dois fatores, quais sejam a hipótese de incidência e a base de cálculo. Essa correlação revela a natureza do tributo estudado, permitindo a análise de sua compatibilidade quanto ao sistema constitucional, superando-se as imprecisões do legislador.²⁹

Daí porque entende Paulo de Barros que a base de cálculo possui três funções distintas, quais sejam: a de medir as proporções reais do fato; a de compor a específica determinação da dívida; e a de confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma.³⁰

Quanto à função da base de cálculo de medir as proporções reais do fato, no tocante ao espaço de liberdade do legislador para fixar o suporte valorativo sobre o qual incidirá a alíquota, assevera Paulo de Barros:

Para atender a esse objetivo, qualquer predicado factual pode ser útil, desde que, naturalmente, seja idôneo para anunciar a grandeza efetiva do evento.

[...]

Quando se fala em anunciar a grandeza efetiva do acontecimento, significa a captação de aspectos inerentes à conduta ou ao objeto da conduta que se aloja no miolo da conjuntura do mundo físico. E o legislador o faz apanhando as manifestações exteriores que pode observar e que, a seu juízo, servem de índices avaliativos: o valor da operação, o valor venal, o valor de pauta, o valor de mercado, o valor presumido [...]³¹

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 546

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. Ed. São Paulo: Noeses, 2008., p. 546-547

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 363

³¹ CARVALHO, op. cit., p.363-364

Dessa forma, o legislador, ao estabelecer a base de cálculo, não deve ultrapassar os limites do fato, ficando adstrito às suas propriedades e à sua natureza. Essa é a primeira função da base de cálculo.

No tocante à função de compor a específica determinação da dívida, a base de cálculo tem o caráter de integrar uma operação matemática, tendo sobre si a aplicação da alíquota, determinando o *quantum* da dívida tributária.³²

A última e mais importante função da base de cálculo é a de permitir ao intérprete que verifique se a indicação do critério material da hipótese de incidência tem correlação lógica e necessária com a base de cálculo escolhida. Nesse molde, tem-se na base de cálculo um “índice seguro para identificar o genuíno critério material da hipótese, ofertando-nos instrumento sólido e eficiente para confirmar, infirmar ou afirmar o enunciado da lei”.³³ Nas palavras de Paulo de Barros:

Demasiadas razões existem, portanto, para que o pesquisador, cinto de cautelas diante dos freqüentes defeitos da redação legal, procure comparar a medida estipulada como base de cálculo com a indicação do critério material, explícito na regra de incidência. A grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento, constituindo-se, obrigatoriamente, de uma característica peculiar ao fato jurídico tributário. Eis a base de cálculo em sua função comparativa, confirmando, infirmando ou afirmando o verdadeiro critério material da hipótese tributária.³⁴

De feito, a importância maior da base de cálculo consiste em ser tal instituto elemento essencial na identificação do tributo, uma vez que a análise da relação “hipótese de incidência – base de cálculo” é que permite verificar o correto exercício da competência tributária estabelecida constitucionalmente.

³² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 365

³³ CARVALHO, op. cit., p. 366

1.3 – OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária é dividida em obrigação principal e obrigação acessória, a teor do artigo 113 do Código Tributário Nacional³⁵. Estabelecida a relação exata das previsões legais da hipótese de incidência e da base de cálculo, surgirá, quando da materialização prática da hipótese, a obrigação tributária principal, ou seja, o dever do sujeito passivo de pagar o tributo.

Afirma Hugo de Brito Machado que ocorrido o fato descrito na norma, surge a relação jurídica entre alguém e o Estado. Essa relação consiste na obrigação tributária, que compreende o dever do sujeito passivo de pagar a prestação, bem como o direito do sujeito ativo de realizar a cobrança³⁶.

Para Paulo de Barros Carvalho, a obrigação tributária principal tem feição nitidamente patrimonial e é estabelecida pelo laço jurídico entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, no qual o devedor há de efetivar a prestação pecuniária estabelecida com a ocorrência do fato previsto na norma³⁷.

Em síntese, a obrigação tributária principal consiste na entrega de recursos financeiros ao Estado, sujeito passivo da relação jurídica, pelo particular – sujeito ativo.

No tocante à obrigação tributária acessória, esta somente surge em razão da principal e consiste em comportamentos outros – obrigações de fazer ou não-fazer –, sem cunho

³⁴ *Ibidem*, p. 366

³⁵ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 121.

³⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 322

patrimonial e que guardam relação com a facilitação do conhecimento, controle e arrecadação da obrigação principal – o tributo³⁸.

Dessa forma, ocorrendo o fato previsto na norma, surge a obrigação tributária principal. Para que o Estado possa exigir o pagamento da prestação pecuniária, é necessário, portanto, fazer o lançamento, ato por meio do qual a Administração Pública vai constituir o crédito tributário.

1.4 – CRÉDITO TRIBUTÁRIO

No tocante ao crédito tributário, na lição de Hugo de Brito Machado, tal instituto consiste no vínculo jurídico obrigacional, por meio do qual o sujeito ativo pode exigir do sujeito passivo o cumprimento do objeto da relação tributária estabelecida, ou seja, pode o Fisco exigir do particular o pagamento do tributo³⁹.

O crédito tributário somente será constituído, portanto, a partir do lançamento tributário, que consiste no procedimento administrativo por meio do qual a Administração vai verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo, determinar ou calcular o montante devido e aplicar, se for o caso, a multa cabível⁴⁰.

Realizado o lançamento, nasce para o Estado o direito de cobrar o pagamento do tributo, ou seja, surge o crédito tributário que, por sua própria natureza, é exigível, cabendo a propositura de ação de execução para haver o crédito⁴¹.

³⁸ CARVALHO, op. cit., p. 323

³⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 172

⁴⁰ MACHADO, op. cit., p. 173

⁴¹ MACHADO, *Ibidem*, p. 182

2 – AS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL

Estabelecida a estrutura da norma tributária, cumpre-nos agora adentrar no estudo da espécie tributária em discussão no presente trabalho, qual sejam as contribuições sociais para o financiamento da seguridade social.

2.1 – CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

As contribuições sociais, com o advento da Constituição Federal de 1988, ganharam importância no cenário jurídico-tributário brasileiro. Para o estudo dessas contribuições, é fundamental estabelecer, primeiramente, seu contexto. Segundo Paulo de Barros Carvalho:

A expansão do Estado no domínio das múltiplas atividades socioeconômicas assinala um período bem característico para a experiência jurídico-tributária brasileira: o recurso às contribuições como instrumento eficaz no exercício do poder impositivo.⁴²

É nessa conjuntura que as contribuições se inserem: como uma nova forma de arrecadação estatal. A previsão constitucional para as contribuições está nos artigos 149 e 195 do Diploma Maior⁴³.

Com efeito, o Diploma Maior faz referência a três espécies de contribuições, diferenciadas conforme as finalidades que possuem: contribuições sociais, contribuições interventivas e contribuições corporativas. Dentre as contribuições sociais, resta a subdivisão

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 705

⁴³ BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

BRASIL. *Constituição Federal de 1988*. Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma

em: contribuições sociais genéricas e contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social.⁴⁴

Cabe ressaltar que o Supremo Tribunal Federal adotou a classificação quántupla dos tributos, quando, por exemplo, do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 146.733-9/SP, da relatoria do Ministro Moreira Alves, e 138.284-8/CE, da relatoria do Ministro Carlos Velloso.

De acordo com a Suprema Corte, portanto, as espécies tributárias existentes em nosso ordenamento jurídico são: os impostos; as taxas; as contribuições de melhoria; os empréstimos compulsórios; e as contribuições sociais, gênero que engloba as contribuições interventivas, corporativas e destinadas ao financiamento da Seguridade Social.

Quanto às contribuições interventivas, também chamadas de contribuições de intervenção no domínio econômico, são elas caracterizadas pelo objetivo maior de efetivamente intervir no domínio econômico, e não apenas a arrecadação de recursos financeiros, demonstrando uma função essencialmente extra-fiscal.⁴⁵

No tocante às contribuições corporativas, ou contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, caracterizam essas contribuições o fato de serem destinadas à organização e funcionamento das categorias profissionais, fornecendo os recursos financeiros necessários para a manutenção da entidade associativa.⁴⁶

As contribuições sociais genéricas, por fim, têm previsão no referido artigo 149, caput, da Carta da República, enquanto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social – onde se enquadra o PIS/COFINS-Importação – estão previstas no artigo 195 e incisos.

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:

⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 44

Nesses termos, a Constituição Federal caracteriza as contribuições, em razão da sua natureza, como tributos. Na lição de Roque Antonio Carrazza:

[...] a Constituição Federal prevê três modalidades de “contribuições”: as interventivas, as corporativas e as sociais. Todas elas têm natureza nitidamente tributária, mesmo porque, com a expressa alusão aos “arts. 146, III, e 150, I e III”, ambos da Constituição Federal, fica óbvio que deverão obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação, no Brasil.⁴⁷

O entendimento de Paulo de Barros Carvalho, adotando a classificação tríplice das espécies tributárias – impostos, taxas e contribuições de melhoria, é no sentido de que as contribuições sociais assumem feição ora de imposto, ora de taxa:

Não é de agora que advogamos a tese de que as chamadas *contribuições* têm natureza tributária. Vimo-las sempre como figuras de impostos ou de taxas, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado naquilo que nominamos *tipologia tributária no Brasil*. [...] 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.⁴⁸

Hugo de Brito Machado conceitua as contribuições sociais como espécie tributária com finalidade estabelecida na Constituição, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e o financiamento da seguridade social⁴⁹.

Desta forma, de acordo com os artigos 149 e 195 da Constituição Federal, as contribuições sociais têm natureza tributária. Podem, portanto, as referidas contribuições ser conceituadas como instrumentos tributários com o objetivo de financiar atividades federais no

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 411

⁴⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 413

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 519

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 42-43

⁴⁹ MACHADO, Ibibem, p. 410

setor social, podendo ter a finalidade específica de custear a seguridade social (saúde, previdência e assistência social) ⁵⁰.

2.2 – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL – COFINS

Conforme visto anteriormente, a Constituição Federal de 1988 possibilitou, em seu artigo 195 e incisos, a instituição de contribuições sociais, de natureza tributária, para o custeio da seguridade social.

Com amparo constitucional no referido artigo 195, inciso I, é que a Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991 criou a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, a ser paga pelo empregador – pessoas jurídicas, inclusive as a elas equiparadas – e com incidência sobre a receita bruta mensal das empresas. A COFINS veio em substituição a tributo anterior de mesma destinação, denominado FINSOCIAL ⁵¹.

Após a criação da COFINS em 1991, vieram diversas alterações legais e constitucionais a esta contribuição. A primeira mudança ocorreu com a Emenda Constitucional nº 20, de 1998 que alteou a redação do artigo 195, inciso I, da Carta da República.

Vale destacar que a COFINS foi objeto de diversos debates jurídicos, tendo o julgamento da Ação Declaratória de Constitucionalidade nº 1-1/DF, pelo Supremo Tribunal Federal, dirimido alguns questionamentos acerca da constitucionalidade de dispositivos da Lei Complementar instituidora da referida contribuição.

Um dos principais pontos debatidos pela Suprema Corte consistia em saber se o artigo 2º da Lei Complementar 70/91 violou o artigo 195, inciso I, alínea “b”, da Constituição

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. Ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 709

⁵¹ ÁVILA, René Bergmann, e PORTO, Éderson Garin. *COFINS*. 1. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2005. p. 13.

Federal, ao definir a base de cálculo da COFINS, equiparando “faturamento” a “receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza”⁵².

A conclusão adotada pelo Supremo Tribunal Federal foi no sentido da constitucionalidade do artigo 2º da Lei Complementar 70/91. Vale destacar trecho do voto do Ministro Moreira Alves:

Note-se que a Lei Complementar n.º 70/91, ao considerar o faturamento como ‘a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza’ nada fez do que lhe dar a conceituação de faturamento para efeitos fiscais [...]”⁵³

Porém, com o advento da Emenda Constitucional nº 20/98, que alterou a redação do artigo 195, inciso I, alínea “b”, do Diploma Maior, teve-se por objetivo sanar as discussões acerca dos conceitos de faturamento e receita bruta, para fins de incidência da COFINS. Possibilitou-se, portanto, que a COFINS tivesse por incidência “a receita ou o faturamento”.

Ocorre que a discussão acerca do conceito de faturamento, para fins de incidência da COFINS, não está pacificada na jurisprudência da Suprema Corte. Resta pendente de julgamento pelo Supremo o Recurso Extraordinário nº 400.479/RJ, da relatoria do Ministro

⁵² BRASIL. *Lei Complementar nº 70/91*. Artigo 2º. A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Declaratória de Constitucionalidade. Artigos 1º, 2º, 9º (em parte), 10 e 13 (em parte) da Lei Complementar nº 70, de 30.12.91. COFINS. - A delimitação do objeto da ação declaratória de constitucionalidade não se adstringe aos limites do objeto fixado pelo autor, mas estes estão sujeitos aos lindes da controvérsia judicial que o autor tem que demonstrar. - Improcedência das alegações de inconstitucionalidade da contribuição social instituída pela Lei Complementar nº 70/91 (COFINS). Ação que se conhece em parte, e nela se julga procedente, para declarar-se, com os efeitos previstos no parágrafo 2º do artigo 102 da Constituição Federal, na redação da Emenda Constitucional nº 3, de 1993, a constitucionalidade dos artigos 1º, 2º e 10, bem como das expressões "A contribuição social sobre o faturamento de que trata esta lei não extingue as atuais fontes de custeio da Seguridade Social "contidas no artigo 9º, e das expressões "Esta lei complementar entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte nos noventa dias posteriores, aquela publicação,..." constantes do artigo 13, todos da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991. ADC 1, Rel. Min. MOREIRA ALVES, Pleno, julgado em 01/12/1993, DJ 16/06/1995. Acesso em 22/10/09. 09:40. Com o objetivo de simplificar, os acórdãos a partir de agora serão

Cezar Peluso, na qual se rediscute o tema. A tese a ser apreciada consiste na abrangência do conceito de faturamento, não apenas como o resultado da venda de mercadorias ou de prestação de serviços, mas significando a soma das receitas oriundas do exercício das atividades empresariais.

Ante tais considerações, podemos concluir que a COFINS surgiu inicialmente como uma contribuição social, a ser paga pelas empresas e destinada ao financiamento da Seguridade Social. Segundo Aristóteles Moreira Filho:

A Seguridade Social, que compõe ações orientadas para assegurar direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, tem como algumas das fontes de custeio as contribuições sociais para a Seguridade Social, especialmente aquelas arroladas no art. 195 da Constituição Federal.⁵⁴

Nesse contexto, portanto, a COFINS deve ter suas receitas “destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social”, nos termos do artigo 1º da Lei Complementar nº 70/91⁵⁵.

2.3 – CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O PIS/PASEP

Quanto à contribuição social para o PIS – Programa de Integração Social, há a previsão, nos artigos 195, inciso II, e 239, do Diploma maior, para a instituição da referida contribuição⁵⁶.

citados da seguinte forma: ADC 1-1/DF, Rel. Min. Moreira Alves, DJ 16/06/1995.

⁵⁴ MOREIRA FILHO, Aristóteles. PIS-Importação e Cofins-Importação em Face dos Princípios do Tratamento Nacional e da Não-Discriminação do Direito Internacional Tributário. In: LÔBO, Marcelo Jatobá, e FILHO, Aristóteles Moreira (Org.). *Questões Controvertidas em Matéria Tributária: uma homenagem ao professor Paulo de Barros Carvalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2004. p. 295

⁵⁵ BRASIL. *Lei Complementar nº 70/91*. Artigo 1º. Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

O PIS foi instituído pela Lei Complementar nº 7, de 1970, incidindo tanto sobre o faturamento do empregador, como a ser paga também pelo empregado, com o objetivo de promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, nos termos do artigo 1º do referido diploma legal⁵⁷.

A contribuição social para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP foi criada pela Lei Complementar nº 8, de 1970, a ser paga pelos servidores públicos, com o objetivo de criar um fundo previdenciário dos próprios servidores. Com o advento da Lei Complementar nº 26, de 1975, as contribuições para o PIS e para o PASEP foram unificadas.

Dessa forma, ficaram estabelecidos os objetivos das referidas contribuições, quais sejam: assegurar ao empregado e ao servidor público o usufruto de patrimônio individual progressivo; estimular a poupança e corrigir distorções na distribuição de renda; e possibilitar a paralela utilização dos recursos acumulados em favor do desenvolvimento econômico-social⁵⁸.

2.4 – PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO

Estabelecidas as diretrizes gerais das contribuições sociais e, mais especificamente, das contribuições do PIS/PASEP e da COFINS, passemos agora à análise destas contribuições incidentes sobre a importação de mercadorias ou serviços.

⁵⁶ BRASIL. *Constituição Federal*. 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: II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7/70, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8/70, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo.

⁵⁷ BRASIL. *Lei Complementar nº 7/70*. Art. 1º. É instituído, na forma prevista nesta Lei, o Programa de Integração Social, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas.

⁵⁸ BRASIL. Secretaria do Tesouro Nacional. Ministério da Fazenda. *Fundos PIS-PASEP*. Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/pis_pasep/index.asp>. Acesso em: 3 nov. 2009.

Com o advento da Lei nº 10.865/04, foram instituídas as contribuições sociais denominadas PIS/COFINS-Importação, cuja base constitucional está no inciso IV do artigo 195 da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003, que possibilitou a incidência delas na importação de bens e serviços⁵⁹.

Ante tal previsão constitucional, foi editado o referido diploma legal – Lei nº 10.865/04 –, criando, efetivamente, as contribuições denominadas PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, incidentes sobre a importação de bens estrangeiros ou de serviços do exterior⁶⁰.

Na lição de René Bergmann Ávila e Éderson Garin Porto, a COFINS-Importação é um tributo novo e completamente diverso da COFINS, porquanto têm base constitucional e fato gerador distintos, tendo em comum apenas o nome⁶¹.

O PIS/COFINS-Importação é, dessa forma, uma contribuição social autônoma, de natureza tributária, destinada ao custeio da seguridade social, nos termos do artigo 195 da Constituição Federal, e incidente sobre a importação de bens ou serviços, de acordo com a Lei n 10.865/04.

2.4.1 – A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOCIAL PARA O PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO.

A hipótese de incidência, como já demonstrado, é a descrição legal do conjunto de elementos de um determinado fato específico que, ocorrendo, dará ensejo à

⁵⁹ Art. 195: A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: [...]

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela EC nº 42, de 2003).

⁶⁰ BRASIL. *Lei nº 10.865/04*. Artigo 1º. Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2o, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6o.

incidência do tributo. Em outras palavras, a hipótese de incidência é a descrição de um fato que o legislador imputa como consequência a incidência do tributo.

Assim, o estudo da hipótese de incidência do PIS/COFINS-Importação, bem como de seus elementos – critérios material, temporal, pessoal, espacial e quantitativo – se faz de grande importância para o presente trabalho.

Dessa forma, a hipótese de incidência das referidas contribuições, nos termos da Constituição Federal e da Lei nº 10.865/04, será, de forma genérica, a importação de bens ou serviços estrangeiros.

2.4.1.1 – CRITÉRIO MATERIAL

O critério material, como já anteriormente demonstrado, é o núcleo da hipótese de incidência. No caso do PIS/COFINS-Importação, a Constituição Federal traz a previsão e a Lei nº 10.865/04 determina como hipótese de incidência das referidas contribuições a importação de bens estrangeiros ou de serviços.

No tocante à diferenciação de hipótese de incidência para fato gerador, andou bem o legislador ao assentar, no artigo 3º do referido diploma legal, que o fato gerador das contribuições será a ocorrência prática tanto da entrada de bens estrangeiros no território brasileiro, como do pagamento, ao exterior, consistente na contraprestação por um serviço que tenha sido importado⁶².

Dessa forma, fica a determinação de que a hipótese que enseja a incidência das contribuições será a importação de bens ou serviços, ao passo que essa hipótese só irá se

⁶¹ ÁVILA, René Bergmann, e PORTO, Éderson Garin. *COFINS*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 240.

⁶² BRASIL. *Lei nº 10.865/04*. Artigo 3º. O fato gerador será: I - a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou II - o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

concretizar no campo prático com a efetiva entrada dos bens importados no território brasileiro, ou com o pagamento pela prestação do serviço importado.

2.4.1.2 – CRITÉRIO TEMPORAL

No tocante ao critério temporal, ou seja, quanto ao momento em que a norma tributária considera que o fato previsto na hipótese terá ocorrido, temos, no caso do PIS/COFINS-Importação, de acordo com o artigo 3º da Lei nº 10.865/04, que será considerado ocorrido o fato gerador com a entrada dos bens importados no território brasileiro, ou no caso de serviços, com o pagamento pelo serviço prestado.

René Bergmann Ávila e Éderson Garin Porto preceituam, no tocante ao critério temporal, que o momento em que efetivamente ocorre o fato gerador deve ser a data do desembaraço aduaneiro.⁶³

Dessa forma, o artigo 4º da Lei nº 10.865/04 traz, a depender do caso, o momento exato em que se tem configurada essa entrada dos bens estrangeiros em território nacional, ou seja, em que momento se terá o desembaraço aduaneiro, para fins de incidência do PIS/COFINS-Importação⁶⁴.

No caso de bens submetidos a despacho para consumo, considera-se o momento da importação como sendo a data do registro da declaração de importação do bem.

⁶³ ÁVILA, René Bergmann, e PORTO, Éderson Garin. *COFINS*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 241.

⁶⁴ BRASIL. *Lei nº 10.865/04*. Artigo 4º. Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador: I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo; II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira; III - na data do vencimento do prazo de permanência dos bens em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento, na situação prevista pelo art. 18 da Lei nº 9.779/99; IV - na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de que trata o inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

Na hipótese de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira, considera-se a importação no dia do lançamento do correspondente crédito tributário.

Quando se tratar de prestação de serviços, considera-se importado o serviço na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, a título de contraprestação pela realização do serviço.

Em se tratando de permanência de bens em recinto alfandegado, se iniciado o despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento prevista no artigo 18 da Lei nº 9.779/99⁶⁵, considerar-se-ão importados os bens na data do vencimento do prazo de permanência dos bens no referido recinto.

2.4.1.3 – CRITÉRIO ESPACIAL

No tocante ao critério espacial, qual seja, a previsão legal do lugar em que se considera realizado o fato gerador do tributo, a Lei nº 10.865/04 não trouxe qualquer especificidade nesse sentido. Por tratar-se de tributo federal, cujas receitas pertencem à União Federal, o local preciso da entrada do bem no território brasileiro não implica em qualquer polêmica.

Dessa forma, como determinação do critério espacial, basta que o bem ou o serviço importado tenha adentrado o território brasileiro, qualquer que seja o estado-membro ou município.

⁶⁵ BRASIL. *Lei nº 9.779/99*. Artigo 18. O importador, antes de aplicada a pena de perdimento da mercadoria na hipótese a que se refere o inciso II do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76, poderá iniciar o respectivo despacho aduaneiro, mediante o cumprimento das formalidades exigidas e o pagamento dos tributos incidentes na importação, acrescidos dos juros e da multa de que trata o art. 61 da Lei nº 9.430/96, e das despesas decorrentes da permanência da mercadoria em recinto alfandegado.

2.4.1.4 – CRITÉRIO PESSOAL

Quanto ao critério pessoal, ou seja, quanto à determinação dos sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária, o artigo 1º da Lei nº 10.865/04 estabeleceu como sujeito ativo o importador de bens estrangeiros ou serviços do exterior⁶⁶.

Mais detalhadamente, o artigo 5º do referido diploma legal traz como contribuintes do PIS/COFINS-Importação três sujeitos: o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional; a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior; e o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior⁶⁷.

Além das três hipóteses supracitadas, no parágrafo único do próprio artigo 5º da referida norma, o legislador equiparou ao importador, também como sujeito ativo, o destinatário de remessa postal internacional, indicado pelo respectivo remetente, bem como o adquirente de mercadoria entrepostada.

Quanto ao outro pólo da relação tributária, o artigo 20 da Lei nº 10.865/04 assentou ser a União Federal o sujeito passivo da obrigação tributária. Afirmou também que compete à Secretaria da Receita Federal a administração e fiscalização do pagamento da contribuição⁶⁸.

⁶⁶ ÁVILA, René Bergmann, e PORTO, Éderson Garin. *COFINS*. 1. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2005. p. 240.

⁶⁷ BRASIL. *Lei nº 10.865/2004*. 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.

⁶⁸ BRASIL. *Lei nº 10.865/2004*. Art. 20. Compete à Secretaria da Receita Federal a administração e a fiscalização das contribuições de que trata esta Lei. §1º As contribuições sujeitam-se às normas relativas ao processo administrativo fiscal de determinação e exigência do crédito tributário e de consulta de que trata o Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, bem como, no que couber, às disposições da legislação do imposto de renda, do imposto de importação, especialmente quanto à valoração aduaneira, e da contribuição para o

2.4.1.5 – CRITÉRIO QUANTITATIVO

No tocante ao critério quantitativo, em outras palavras, quanto à especificação legal dos dados necessários para que se possa determinar o conteúdo pecuniário da obrigação tributária que deve ser prestada, a Lei nº 10.865/04, em seu artigo 7º, inciso I, determinou a base de cálculo das contribuições sociais do PIS/COFINS-Importação.

O referido dispositivo legal assentou a base de cálculo das contribuições, no tocante à importação de bens, como sendo 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 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 da própria Lei.

Quanto à importação de serviços, o artigo 7º, inciso II, da Lei nº 10.865/04 determinou como base de cálculo das contribuições 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, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º da própria Lei⁶⁹.

PIS/PASEP e da COFINS. § 2º A Secretaria da Receita Federal editará, no âmbito de sua competência, as normas necessárias à aplicação do disposto nesta Lei.

⁶⁹ BRASIL. *Lei nº 10.865/2004*. Art. 7º. A base de cálculo será: I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

No parágrafo 3º do referido artigo 7º, a norma em questão trouxe os casos em que a base de cálculo será reduzida, como por exemplo, no caso de importação de determinados caminhões ou máquinas.

Ocorre que, além da base de cálculo, para se determinar o conteúdo pecuniário a ser pago, é necessário definir a alíquota a ser aplicada. Nesse ponto, o artigo 8º da lei em tela traz, em seus incisos, quais as alíquotas a incidirem sobre a base de cálculo, para resultar no montante do tributo a ser pago pelo sujeito passivo da relação tributária.

Tendo em vista ser a análise da base de cálculo o tema central do presente estudo, porquanto a discussão reside em saber se a Lei nº 10.865/04 respeitou ou não o preceito do artigo 149, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, cumpre-nos, de antemão, abordar o tema relativo à supremacia da Constituição em relação à legislação ordinária, como forma de fixar um critério para o estudo da contribuição para o PIS/COFINS-Importação.

3- A SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Estabelecendo o critério-base para a investigação do tema, o ponto fundamental a ser analisado, depois de entendidas as características do PIS/COFINS-Importação, consiste no princípio da Supremacia da Constituição, ante a tese da possível inconstitucionalidade da Lei nº 10.865/04 na definição da base de cálculo das referidas contribuições.

Analisando o referido princípio da supremacia constitucional, assevera José Afonso da Silva:

Nossa Constituição é rígida. Em conseqüência, é a lei fundamental e suprema do Estado brasileiro. Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais.

[...]

Por outro lado, todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional só serão válidas se se conformarem com as normas da Constituição Federal.⁷⁰

Nesses termos, a Constituição Federal é, portanto, o vértice hierárquico do ordenamento jurídico brasileiro, devendo todos os demais instrumentos normativos obedecer aos preceitos nela insculpidos. Na lição de Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

A Constituição rígida é a lei suprema. É ela a base da ordem jurídica e a fonte de sua validade. Por isso, todas as leis a ela se subordinam e nenhuma pode contra ela dispor.

A supremacia da Constituição decorre de sua origem. Provém ela de um poder que institui a todos os outros e não é instituído por qualquer outro, de um poder que constitui os demais e é por isso denominado *Poder Constituinte*.⁷¹

É de se notar, portanto, que a Constituição Federal serve de parâmetro para as demais normas jurídicas, e o fundamento dessa supremacia constitucional resulta de ter sido tal Carta Política elaborada por uma força superior, não estabelecida, mas sim estabelecadora dos poderes do Estado, o chamado Poder Constituinte. Ainda na lição de Manoel Gonçalves Ferreira Filho:

Esse Poder Constituinte é que estabelece a organização jurídica fundamental, é que estabelece o conjunto de regras jurídicas concernentes à forma do Estado, do governo, ao modo de aquisição e exercício do governo, ao estabelecimento de seus órgãos e aos limites de sua ação, bem como as referentes às bases do ordenamento econômico e social.⁷²

Desse modo, a consequência primeira da aplicação do princípio da supremacia da Constituição é que restam viciados todos os atos conflitantes ou em desacordo com os

⁷⁰ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 26. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 46

⁷¹ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 32. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 20-21

⁷² FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. *Curso de Direito Constitucional*. 32. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 22

preceitos da Norma Fundamental estabelecidos pelo Poder Constituinte. De acordo com Paulo Bonavides:

O sistema das Constituições rígidas assenta numa distinção primacial entre poder constituinte e poderes constituídos. Disso resulta a superioridade da lei constitucional, obra do poder constituinte, sobre a lei ordinária, simples ato do poder constituído, um poder inferior, de competência limitada pela Constituição mesma.⁷³

Em outros termos, todas as normas no direito brasileiro devem se adequar ao Diploma Maior. Segundo Celso Ribeiro Bastos, a Constituição ocupa o ápice da pirâmide hierárquica, fazendo com que todas as normas inferiores a ela se subordinem⁷⁴. Devem estar as normas de acordo com a sistemática constitucional, sob pena de serem submetidas ao controle de constitucionalidade e terem sua nulidade declarada pelo Poder Judiciário.

Tal fato é o que Paulo Bonavides chama de “controle material de constitucionalidade”, porquanto o que tem a compatibilidade verificada com a Lei Fundamental é o conteúdo da norma, e não apenas a forma de elaboração. Nas palavras de Bonavides:

O controle material de Constitucionalidade é delicadíssimo em razão do elevado teor de politicidade de que se reveste, pois incide sobre o conteúdo da norma. Desce ao fundo da lei, outorga a quem o exerce competência com que decidir sobre o teor e a matéria da regra jurídica, busca acomodá-la aos cânones da Constituição, ao seu espírito, à sua filosofia, aos seus princípios políticos fundamentais.⁷⁵

Nesse sentido, todas as normas do ordenamento jurídico brasileiro devem se subordinar aos preceitos constitucionais, sob pena de serem declaradas inconstitucionais.

⁷³ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 296

⁷⁴ BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. 1 Ed. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2002. p. 64

⁷⁵ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 299

3.1 – A SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO EM RELAÇÃO AO DIREITO TRIBUTÁRIO

Em se tratando de supremacia da Constituição, no Direito Tributário tal princípio fica mais evidente, tendo em vista ser a relação tributária deveras violenta, como uma forma do Estado adentrar no patrimônio dos particulares, o que levou o constituinte a positivar, no texto constitucional, os limites e parâmetros do Direito Tributário.

De acordo com a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, as normas tributárias estão submetidas às regras e limites constitucionais. Um exemplo desse entendimento é o julgamento do Recurso Extraordinário nº 390.840-5/MG, da relatoria do Ministro Marco Aurélio, que discutia, dentre outras coisas, se os conceitos de faturamento e receita bruta eram sinônimos, para fins de incidência do PIS e da COFINS. O relator, Ministro Marco Aurélio assentou, dentre outras coisas que:

A hierarquia das fontes legais, a rigidez da Carta, a revelá-la documento supremo, conduz à necessidade de as leis hierarquicamente inferiores observarem-na, sob pena de transmutá-la, com nefasta inversão de valores. Ou bem a lei surge no cenário jurídico em harmonia com a Constituição Federal, ou com ela conflita, [...] ⁷⁶

Nesses termos também é o entendimento do Ministro Celso de Mello, que proclamou, ao proferir seu voto no referido julgamento:

[...] tenho enfatizado a importância de que o exercício do poder tributário, pelo Estado, deve submeter-se, por inteiro, aos modelos jurídicos positivados no texto constitucional, que institui, em favor dos contribuintes, decisivas limitações à competência estatal para impor e exigir, coativamente, as diversas espécies tributárias existentes. ⁷⁷

⁷⁶ RE 390.840-5/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 9/11/2005, DJ 15/08/2006.

⁷⁷ RE 390.840-5/MG, Rel. Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 9/11/2005, DJ 15/08/2006.

Outro exemplo retirado da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal que corrobora o que acima apontado, consiste no julgamento do Recurso Extraordinário nº 116.121-3/SP, da relatoria do Ministro Octavio Gallotti, com a designação do Ministro Marco Aurélio como redator do acórdão, na qual se discutia a incidência do Imposto sobre Serviços nos contratos de locação de bens móveis. Extraindo trecho do voto do Ministro Celso de Mello:

Cumprе assinalar, por necessário, especialmente em face das considerações expostas, que a legislação tributária, emanada de qualquer das pessoas políticas, não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, para definir ou limitar competências tributárias⁷⁸.

Dessa forma, pode-se concluir que principalmente no Direito Tributário brasileiro, assim como no ordenamento jurídico nacional como um todo, as normas devem obedecer aos ditames e as limitações impostas pela Constituição Federal, como forma de assegurar a segurança jurídica e a força da Constituição como ápice na hierarquia das normas.

3.2 – A REGRA DO ARTIGO 110 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Em decorrência da supremacia da Constituição Federal, portanto, vale destacar a regra estabelecida no artigo 110 do Código Tributário Nacional, que impõe a vedação a que a norma tributária modifique a definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente pela Carta da República.

Essa limitação ao legislador ordinário em não poder alterar os conceitos privados utilizados pela Constituição Federal é a essência do referido artigo 110 do Código Tributário Nacional⁷⁹, e decorre do princípio da supremacia constitucional.

⁷⁸ RE 116.121, Relator: Min. Octavio Gallotti, Redator p/ Acórdão: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 11/10/2000, DJ 25/05/2001.

⁷⁹ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de

Assim, a referida limitação é uma explicitação do princípio da supremacia da Constituição Federal, pois, revestido de carga constitucional, condiciona o legislador ordinário quando da edição nas normas tributárias.

Esse é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, quando, por exemplo, do julgamento do Recurso Especial nº 1.055.427/RJ, da relatoria do Ministro Herman Benjamin, que, citando o entendimento firmado pela Segunda Turma daquela Corte, asseverou em seu voto:

[...]
O artigo 110 do CTN não pode ser analisado no âmbito especial, uma vez que tal dispositivo, sendo mera explicitação do princípio da supremacia da Carta Magna, possui nítida carga constitucional⁸⁰.
[...]

No mesmo sentido é a lição de Hugo de Brito Machado:

[...] na verdade o art. 110 do Código Tributário Nacional é simples explicitação do que mesmo em sua ausência se tem de entender em decorrência da supremacia constitucional. Nele não se trata de superar conflitos entre o Direito Tributário e o Direito Privado, mas de afirmar a supremacia da Constituição. A lei não pode alterar os conceitos utilizados pela Constituição, pois isto seria uma forma indireta de invadir a ordem normativa hierarquicamente superior.⁸¹

Hugo de Brito Machado ainda evidencia o porquê da inserção de tão importante princípio constitucional no Código Tributário Nacional:

O art. 110 do Código na verdade reflete a notável visão do grande Mestre Rubens Gomes de Souza, que já à época em que produziu o anteprojeto desse diploma legal, quando no Brasil a doutrina do Direito Constitucional era ainda quase nenhuma, cuidou de preservar a

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.

⁸⁰ REsp 1.055.427, Relator Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 26/08/2008, DJ 18/02/2008

⁸¹ MACHADO, Hugo de Brito. A importância dos conceitos jurídicos na hierarquia normativa: natureza meramente didática do art. 110 do CTN. *Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC*, Fortaleza, volume 22, nº 1/2, p. 130-134, jan./dez. 2003.

supremacia constitucional, com esse dispositivo que tem prestado relevantes serviços na formação do pensamento jurídico nacional [...]⁸²

Conclui, então, Hugo de Brito Machado, para quem o princípio insculpido no artigo 110 do Código Tributário Nacional seria simples explicitação da supremacia constitucional:

Hoje já não se pode ter dúvida de que o art. 110 do Código Tributário Nacional é simples explicitação da supremacia constitucional, posto que desta é que na verdade resulta a inalterabilidade dos conceitos utilizados pela Lei Maior. Inalterabilidade que evidentemente não está restrita à matéria tributária. Nenhum conceito utilizado em norma da Constituição pode ser alterado pelo legislador ordinário para, por via oblíqua, alterar a norma de superior hierarquia.⁸³

Na mesma linha é o entendimento de Heleno Tôrres, para quem o direito tributário deve sempre estar adequado aos ditames constitucionais:

Vige, no Brasil, o primado do direito constitucional, portanto, especialmente quanto à tipificação das materialidades determinantes para o exercício das competências tributárias. Eis um particularismo típico do direito brasileiro. Para a doutrina, certamente, um óbice à importação de opiniões estrangeiras vinculadas à chamada “autonomia qualificadora do direito tributário” ou mesmo àquela do “primado do direito privado”, sem que antes se faça criterioso teste de compatibilidade com a Constituição.⁸⁴

Tal posicionamento é confirmado também na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Um exemplo é o julgamento do Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, da relatoria do Ministro Marco Aurélio, cujo trecho da ementa revela:

CONSTITUIÇÃO - ALCANCE POLÍTICO - SENTIDO DOS VOCÁBULOS - INTERPRETAÇÃO.

O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as

⁸² MACHADO, Hugo de Brito. A importância dos conceitos jurídicos na hierarquia normativa: natureza meramente didática do art. 110 do CTN. *Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC*, Fortaleza, volume 22, nº 1/2, p. 130-134, jan./dez. 2003.

⁸³ MACHADO, *ibidem*.

⁸⁴ TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. Ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 82.

expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios⁸⁵.

Nesse sentido, portanto, fica demonstrado que a Constituição Federal é a norma suprema no direito brasileiro, devendo ter suas regras obedecidas pela legislação ordinária e por todo o ordenamento jurídico para que este tenha plena validade, sendo impossível aceitar normas contrárias ou em não-conformidade com o texto da Carta Magna.

Não obstante, resta também estabelecido que os conceitos, institutos, expressões e vocábulos trazidos pela Constituição devem ser entendidos no sentido próprio que a Constituição teve por bem utilizar, não se podendo alargar nem estreitar conceitos, principalmente os advindos do direito privado, porquanto já previamente definidos seja pela doutrina, seja pela atuação dos tribunais, seja pelos acordos e tratados internacionais vigentes.

Dessa forma, é notório o entendimento de que são vedadas as alterações ou modificações de conceitos e institutos de direito privado utilizados pela Constituição Federal, por meio de lei ordinária, consoante artigo 110 do Código Tributário Nacional, como expressão do princípio da supremacia constitucional, reafirmando o ápice hierárquico ocupado pelo Diploma Maior no ordenamento jurídico brasileiro.

4 – TESE DA INCONSTITUCIONALIDADE DA AMPLIAÇÃO DO CONCEITO DE VALOR ADUANEIRO

Estabelecida a abrangência do princípio da supremacia da Constituição e a aplicação da regra do artigo 110 do Código Tributário Nacional, resta adentrarmos na questão central, acerca da alegação de inconstitucionalidade da Lei nº 10.865/04, que teria ampliado o conceito de valor aduaneiro adotado pela Constituição Federal.

⁸⁵ RE 166.772, Relator: Min. Marco Aurélio, Tribunal Pleno, julgado em 12/05/1994, DJ 16/12/1994.

Antes, porém, faz-se necessário uma breve análise dos tratados internacionais em Direito Tributário, tendo em vista a hipótese em verificação ter por base o conceito de valor aduaneiro estabelecido pelos Acordos do GATT de 1947 e 1994.

4.1 – TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

Quanto à análise dos tratados internacionais, porquanto em matéria tributária, os acordos internacionais têm ganhado maior relevância na atualidade, vale lembrar as palavras de Ives Gandra da Silva Martins:

O direito tributário internacional atualmente representa um dos campos de maior avanço na órbita da imposição fiscal. E tal é decorrência do expressivo fenômeno da regionalização e globalização dos mercados. Nenhuma nação é uma ilha, e com o movimento voltado à eliminação das barreiras alfandegárias entre os países, cada vez mais releva conhecer a importância dos tratados internacionais para o livre comércio.⁸⁶

Conceituando tratado internacional, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy afirma, a partir da Convenção de Viena sobre o direito dos tratados:

Por tratado, a Convenção outorga significação de acordo internacional celebrado entre Estados em forma escrita e regido pelo direito internacional, que conste, ou de um instrumento único ou de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica.⁸⁷

Para Francisco Rezek, tratado internacional é:

[...] todo acordo formal concluído entre pessoas jurídicas de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos. [...] Pelo efeito compromissivo e cogente que visa a produzir, o tratado dá cobertura legal à sua própria substância.⁸⁸

⁸⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*, volume 2. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 31

⁸⁷ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Tributário Comparado e Tratados Internacionais Fiscais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2005. p. 138

⁸⁸ REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público: Curso elementar*. 10. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 14

No âmbito do direito tributário brasileiro, os tratados internacionais fiscais são importante fonte normativa, conforme o artigo 96 do Código Tributário Nacional⁸⁹.

Os tratados serão, portanto, segundo Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, fontes de direito tributário quando versarem sobre matérias fiscais.⁹⁰ Para tanto, o ordenamento jurídico de cada país trará as normas para a internalização dos tratados. Segundo Heleno Tôrres:

[...] para que o tratado ou convenção internacional apresente-se no sistema jurídico de um dado país como veículo introdutor de normas, adquirindo aplicabilidade interna a este, precisa atender a requisitos de validade típicos do direito constitucional de cada um dos ordenamentos dos signatários, após, preliminarmente, estarem atendidos os critérios do direito das gentes.⁹¹

Depois de celebrado o tratado, este deve ser referendado pelo Congresso Nacional, editando um decreto legislativo para autorizar o Presidente da República a ratificar o tratado, ou seja, para autorizar o Chefe de Estado a obrigar a ordem interna. Feito isso, cabe ao Presidente da República promulgar um decreto para dar publicidade ao tratado e este ter plena vigência no direito interno brasileiro. Essa é a lição de Heleno Tôrres:

[...] o tratado celebrado pelo Presidente da República tem que receber, como critério inafastável para adentrar ao sistema, o referendo de aprovação emitido por Decreto Legislativo do Congresso Nacional [...] que deve se pronunciar sempre, em face de mensagem do Presidente, acompanhada do texto do tratado, acordo ou ato internacional já autenticado e assinado, e cujo objeto consistirá na autorização ao Presidente da República para a respectiva ratificação.[...]

Após esse ato de ratificação, promulga o Presidente um Decreto, ato inteiramente administrativo, pretendendo dar publicidade e executoriedade ao respectivo tratado [...]⁹²

⁸⁹ BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Art. 96. A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.

⁹⁰ GODOY, op. cit., p. 158

⁹¹ TÔRRES, Heleno. Princípio de não discriminação tributária na Constituição e no GATT e a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 436

⁹² TÔRRES, Heleno. Princípio de não discriminação tributária na Constituição e no GATT e a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). *Construindo o Direito*

Entendido o mecanismo de incorporação dos tratados internacionais, cabe agora a análise dos tratados específicos para o estudo em tela: os Acordos Gerais Sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT, realizados em 1947 e, posteriormente, em 1994, que definiram e uniformizaram o conceito de valor aduaneiro para todos os seus signatários.

4.2 – ACORDOS INTERNACIONAIS DO GATT

Com o aumento do comércio internacional, os países passaram a se preocupar com a neutralidade dos sistemas tributários, no tocante à tarifação das mercadorias no tráfico jurídico internacional e quanto à aplicação dos tributos internacionais.

No intuito de evitar a manipulação da incidência de tributos aduaneiros e, com o objetivo de evitar as discricionariedades acerca da definição “das respectivas bases de cálculo em favor de interesses protecionistas ou de discriminações fundadas na origem ou destino das mercadorias”⁹³, é que os países buscam criar regras para o comércio mundial.

Nesse contexto, visando à formulação de um regramento comum, teve início, em 30 de outubro de 1947, a Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Emprego, em Genebra – Suíça, com a criação do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT, do qual o Brasil foi signatário.⁹⁴

Discorrendo sobre a posição do Acordo GATT no Brasil e sobre a sua importância, leciona Heleno Tórres:

Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 437-438

⁹³ TÓRRES, op. cit., p. 426

⁹⁴ TÓRRES, Heleno. Princípio de não discriminação tributária na Constituição e no GATT e a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 426.

Hoje, o GATT encontra-se afirmado plenamente, convivendo nas dobras do nosso ordenamento como um dos instrumentos jurídicos fundamentais para o avanço das atividades econômicas de exportação e importação. E dentre suas principais garantias, encontramos a afirmação do princípio da nação mais favorecida, daquele de isonomia de tratamento e o respectivo acordo de valoração aduaneira, que se presta, na atualidade, à definição da base de cálculo dos impostos aduaneiros, como os de maior evidência em matéria tributária.⁹⁵

O Acordo GATT, portanto, foi um marco na tarifação aduaneira e no comércio internacional. Segundo Heleno Tôrres:

Situando a questão, em 1983, [...] o GATT era um tratado que reclamava garantias internas e fortalecimento, que cada vez mais adquiria importância, favorecendo, de modo decisivo, a segurança jurídica no comércio internacional, porquanto, no plano interno das nações signatárias, suas regras viam-se atendidas.⁹⁶

Dessa forma, ficou denominado historicamente o conjunto de tratados internacionais firmados na Segunda Reunião da Comissão Preparatória da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Emprego, realizada em 1947, como “Acordo GATT 1947”, em referência ao ano em que foi assinado.

Em relação ao Brasil, a introdução do referido acordo no ordenamento jurídico interno se deu com a edição da Lei nº 313, de 30 de julho de 1948, que autorizou o Poder Executivo a aplicar, provisoriamente, o Acordo GATT 1947 assinado em 30 de outubro de 1947, em Genebra.

Fazendo parte do ordenamento jurídico brasileiro, o Acordo GATT 1947 pode ser assim compreendido, segundo Heleno Tôrres:

Na sua composição, consiste em um tratado internacional, de natureza multilateral, cujo objeto é a regulação de certas condutas sobre matéria econômica, comercial e tarifária dos países

⁹⁵ TÔRRES, op. cit., p. 423 e 424.

⁹⁶ TÔRRES, ibidem, p. 424

signatários, aplicável às trocas de mercadorias do comércio internacional verificado entre estes, tudo sob a égide dos princípios básicos que norteiam o Acordo.⁹⁷

Dentre os principais objetivos desse Acordo, na busca pelo incremento do comércio mundial, estão: a redução e a eliminação das barreiras comerciais e do protecionismo.

Pode se extrair do texto do acordo qual era a preocupação dos países signatários:

Reconhecendo que suas relações no domínio comercial e econômico devem ser orientadas no sentido de elevar os padrões de vida, de assegurar o emprego pleno e um alto e sempre crescente nível de rendimento real e de procura efetiva, para a mais ampla exploração dos recursos mundiais e a expansão da produção e das trocas de mercadorias;

Almejando contribuir para a consecução desses objetivos, mediante a conclusão de acordos recíprocos e mutuamente vantajosos, visando à redução substancial das tarifas aduaneiras e de outras barreiras às permutas comerciais e à eliminação do tratamento discriminatório, em matéria de comércio internacional.⁹⁸

O Acordo GATT 1947 vigorou no Brasil até a sua renovação, que ocorreria quarenta e sete anos depois, em 12 de abril de 1994. Nessa data, ocorreu a Rodada Uruguai de Negociações Multilaterais do Acordo Geral de Tarifas e Comércio, assinada em Marraqueche, que resultou no Acordo GATT 1994.

Em comparação com o acordo de 1947, o GATT 1994 manteve as bases daquele tratado, acrescentando outras disposições para adequar as diretrizes anteriores às novas necessidades e realidades mundiais.

No Brasil, em relação ao Acordo GATT 1994, a aprovação da Ata Final da Rodada Uruguai de Negociações Multilaterais do Acordo Geral de Tarifas e Comércio, se deu por meio do Decreto Legislativo nº 30/94.⁹⁹ A Ata Final do Acordo, aprovada pelo Congresso

⁹⁷ TÔRRES, Heleno. Princípio de não discriminação tributária na Constituição e no GATT e a prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 427.

⁹⁸ BRASIL. *Lei nº 313, de 30 de julho de 1948*. Autoriza o Poder Executivo a aplicar, provisoriamente, o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio; reajusta a Tarifa das Alfândegas, e dá outras providências. Rio de Janeiro, 1948. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 27 agosto 2009.

⁹⁹ BRASIL. *Decreto Legislativo nº 30 de 15 de Dezembro de 1994*. Aprova a Ata Final da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, as listas de concessões do Brasil na área tarifária (Lista III) e

Nacional, por intermédio do referido Decreto Legislativo, foi promulgada pelo Decreto Presidencial nº 1.355/94.¹⁰⁰

Assinado, ratificado e promulgado o Acordo GATT no Brasil, está ele em plena vigência no ordenamento jurídico nacional. E vale lembrar que, conforme asseverado anteriormente, nos termos do artigo 96 do Código Tributário Nacional, o tratado internacional é considerado legislação tributária.

Dessa forma, ante a demonstração de que os Acordos GATT 1947 e GATT 1994 são aplicáveis no ordenamento jurídico nacional, resta analisar o conceito de valor aduaneiro para o comércio internacional, que, conseqüentemente, seria o conceito também adotado no Brasil, considerados os tratados internacionais supracitados, dos quais o Brasil é signatário.

4.3 – CONCEITO DE VALOR ADUANEIRO

É necessário analisarmos agora o conceito de “valor aduaneiro” encampado pela Carta da República, quando da edição da Emenda Constitucional nº 42/03, que possibilitou a instituição das contribuições Sociais do PIS e da COFINS incidentes sobre a importação de bens e de serviços.

O texto da alínea “a” do inciso III do artigo 149 determina que as contribuições sociais incidentes sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços poderão ter alíquotas “*ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro”.

no setor de serviços e o texto do Acordo Plurilateral sobre Carne Bovina.

¹⁰⁰ Decreto nº 1.355, de 30 de Dezembro de 1994. Promulga a Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguaí de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT.

A interpretação do dispositivo nos revela que as contribuições em estudo incidirão sobre o “valor aduaneiro” dos produtos importados. A Constituição Federal não traz, expressamente, o conceito de valor aduaneiro, definição essa que vem implícita no Texto Maior, adotando, importando a significação até então utilizada.

Assim, o Diploma maior, ao dispor sobre determinado instituto, se utiliza do conceito ou significado já existente daquele instituto, trazendo-o, em geral, do direito privado ou de outros ramos do direito.

É a mesma sistemática que ocorre com os demais tributos. A Carta da República prevê, por exemplo, a incidência de impostos sobre serviços, sobre a circulação de mercadorias, sobre produtos industrializados, sem, contudo, trazer expresso o conceito desses institutos. São eles determinados doutrinariamente, seguindo um regime civil ou comercial, e utilizados pela Constituição Federal na sistemática tributária. Na lição de Heleno Tôrres:

[...] quando o direito tributário regular uma determinada seara que tenha implicações com institutos, conceitos ou formas do direito privado, prevaleceriam suas características naquilo que a lei tributária não a houvesse excetuado.¹⁰¹

Nesses termos, quando a Constituição estabeleceu a possibilidade da instituição de contribuição social com incidência sobre o “valor aduaneiro” de bens importados, fez o Diploma Maior alusão aos institutos privados do que seja “importação” e do que seja “valor aduaneiro”, adotando, utilizando-se do conceito trazido na doutrina e nos Acordos do GATT de 1947 e 1994 de valoração aduaneira. Como assevera Heleno Tôrres:

E quando em presença de um conflito de qualificações, relativas aos elementos da hipótese de incidência, por ausência de regra para resolver tal tipo de antinomia, entre normas de direito privado e normas tributárias, visto que não se aplica a regra da especialidade, há de prevalecer

¹⁰¹ TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 79

sempre, quando norma geral não disponha de modo diverso, o quanto preveja o direito privado.¹⁰²

A Constituição Federal utilizou-se, portanto, do conceito de valor aduaneiro já existente na doutrina e estabelecido nos Acordos do GATT, tendo em vista serem eles as normas que determinam as regras do comércio internacional brasileiro no tocante à tributação.

Nesse sentido é a lição de José Lence Carlucci, que ao dispor sobre o Imposto de Importação, assevera:

O controle de valor está contemplado nas normas de natureza tributária e disciplinam a aferição do valor aceitável para base de cálculo do Imposto de Importação e estão basicamente no Acordo Sobre Valoração Aduaneira do GATT, promulgado no Brasil pelo Decreto nº 92.930, de 16/07/86, atualmente em vigor pelo Decreto nº 1.355/94¹⁰³

O Acordo Geral Sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT 1947, em seu Artigo VII, parágrafo 2º, item “a”, estabelecia:

2. (a) O valor para fins alfandegários das mercadorias importadas deverá ser estabelecido sobre o valor real da mercadoria importada à qual se aplica o direito ou de uma mercadoria similar, e não sobre o valor do produto de origem nacional ou sobre valores arbitrários ou fictícios.¹⁰⁴

Dessa forma, ficou estabelecido, para fins de comércio internacional, que o valor aduaneiro corresponderia ao valor real da mercadoria importada, podendo ser acrescido dos custos previstos no artigo 8, Parte I – Normas sobre Valoração Aduaneira, do Acordo Sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio 1994, o Acordo GATT 1994.

¹⁰² TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 84

¹⁰³ CARLUCCI, José Alencar. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. 2. Ed. São Paulo: Aduaneiras. 2001, p. 317.

¹⁰⁴ BRASIL. *Lei nº 313, de 30 de julho de 1948*. Autoriza o Poder Executivo a aplicar, provisoriamente, o Acôrdo Geral sôbre Tarifas Aduaneiras e Comércio; reajusta a Tarifa das Alfândegas, e dá outras providências. Rio de Janeiro, 1948. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 27 agosto 2009.

O referido tratado internacional estabeleceu, portanto, o conceito de valor aduaneiro. Em seu artigo 1, item 1, dispõe que:

1. O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, desde que¹⁰⁵:

Complementando tal conceito, dispõe o artigo 8 da Parte I do referido diploma, a possibilidade de se acrescentar tal valor com o custo referente: às comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra; a embalagens e recipientes, bem como o custo de embalar; aos *royalties* e direitos de licença relacionados com as mercadorias; o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas, além do valor de materiais quando não inseridos no valor pago ou a pagar¹⁰⁶.

¹⁰⁵ BRASIL. *Lei nº 313, de 30 de julho de 1948*. Autoriza o Poder Executivo a aplicar, provisoriamente, o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio; reajusta a Tarifa das Alfândegas, e dá outras providências. Rio de Janeiro, 1948. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br>>. Acesso em: 27 agosto 2009.

¹⁰⁶ Acordo Sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio 1994, Parte I – Normas sobre Valoração Aduaneira, Artigo 8, item 1: Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do Artigo 1, deverão ser acrescentadas ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas: (a) – os seguintes elementos, na medida em que sejam suportados pelo comprador mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias: (i) comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra; (ii) o custo de embalagens e recipientes considerados, para fins aduaneiros, como formando um todo com as mercadorias em questão; (iii) o custo de embalar, compreendendo os gastos com mão-de-obra e com materiais; (b) – o valor, devidamente atribuído, dos seguintes bens e serviços, desde que fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, gratuitamente ou a preços reduzidos, para serem utilizados na produção e na venda para exportação das mercadorias importadas, e na medida em que tal valor não tiver sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar: (i) materiais, componentes, partes e elementos semelhantes, incorporados às mercadorias importadas; (ii) ferramentas, matrizes, moldes e elementos semelhantes empregados na produção das mercadorias importadas; (iii) materiais consumidos na produção das mercadorias importadas; (iv) projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de “design”, e planos e esboços, necessários à produção das mercadorias importadas e realizadas fora do país de importação; (c) – *royalties* e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais *royalties* e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar; (d) – o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas, que reverta direta ou indiretamente ao vendedor.

No artigo 7º, parágrafo 2º, item “g”, também da Parte I do referido Acordo, vem preconizada uma limitação à definição do valor aduaneiro, na mesma linha do Acordo GATT 1947:

2. O valor aduaneiro definido segundo as disposições deste Artigo, não será baseado:

[...]

(g) – em valores arbitrários ou fictícios.

Nessa linha é a lição de José Lence Carlucci, para quem o valor aduaneiro de mercadorias deve corresponder ao valor de transação, ou seja, ao preço efetivamente pago pelas mercadorias, em uma venda internacional¹⁰⁷. Explica, ainda, Carlucci:

[...]

A esse valor, o artigo 8º permite que sejam acrescidos o valor do frete até o ponto de destino, o seguro, valor de comissões e corretagens, excetuadas as de compra, custo de embalagens e recipientes, gastos de carregamento, descarregamento e manuseio até o local de importação ou despesas de *royalties* ou licença, se houver.¹⁰⁸

A Constituição Federal, portanto, ao utilizar-se de institutos de direito civil e comercial já existentes, como é o caso do significado de “valor aduaneiro”, introduz, adota, encampa a definição do instituto no texto constitucional, sendo vedado à legislação ordinária alterar tal conceituação.

Dessa forma, um instituto que pertencia a um regime de direito privado, passa para o regime constitucional, como assevera Heleno Tôrres:

Quando o legislador exercita competências de direito tributário, construindo tipos e conceitos com outros já qualificados pelo uso das competências de direito civil ou comercial, submete-se a um regime constitucional de limitações, garantidores do patrimônio e da liberdade dos contribuintes. [...] Assim, a interferência sobre conceitos de direito privado deve vir

¹⁰⁷ CARLUCI, José Alencar. Uma Introdução ao Direito Aduaneiro. 2. Ed. São Paulo: Aduaneiras. 2001, p. 318.

¹⁰⁸ CARLUCI, op. cit., p. 318.

acompanhada de uma clara justificativa constitucional, porque se há algum primado a ser respeitado, este há de ser, sempre, o do direito constitucional.¹⁰⁹

Diante disso, ao ter-se estabelecido, no direito privado, o conceito de “valor aduaneiro”, qual seja valor real da mercadoria importada, também denominado de “valor de transação”, tal significado foi utilizado pela Constituição Federal, quando da edição da Emenda Constitucional nº 42/03, que possibilitou a criação do PIS/COFINS-Importação.

Nesse contexto, portanto, o conceito de valor aduaneiro utilizado pela Constituição Federal é aquele originário do direito privado e do comércio internacional, trazidos pelos Acordos do GATT de 1947 e 1994, assim entendido como o “valor real da mercadoria importada”, podendo ser acrescidos dos custos previstos no artigo 8, Parte I, do Acordo Sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio – Acordo GATT 1994.

Ante tal quadro, é inconstitucional a regra do artigo 7º da Lei nº 10.865/04 que, ao definir a base de cálculo do PIS/COFINS-Importação, acresceu ao “valor da mercadoria importada”, o “valor a ser pago a título de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, bem como o valor da própria contribuição para o PIS/COFINS-Importação”, alargando, alterando o conceito de “valor aduaneiro” utilizado pela Constituição Federal.

¹⁰⁹ TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p. 83

CONCLUSÃO

A Constituição Federal prevê, nos artigos 149 e 195, a possibilidade da criação de contribuições sociais, de natureza tributária, destinadas ao financiamento da seguridade social e, incidentes sobre o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação das empresas.

Tendo em vista a alteração trazida pela Emenda Constitucional nº 42/03, ficou estabelecida, no artigo 149, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, a possibilidade da criação de contribuição social incidente também sobre a importação de bens e serviços.

Diante disso, foi editada a Lei nº 10.865/04, criando a contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social denominada PIS/COFINS-Importação, incidente sobre a importação de bens ou serviços estrangeiros.

Tem, portanto, o PIS/COFINS-Importação a natureza tributária de contribuição social, cujo objetivo é o financiamento da seguridade social, diferenciando-se das contribuições destinadas ao PIS e à COFINS tendo em vista a incidência na importação de bens ou serviços, e não sobre o faturamento das empresas.

Ocorre que, ao se definir a base de cálculo da referida contribuição, o artigo 7º da Lei nº 10.865/04 violou o artigo 149, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, tendo em vista ter extrapolado o preceito constitucional.

Alargou-se, assim, o conceito de “valor aduaneiro” adotado pela Carta da República, conceito esse trazido do comércio internacional e do direito privado, sendo definido valor aduaneiro como o “valor real da mercadoria importada”, também chamado de valor de transação.

Dessa forma, a base de cálculo do PIS/COFINS-Importação, prevista no artigo 7º da Lei nº 10.865/04, é inconstitucional, por afrontar o artigo 149, inciso III, alínea “a”, da

Constituição Federal, uma vez que além do valor real da mercadoria, inclui no conceito de valor aduaneiro não apenas o “valor de transação”, mas também o valor a ser pago a título de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, bem como o valor do próprio PIS/COFINS-Importação.

Assim, estaria configurada a inconstitucionalidade do artigo 7º da Lei nº 10.865/04, no tocante à base de cálculo do PIS/COFINS-Importação, que deve ser, segundo o Diploma Maior, o “valor aduaneiro”, instituto esse advindo das regras do comércio exterior e encampado pela Constituição. Nesse sentido, a definição de valor aduaneiro é a de “valor de transação”, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, podendo ser acrescido do valor do frete, do seguro, do valor de comissões e corretagens, excetuadas as de compra, do custo de embalagens e recipientes, dos gastos de carregamento, descarregamento e manuseio até o local de importação ou despesas de *royalties* ou licença, a teor do artigo 8, da parte I, do Acordo Geral sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT.

REFERÊNCIAS:

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

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

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Celso Bastos Editora, 2002.

_____. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (coord). *Comentários ao Código Tributário Nacional: Vol. 2: arts. 96 a 218*. São Paulo: Saraiva, 1998.

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

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 13. Ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARLUCI, José Alencar. *Uma Introdução ao Direito Aduaneiro*. 2. Ed. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 19. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 21. Ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

_____. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. Ed. São Paulo: Noeses, 2008.

_____. *Teoria da Norma Tributária*. 5. Ed. São Paulo: Quartier Latin: 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado (Org.). *Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Fato gerador da obrigação tributária*. 5. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1994.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 32. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. *Direito Tributário Comparado e Tratados Internacionais Fiscais*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2005.

LÔBO, Marcelo Jatobá, e MOREIRA FILHO, Aristóteles (Org.). *Questões Controvertidas em Matéria Tributária: uma homenagem ao professor Paulo de Barros Carvalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MOREIRA FILHO, Aristóteles. PIS-Importação e Cofins-Importação em Face dos Princípios do Tratamento Nacional e da Não-Discriminação do Direito Internacional Tributário. In: LÔBO, Marcelo Jatobá, e MOREIRA FILHO, Aristóteles (Org.). *Questões Controvertidas em Matéria Tributária: uma homenagem ao professor Paulo de Barros Carvalho*. Belo Horizonte: Fórum, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional, volume 2*. São Paulo: Saraiva, 1998.

REZEK, Francisco. *Direito Internacional Público: Curso elementar*. 10. Ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional positivo*. 26. Ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

TÔRRES, Heleno. *Direito Tributário e Direito Privado: autonomia privada, simulação e elusão tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.