

# O VALOR ADUANEIRO COMO BASE DE CÁLCULO DAS CONTRIBUIÇÕES PARA O PIS/PASEP E A COFINS – IMPORTAÇÃO

## Marcos Aurélio Pereira Valadão

*Doutor em Direito (SMU - EUA, 2005), Mestre em Direito Público (UnB, 1999), Mestre em Direito Internacional e Comparado (SMU, 2003); Especialista em Administração Tributária (UCG, 1992); MBA em Administração Financeira (IBMEC - DF, 1996); Professor e Pesquisador do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB) - Graduação, Especialização e Mestrado. Membro brasileiro do Comitê de Peritos em Cooperação Tributária Internacional da ONU. Auditor Fiscal da RFB. Ex-Coordenador Geral de Relações Internacionais da RFB. Presidente da II Câmara da 3ª Seção do CARF.*

## Regina Maria Fernandes Barroso

*Especialista em Direito Tributário (Universidade Católica de Brasília - UCB, 2002); Tutora da Escola de Administração Fazendária – ESAF; Bacharel em Direito (Centro Universitário de Brasília – UNICEUB, 1999); Graduada em Administração de Empresas (Centro Universitário do Distrito Federal– UDF, 1983); Graduada em Ciências Contábeis (Faculdade de Ciências Contábeis e Administrativas Machado Sobrinho de Juiz de Fora - MG, 1978). Auditora Fiscal da RFB aposentada, exerceu diversas funções relevantes, e.g., Coordenadora-Geral de Tributação, Coordenadora de Tributos sobre o Patrimônio e a Renda e Chefe do Imposto de Renda da Pessoa Física e do Imposto sobre a Propriedade Rural*

**SUMÁRIO:** Introdução; 1 Valor Aduaneiro - Base de Cálculo do Pis/Pasep-Importação e da Cofins-Importação; 2 Entendimento Doutrinário; 3 Entendimento da Administração Tributária; 3.1 Consultas Administrativas; 3.2 Decisões da 1ª Instância Administrativa – DRJ; 3.3 Decisões da 2ª Instância Administrativa – CARF; 4 Entendimento Judicial; 4.1 Decisões dos TRFs; 4.2 Decisões do STJ; 4.3 Interpretação do STF; 5 Princípio da Isonomia; 6 Princípio do Tratamento Nacional; 7 Conceito de Valor Aduaneiro Possibilidade de Interpretações Distintas; 8 Conclusões; Referências Bibliográficas.

**RESUMO** - A legislação instituidora do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, Lei nº 10.865, de 2004, teve por escopo dar tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da COFINS, e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passaram a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições. No entanto, existem questionamentos sobre a legislação instituidora desta incidência na importação de bens que considerou como base de cálculo o valor aduaneiro, conceito utilizado pela Constituição, acoplando a este também ICMS (imposto estadual sobre mercadorias e alguns serviços) ou ISS (imposto municipal sobre serviços) e o valor das próprias contribuições. Tem-se, portanto, no que diz respeito à base de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação no caso dos bens, uma legislação que deve ser analisada sob o aspecto de sua constitucionalidade. Este artigo tem por objeto esta análise.

**PALAVRAS-CHAVE** - Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e para a COFINS-Importação. Valor Aduaneiro. Conceito Constitucional. Valor Aduaneiro como Base de cálculo das contribuições na Importação.

**ABSTRACT** - The law that created PIS/PASEP-Import and COFINS-Import taxes, Law 10,865, enacted in 2004, aimed to give equal treatment in the taxation of goods produced and services rendered in Brazil, which are subject to PIS-PASEP and COFINS taxation, and the goods and services imported from abroad, which are now taxed at the same rates of such contributions.

However, some doubts remain about the concept adopted by the law when it defined the tax basis for the contributions as the customs value, which is the concept used by the Constitution, adding to this also ICMS (State tax on goods and certain services) or ISS (local tax on services), as well as the value of PIS/PASEP-Import and COFINS-Import taxes themselves. Therefore, the constitutionality of the law regarding the tax basis of this social contribution in the case of importation of goods shall be examined. This analysis is the aim of this article.

**KEYWORDS** - PIS/PASEP-Import and COFINS-Import taxes. Customs Value as a constitutional concept. Customs value as the basis of calculating PIS/PASEP-Import and COFINS-Import taxes.

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como escopo o estudo sobre a constitucionalidade ou não da exigência das Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, incidentes na importação, com a base de cálculo definida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, ou seja, com relação à importação de bens.

A discussão dessa matéria chegou ao Supremo Tribunal Federal com o Recurso Extraordinário autuado sob o nº 559.607-9, de Santa Catarina, no qual, por unanimidade, a Suprema Corte reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

Desta forma, considerando ser controvertida a questão do conceito de "valor aduaneiro" adotado pela Constituição Federal, pelo art. 149, § 2º, e a base de cálculo adotada para as Contribuições PIS/COFINS-Importação pelo art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, serão analisados nesse estudo as seguintes questões:

- a) se a criação das Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS na importação representou uma isonomia no tratamento tributário concedido aos produtos importados e aos nacionais; e
- b) se é possível o ordenamento jurídico admitir interpretações distintas com finalidades distintas para o mesmo conceito de valor aduaneiro.

O objetivo é dar uma resposta adequada a essas questões tomando em consideração a doutrina e a jurisprudência existente.

## 1 VALOR ADUANEIRO - BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E DA COFINS-IMPORTAÇÃO

O art. 7º da Lei nº 10.865, de 1º de maio de 2004, que instituiu as Contribuições para o PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, devidas pelo importador de bens estrangeiros ou serviços do exterior disciplina a matéria conforme se lê abaixo:

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 [refere-se à tributação de bens]; 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 [refere-se à tributação de serviços] [observações nossas]

A Lei nº 10.865, de 2004, foi fruto da conversão Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, cuja Exposição de Motivos de nº 00008, de 27 de janeiro de 2004, assim justificou a sua edição:

[...]

2. As contribuições sociais ora instituídas dão tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento Seguridade Social (COFINS), e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições.

[...]

4. A proposta, portanto, conduz a um tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados: tributação às mesmas alíquotas e possibilidade de desconto de crédito para as empresas sujeitas à incidência não-cumulativa. ....

5. As contribuições ora instituídas têm como fato gerador a importação de bens e de serviços de residentes ou domiciliados no exterior e por base de cálculo, na hipótese de importação de bens, o valor aduaneiro desses bens importados, acrescido do Imposto de Importação - II, do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS e do valor das próprias contribuições, e, na hipótese de importação de serviços, o valor desses serviços antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições.

[...]

Como visto, a EM nº 00008, de 2004, justifica a instituição da cobrança das Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS incidentes na importação como forma de se conceder isonomia de tratamento com

a cobrança dessas mesmas contribuições nas operações no mercado interno.<sup>1</sup>

A instituição das referidas contribuições teve por base o disposto no art. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição, observado o disposto no seu art. 195, inciso IV e § 6º, que assim disciplinam *in verbis*:

Art. 149 [...]

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

[...]

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

III - poderão ter alíquotas:

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

[...]

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. (grifos nossos)

[...]

§ 6º As contribuições sociais de que trata este artigo só poderão ser exigidas após decorridos noventa dias da data da publicação da lei que as houver instituído ou modificado, não se lhes aplicando o disposto no art. 150, III, b.

[...]

---

1 O art 7o da Lei nº 10.865, de 2004, já mencionado, foi disciplinado pela Instrução Normativa SRF nº 572, de 22 de novembro de 2005.

Conforme se pode observar, a Constituição Federal autoriza a instituição de contribuição social destinada ao financiamento da seguridade social que incida sobre a importação de bens ou sobre a importação de serviços, tendo essa competência tributária sido exercida através da Lei nº 10.685, de 2004.

Pela redação do inciso I do art. 7º da citada Lei nº 10.865, de 2004, tais contribuições incidentes sobre a importação possuem como base de cálculo o valor aduaneiro, assim considerado, 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 II, do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro, e do valor das próprias contribuições.

O texto da Lei nº 10.865, de 2004, inovou no ordenamento em relação ao conceito de valor aduaneiro cujo conceito é dado GATT: Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio da OMC – Organização Mundial de Comércio, em seu Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994.<sup>2</sup> Tal conceito consta do Decreto Federal nº 6.759, de 2009, que regulamenta a administração e tributação das atividades de comércio exterior – Regulamento Aduaneiro - RA, cujo art. 77<sup>3</sup> determina que integra o valor aduaneiro a soma dos custos de transporte da mercadoria, dos gastos relativos à carga, descarga e manuseio, e dos custos de seguro da mercadoria.<sup>4</sup>

Assim, em vista dos conceitos aparentemente conflitantes de valor aduaneiro (Lei nº 10.865, de 2004 versus GATT), instaurou-se entre contribuintes e Fazenda Nacional grande discussão judicial questionando a constitucionalidade da base de cálculo estabelecida pelo legislador ordinário. A discussão dessa matéria chegou ao Supremo Tribunal Federal com o Recurso Extraordinário autuado sob o nº 559.607-9, de Santa Catarina,

2 A respeito do tema da valoração aduaneira ver MACEDO, Leonardo Correia Lima. *Direito Tributário no Comércio Internacional* (acordos e convenções internacionais: OMC, CCA/OMA, Aladi e Mercosul) São Paulo: Lex, 2005, p. 65-82.

3 Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 1994):

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

4 O Regulamento Aduaneiro anterior (Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002), vigente à época da edição da Lei nº 10.865, de 2004, trazia dispositivo semelhante em art. 77, refletindo os termos do Acordo de Valoração Aduaneira.

no qual, por unanimidade, a Suprema Corte reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada<sup>5</sup>.

A Fazenda Nacional defende a constitucionalidade da Lei argumentando em suas manifestações junto ao judiciário:

- a) o princípio da isonomia de tratamento que deve ser observado entre os produtos importados e os fabricados no mercado interno;
- b) a não existência de inovação legislativa com a inclusão na base de cálculo do valor do ICMS e das contribuições, uma vez que esse tratamento é dado também aos contribuintes dessas contribuições no mercado interno;
- c) o valor do ICMS e o das próprias contribuições devem integrar a base de cálculo, conforme definida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, visto que devem compor o preço das mercadorias e não são cobrados destacadamente do preço das transações, caso contrário, o objetivo da Lei estaria maculado, sob pena de prejudicar a produção nacional, favorecendo as importações pela vantagem comparativa proporcionada em relação à base de cálculo no mercado interno, o que viria a prejudicar o nível de emprego e a geração de renda no País;
- d) a inclusão na base de cálculo das contribuições do ICMS e das próprias contribuições foram declaradas como constitucionais pelo STJ em julgamentos anteriores, cristalizadas pelas Súmulas nº 68, no caso da Contribuição para o PIS, e nº 94, no caso da COFINS que, na sua origem, se refere ao Finsocial:

Súmula nº 68 do STJ:

A parcela relativa ao ICM inclui-se na base de cálculo do PIS.

Súmula nº 94 do STJ:

A parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do FINSOCIAL.

5 “REPERCUSSÃO GERAL - CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS - IMPORTAÇÃO - DESEMBARÇO ADUANEIRO - BASE DE INCIDÊNCIA. Surge a repercussão geral da matéria versada no extraordinário no que o acórdão impugnado implicou a declaração de inconstitucionalidade da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, contida no inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004, considerada a letra “a” do inciso III do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal. REPERCUSSÃO GERAL - CONSEQUÊNCIAS - MATÉRIA DA COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL. Uma vez assentando o Supremo, em certo processo, a repercussão geral do tema veiculado, impõe-se a devolução à origem de todos os demais que hajam sido interpostos na vigência do sistema, comunicando-se a decisão aos Presidentes do Superior Tribunal de Justiça, dos Tribunais Regionais Federais e da Turma Nacional de Uniformização da Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais bem como aos Coordenadores das Turmas Recursais, para que suspendam o envio, à Corte, dos recursos que tratem da questão, sobrestando-os.” (RE 559607 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 26/09/2007, DJe-031 DIVULG 21-02-2008 PUBLIC 22-02-2008 EMENT VOL.-02308-08 PP-01661).

- e) o valor aduaneiro não possui conceito constitucional, cabendo, portanto, à legislação sua definição, desta forma, a definição de valor aduaneiro dada pela Lei nº 10.865, de 2004, seria válida e constitucional;
- f) o conceito de valor aduaneiro não foi revogado muito menos modificado pelo inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, pois continua a ser utilizado como base de cálculo do imposto de importação; e
- g) a base de cálculo das contribuições para a seguridade social não necessita ficar adstrita ao conceito de valor aduaneiro instituído pelo GATT - Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, constante do Anexo I do Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio - OMC, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 1.355, de 1994, não havendo ofensa alguma ao art. 110 do Código Tributário Nacional – CTN, que assim disciplina:

Art. 110. A lei tributária 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, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Por outro lado, os contribuintes defendem a inconstitucionalidade do conceito de base de cálculo trazido pela Lei nº 10.865, de 2004, que, além dos custos de transporte, seguro, dos gastos relativos à carga, descarga e manuseio da mercadoria, estabelece a inclusão do valor do ICMS-importação, do ISS e do montante das próprias contribuições, de forma que um tributo passa a compor a base de cálculo do outro (cálculo por dentro), o que seria vedado pelo nosso sistema tributário. Argumentam que a Constituição Federal, em seu art. 149, § 2º, III, “a”, determina que o critério para calcular as contribuições incidentes nas importações é apenas o valor aduaneiro da mercadoria, ou seja, o valor de mercado do bem, acrescido dos custos de transporte, carga, descarga, manuseio e seguro, conforme o conceito de valor aduaneiro definido pela legislação e pelo GATT. Dessa maneira, a Lei nº 10.865, de 2004, teria modificado o conceito de valor aduaneiro, já trazido pela “legislação civil”, ferindo assim o disposto no art. 110 do CTN.

## 2 ENTENDIMENTO DOUTRINÁRIO

A respeito da matéria, uma corrente doutrinária tem se manifestado pela inconstitucionalidade da base de cálculo definida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004.



O Professor Ricardo Mariz assinala que:

[...]

Esse conceito de valor aduaneiro, extraído pela Constituição Federal da legislação relativa ao assunto, necessariamente deve ser observado pela lei infraconstitucional, inclusive porque, como já dito anteriormente, na interpretação dos textos legais, as palavras devem ser entendidas no seu sentido comum, quando elas forem de uso corrente, e no seu sentido técnico pelo qual sejam entendidas no campo de atividade especializada a que se referem, quando for o caso. Já vimos que este sempre foi preceito de hermenêutica recomendado pela doutrina e empregado pela jurisprudência, inclusive do Supremo Tribunal, e que hoje está transformado em norma para elaboração de emendas constitucionais e das leis, constante expressamente do art. 11, inciso I, letra a”, da Lei Complementar nº 95.

Portanto, carece de base constitucional as previsões da Lei nº 10.865 quanto à integração de impostos e da própria contribuição na base de cálculo deste.<sup>6</sup>

Ives Gandra Martins e Fátima Fernandes, também se manifestaram no sentido de que a determinação da base de cálculo adotada para as Contribuições PIS/COFINS-Importação prescrita no art. 7º da Lei nº 10.865, 2004, é inconstitucional, alegando que a inclusão, na base de cálculo das contribuições dos valores devidos a título de imposto de importação, ICMS, e também do ISS, distorceria a natureza dessa exação. Defendem que a Constituição Federal, embora tenha outorgado competência para instituição de contribuição sobre a importação, prevê que a incidência dessas exações deveria se limitar ao valor aduaneiro e não, ao valor aduaneiro, acrescido de outros tributos, assim, o acréscimo estabelecido na lei configuraria ofensa à repartição de competências definida na Lei Maior.<sup>7</sup>

Para Andrei Pitten Velloso:

É inviável a inclusão, na base de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, dos valores devidos a título de tributos, porquanto a Constituição somente permite a tributação do “valor aduaneiro” (em se tratando de bens ou produtos) ou do “valor da transação” (em se tratando de serviços). Tal ilação está arvorada na incorporação, pela Carta Política,

6 OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Cofins-Importação e PIS-Importação. *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 8. São Paulo. Dialética, 2004. p. 391.

7 MARTINS, Ives Gandra; FERNANDES, Fátima. PIS/PASEP e COFINS – Importação Inconstitucionalidades. In: *Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo. 2005, p. 301.

do conceito de “valor aduaneiro” na aceção já firmada em acordos internacionais, que não pode ser alterada pelo legislador ordinário para fins de ampliação de sua competência impositiva, sob pena de atentar contra a hierarquia material de que goza a Carta Maior.<sup>8</sup>

Entretanto, Marcus Gouvêa, sustenta que, tendo em vista a dimensão do conceito de aduana, é lícito ao legislador, sem agredir os limites linguísticos da expressão “valor aduaneiro”, entender que este seja calculado, para fins de definição da base de cálculo do PIS e da COFINS na importação, com base na soma do valor do bem ou serviço importado com os encargos aduaneiros que sobre ele incidem.<sup>9</sup>

Para ele a expressão “valor aduaneiro” utilizada na CF e na legislação do PIS/COFINS-Importação, não utiliza o mesmo conceito dado pelo GATT à mesma expressão. Como se sabe, a expressão “valor aduaneiro” disciplinada pelo GATT é utilizada na área de comércio exterior para definir o valor que serve como base de cálculo para o Imposto de Importação, como disposto pelo Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759, de 5/12/2009, art. 75)<sup>10</sup>, em linha com as disposições do Acordo de Valoração Aduaneira.

Sua linha de argumentação reside no fato de que o legislador, principalmente o constitucional, se utiliza muitas vezes de linguagem leiga, que se afasta da linguagem científica do Direito. Segundo seu entendimento e dos demais seguidores dessa corrente, cabe ao hermenêuta, diante das imprecisões do legislador, interpretar para dar sistematicidade ao Direito, eis que as leis – o Direito positivo – nem sempre são sistemáticas. Desta forma, caso se verifique que um mesmo termo tenha vários significados, é de se reconhecer a finalidade da norma para dar a todos os institutos dotados do mesmo fim, os mesmos meios.

8 VELLOSO, Andrei Pitten. Competências para a Criação se Contribuições Sobre a Importação, as Regras-Matrizes da Cofins-Importação e do Pis/Pasep-Importação e Seus Aspectos Polêmicos, Revista AJUFERGS, n. 2, 2007. Disponível em: <[http://www.esmafe.org.br/web/revistas/rev02/05\\_pis\\_pasep\\_e\\_cofins\\_importacao.pdf](http://www.esmafe.org.br/web/revistas/rev02/05_pis_pasep_e_cofins_importacao.pdf)>. Acompanham também este pensamento outros autores, e.g.: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEIXOTO, Daniel Monteiro. PIS e Cofins na importação, competência: entre regras e princípios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, SP, n. 121, p. 34-54, out. 2005.

9 GOUVÊA, Marcus de Freitas. A Base de Cálculo do PIS e da COFINS na Importação de Mercadorias e Serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*. São Paulo. v.134. 2006, p. 59-71.

10 Art. 75. A base de cálculo do imposto é (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 2o, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º, e Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 - Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994):

I - quando a alíquota for ad valorem, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994; e

II - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria expressa na unidade de medida estabelecida.

Nesse diapasão, os defensores dessa corrente entendem ser inaplicável in casu o art. 110 do CTN.

### **3 ENTENDIMENTO DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA**

#### **3.1 CONSULTAS ADMINISTRATIVAS**

Com relação à matéria, o Fisco Federal defende o conceito de base de cálculo trazido pela Lei nº 10.865, de 2004, que, além dos custos de transporte, seguro, e gastos relativos à carga, descarga e manuseio da mercadoria, determina ainda a inclusão do valor do ICMS-importação e do montante das próprias contribuições (cálculo por dentro). Veja-se algumas manifestações da Secretaria da Receita Federal proferidas em Soluções de Consultas:

a) Solução de Consulta nº 401, de 08 de agosto de 2007, da 8ª Região Fiscal:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. A fórmula de cálculo da Cofins-importação constante da Instrução Normativa SFB nº 572, de 22/11/2005, está em perfeita consonância com o disposto no art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, sendo de utilização obrigatória para cálculo das referidas contribuições.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. A fórmula de cálculo do PIS/Pasep-importação constante da Instrução Normativa SFB nº 572, de 22/11/2005, está em perfeita consonância com o disposto no art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, sendo de utilização obrigatória para cálculo das referidas contribuições.

b) Solução de Consulta nº 123, de 15 de maio de 2007, da 7ª Região Fiscal:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: BASE DE CÁLCULO. IMPORTAÇÃO MERCADORIAS. Para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins-

Importação) deve ser utilizado o valor efetivamente devido a título do ICMS incidente sobre as importações.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: BASE DE CÁLCULO. IMPORTAÇÃO MERCADORIAS. Para fins de determinação da base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep deve ser utilizado o valor efetivamente devido a título do ICMS incidente sobre as importações.

c) Solução de Consulta nº 18, de 09 de fevereiro de 2007, da 1ª Região Fiscal:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: Importação. Desoneração de ICMS. Havendo isenção do tributo estadual - ICMS -, não há que se falar em inclusão desse imposto no cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação e da Cofins-Importação.

d) Solução de Consulta nº 45, de 03 de junho de 2004, da 2ª Região Fiscal:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

EMENTA: IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. As fórmulas contidas no Ato Declaratório Executivo SRF nº 17, de 2004, estão em perfeita consonância com o disposto no art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, sendo de utilização obrigatória para o cálculo da Cofins-importação.

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. As fórmulas contidas no Ato Declaratório Executivo SRF nº 17, de 2004, estão em perfeita consonância com o disposto no art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, sendo de utilização obrigatória para o cálculo do PIS/Pasep-importação.

### 3.2 DECISÕES DA 1ª INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA – DRJ

No mesmo sentido são as Decisões de 1ª Instância Administrativa. Veja-se algumas decisões sobre a matéria das Delegacias da Receita Federal de Julgamento – DRJ:

a) Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ de Florianópolis  
- 1ª Turma:

ACÓRDÃO Nº 07-11903 de 01 de Fevereiro de 2008

ASSUNTO: Contribuição para o PIS/Pasep

EMENTA: ICMS. LEGISLAÇÃO ESTADUAL. COMPETÊNCIA. ICMS incidente sobre desembaraço do produto faz parte da base de cálculo da contribuição. O valor do ICMS incidente em determinado desembaraço aduaneiro, que comporá a base de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, deve ser exatamente o valor que o estado-membro competente, ou o Distrito Federal - DF, considere devido, estando fora da esfera de competências da União Federal interpretar ou aplicar legislação de ICMS.

Data do fato gerador: 08/04/2005 a 08/04/2005.

b) Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ de Florianópolis  
- 1ª Turma:

ACÓRDÃO Nº 07-11904 de 01 de Fevereiro de 2008

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social  
- Cofins

EMENTA: ICMS. LEGISLAÇÃO ESTADUAL. COMPETÊNCIA. ICMS incidente sobre desembaraço do produto faz parte da base de cálculo da contribuição. O valor do ICMS incidente em determinado desembaraço aduaneiro, que comporá a base de cálculo da Contribuição para a COFINS-Importação, deve ser exatamente o valor que o estado-membro competente, ou o Distrito Federal - DF, considere devido, estando fora da esfera de competências da União Federal interpretar ou aplicar legislação de ICMS.

Data do fato gerador: 08/04/2005 a 08/04/2005.

c) Delegacia da Receita Federal de Julgamento - DRJ de Florianópolis  
- 1ª Turma:

ACÓRDÃO Nº 07-21114 de 10 de Setembro de 2010

ASSUNTO: Processo Administrativo Fiscal

EMENTA: ICMS. LEGISLAÇÃO ESTADUAL. COMPETÊNCIA. ICMS incidente sobre desembaraço do produto faz parte da base de cálculo das contribuições incidentes sobre a importação. O valor do ICMS incidente em determinado desembaraço aduaneiro, que comporá a base de cálculo das contribuições, deve ser exatamente o valor que o estado-membro competente, ou o Distrito Federal - DF, considere devido, estando fora da esfera de competências da União Federal interpretar ou aplicar legislação de ICMS. A ausência de indicação, na autuação, do ICMS incidente sobre o desembaraço (alíquota do ICMS) das mercadorias, somada à ausência de qualquer elemento de prova que indique inequivocamente qual foi efetivamente o valor que o Estado considerou devido na operação caracteriza o cerceamento ao direito de defesa.

Data do fato gerador: 09/03/2005 a 09/03/2005.

### 3.3 DECISÕES DA 2ª INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA – CARF

Também o então denominado Conselho dos Contribuintes do Ministério da Fazenda, atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, defende o conceito de base de cálculo trazido pela Lei nº 10.865, de 2004, como se pode observar na decisão abaixo transcrita:

a) Recurso: 138359  
Câmara: SEGUNDA CÂMARA  
Número do Processo: 10109.002181/2006-58  
Tipo do Recurso: VOLUNTÁRIO  
Matéria: DRAWBACK - SUSPENSÃO  
Recorrida/Interessado:DRJ-SÃO PAULO/SP  
Data da Sessão: 23/04/2008  
Relator: LUCIANO LOPES DE ALMEIDA MORAES  
Decisão: Acórdão 302-39352  
Resultado: NPM - NEGADO PROVIMENTO POR MAIORIA

Texto da Decisão:

Por maioria de votos, negou-se provimento ao recurso quanto a base de cálculo. Vencido o Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes, relator e por unanimidade de votos, negou-se provimento ao recurso quanto a multa e juros. Designado para redigir o voto quanto a base de cálculo o Conselheiro Corinto Oliveira Machado.

Ementa: Assunto: REGIMES ADUANEIROS

Ano-calendário: 2004

DECISÃO. CONTRIBUIÇÕES AO PIS E À COFINS IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. ACRÉSCIMOS INTRODUZIDOS PELA LEI N 10.865/2004. Para apuração da base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre importação de bens ou serviços deve-se considerar o valor aduaneiro previsto pela Lei nº 10.864/2004.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

#### 4 ENTENDIMENTO JUDICIAL

As decisões do Judiciário sobre a matéria, no entanto, pendem para ambos os sentidos. Transcreve-se abaixo algumas decisões que demonstram este aspecto.

##### 4.1 DECISÕES DOS TRFS

a) TRF5 - Apelação em Mandado de Segurança: AMS 91745 PE 2004.83.00.019193-5:

Relator(a): Desembargador Federal Lazaro Guimaraes

Julgamento: 28/11/2005

Órgão Julgador: Quarta Turma

Publicação: Fonte: Diário da Justiça - Data: 31/01/2006 - Página: 518  
- Nº: 22 - Ano: 2006

Ementa: Tributário e Constitucional. Contribuição para o PIS-Importação e COFINS-Importação. Lei n. 10.865/2004. Norma que agrega ao conceito de valor aduaneiro novos elementos, mas que não se condiciona aos limites impostos pelo art. 149, parágrafo 2º, III, 'a', da CF, que se refere às contribuições sociais gerias. Exigência nos termos do disposto no art. 195, IV, da CF. Precedentes. Apelo improvido.

b) TRF4 - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA: AMS 1730 RS 2004.71.03.001730-9:

Resumo: Tributário. Pis/Cofins Importação. Art. 7º, inciso I, da Lei n 10.865/2004.

Inconstitucionalidade Declarada Pelo Plenário Desta Corte.

Relator(a): ÁLVARO EDUARDO JUNQUEIRA

Julgamento: 03/10/2007

Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA

Publicação: D.E. 16/10/2007

Ementa: TRIBUTÁRIO. PIS/COFINS IMPORTAÇÃO. ART. 7º, I, DA LEI 10.865/2004. INCONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO PLENÁRIO DESTA CORTE.

1. O art. 149, § 2º, III, a, expressamente autorizou a criação de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre a importação de bens ou serviços, com alíquotas ad valorem sobre o valor aduaneiro.

2. O conceito de valor aduaneiro vem previsto nos arts. 75 a 83 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, que instituiu o novo regulamento aduaneiro.

3. Por ter desbordado do conceito de valor aduaneiro, a expressão "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadoria e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições", constante do inciso I do artigo 7º da Lei 10.865/2004, foi declarada inconstitucional pelo Plenário desta Corte na argüição de inconstitucionalidade em AC nº 2004.72.05.003314-1/SC, realizado em 22/02/2007, com relatoria do E. Des. Fed. Antônio Albino Ramos de Oliveira.

4. Remessa oficial e apelação improvidas.

c) TRF4 - APELAÇÃO/REEXAME NECESSÁRIO Nº 0013782-62.2009.404.7000/PR:

Resumo: inconstitucionalidade da inclusão na base de cálculo das contribuições PIS e COFINS, incidentes na operação de importação de serviços, dos valores relativos ao ISS e às próprias contribuições (art. 7º, inciso II, da Lei nº 10.865/04), por ofensa ao disposto no art. 149, § 2º, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal.



Inconstitucionalidade Declarada Pelo Plenário Desta Corte.

Relator(a): Des. Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA

Julgamento: 26/04/2011

Órgão Julgador: SEGUNDA TURMA

Ementa:PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. HIPÓTESES DE CABIMENTO. NÃO OCORRÊNCIA. TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS. BASE DE CÁLCULO. ART. 7º, INCISO II, DA LEI Nº 10.865/04. VIOLAÇÃO AO ART. 149, § 2º, INCISO III, ALÍNEA "A", DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.

1. Consoante já decidiu o egrégio STJ, os embargos de declaração não se prestam para a rediscussão dos fundamentos da decisão embargada.

2. A Lei nº 10.865/04, ao fixar a base de cálculo do PIS e da COFINS incidente na importação de serviços, de modo a incluir o valor do ISS e das próprias contribuições, acabou por violar o disposto no art. 149, § 2º, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, haja vista ter extrapolado o conceito de valor aduaneiro, considerado como tal, o valor da transação, sem os acréscimos previsto na legislação infraconstitucional.

3. Embargos de declaração da parte impetrante rejeitados. Suscitado incidente de arguição de inconstitucionalidade do art. 7º, inciso II, da Lei nº 10.865/04.

Acórdão:Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia 2ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, por unanimidade, rejeitar os embargos de declaração da parte impetrante e suscitar, perante a Corte Especial deste Tribunal, incidente de arguição de inconstitucionalidade do art. 7º, inciso II, da Lei nº 10.865/04, nos termos do relatório, votos e notas taquigráficas que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

d) TRF3 - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA:  
AMS 16751 SP 2004.61.00.016751-0

Processo: AMS 16751 SP 2004.61.00.016751-0

Relator(a):DESEMBARGADORA FEDERAL CECILIA MARCONDES

Julgamento: 22/09/2011

Órgão Julgador: TERCEIRA TURMA

Ementa

AGRAVO LEGAL. MANDADO DE SEGURANÇA. PIS-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO. LEI Nº 10.865/2004. BASE DE CÁLCULO. CONSTITUCIONALIDADE E LEGALIDADE.

1. Tanto o PIS quanto a COFINS encontram seu fundamento de validade no art. 195, IV da CF, como uma das fontes destinadas ao financiamento da seguridade social, não necessitando que suas exigências se façam por lei complementar, a teor do art. 146 da CF, uma vez que o art. 34 do ADCT autoriza, nos §§ 3º e 4º, os entes políticos a editarem as leis necessárias à aplicação do sistema tributário, incluindo-se, aí, as contribuições sociais, como espécies tributárias que são.

2. Outrossim, existindo previsão constitucional (art. 195, IV, CF) para a criação das contribuições, não há necessidade de lei complementar para sobre elas dispor, não havendo inconstitucionalidade no fato de terem sido disciplinadas por lei ordinária.

3. Quanto à alegação da impetrante de que não foi observada a anterioridade nonagesimal prevista no art. 195, § 6º da Constituição Federal, cumpre salientar que a Lei nº 10.865/2004 converteu a anterior medida provisória. Assim, a contagem do prazo de 90 (noventa) dias teve início com a veiculação da Medida Provisória nº 164/2004, ocorrida em 29/01/2004, satisfazendo, portanto, o disposto no art. 195, § 6º, da CF.

4. A contribuição para o PIS e para a COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços, veiculada pela Lei nº 10.865/04, teve seu fundamento no art. 149 da CF.

5. Entende-se que a definição dada pela Lei nº 10.865/04 sobre o que deverá ser considerado como valor aduaneiro para fins de tributação deve ser aceita, pois não conflita com o texto constitucional, que outorgou à lei a tarefa de determinar a base de cálculo do tributo, ditando apenas as diretrizes a serem adotadas.

6. A Lei nº 10.865/04, tendo sido editada com fundamento constitucional, ao incluir na base de cálculo do PIS - importação e da COFINS -

importação, o valor do ICMS e das próprias contribuições, não violou os aspectos material e quantitativo traçados pela Constituição Federal.

#### 7. Agravo Improvido.

Acordão: Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, por maioria, negar provimento ao agravo legal.

e) TRF1 - APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA:  
AMS 40857 MG 2004.38.00.040857-4:

Resumo: Constitucional.tributário e Processual Civil. Pis-importação. Cofins-importação. Bases de Cálculo. Violação Inexistente dos Arts.

Relator(a): DESEMBARGADOR FEDERAL ANTÔNIO EZEQUIEL DA SILVA

Julgamento: 14/12/2007

Órgão Julgador: SÉTIMA TURMA

Ementa: CONSTITUCIONAL.TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. PIS-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. BASES DE CÁLCULO. VIOLAÇÃO INEXISTENTE DOS ARTS. 149, § 2º, III, ALÍNEA A, E 150, III, ALÍNEA B, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INCIDÊNCIA DO ART. 195, § 6º, DA MESMA CARTA. CONSTITUCIONALIDADE DAS CONTRIBUIÇÕES PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO (LEI N. 10.865/04). FIXAÇÃO, POR LEI TRIBUTÁRIA, DE NOVO CONCEITO DE VALOR ADUANEIRO. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 110 DO CTN.

1. A base de cálculo das contribuições PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação é o valor aduaneiro, ex-vi do disposto no art. 149, § 2º, incisos II e III, a, parte final, da Constituição Federal, na redação da EC n. 42/2003.

2. Para esse efeito, a Lei n. 10.865/04, definiu um novo conceito de valor aduaneiro, diferente daquele fixado para efeito de definição da base de cálculo do Imposto de Importação e de administração de atividades aduaneiras (Decreto-Lei n. 37, de 1966, art. 2º, II, c/c o art. VII do

Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras - GATT, e art. 77 do Decreto n. 5.453, de 26.12.2002 - Regulamento Aduaneiro), ao acrescentar ao conceito de valor aduaneiro já definido em Lei, o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor dessas mesmas contribuições.

3. Não se configura, no caso, violação ao art. 110 do CTN, que proíbe o legislador tributário de "alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias", de que, no caso, a alteração feita por essa lei foi de conceito de direito público ("valor aduaneiro").

4. A EC n. 42/2003, ao acrescentar o inciso IV ao art. 195 da RE 138.284-8/CE), não deixa dúvida de que têm essa natureza jurídica as contribuições previstas nesse novo inciso, a serem exigidas "do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar", razão pela qual a elas se aplica a anterioridade nonagesimal de que trata o § 6º do art. 149 da Carta Magna, e não a anterioridade anual prevista no seu art. 150, III, b.

5. Apelação da Fazenda Nacional e remessa oficial providas.

6. Apelação da impetrante não provida.

Acordão: A Turma, por unanimidade, deu provimento à apelação da Fazenda Nacional e à remessa oficial, e negou provimento à apelação da impetrante.

#### 4.2 DECISÕES DO STJ

O Superior Tribunal de Justiça – STJ, apesar de ainda não ter decisões sobre a matéria especificamente, já se manifestou a respeito da inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições, cabendo destacar:

STJ – Ag 1282409/SP - T1 - PRIMEIRA TURMA

Processo AgRg no Ag 1282409 / SP AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2010/0039259-7

Relator(a) Ministro BENEDITO GONÇALVES (1142)

Órgão Julgador T1 - PRIMEIRA TURMA

Data do Julgamento 22/02/2011

Data da Publicação/Fonte DJe 25/02/2011

Ementa: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. ICMS. INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E DA COFINS. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM JURISPRUDÊNCIA DO STJ. SÚMULA N. 83/STJ.

1. Caso em que a agravante insurge-se contra a decisão do Tribunal a quo que reconheceu a legalidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

2. Não mais existe o óbice ao julgamento da presente demanda, determinado pelo STF na Ação Cautelar na Ação Direta de Constitucionalidade n. 18, pois o prazo de suspensão chegou ao término.

3. A jurisprudência desta Corte Superior de Justiça possui o firme entendimento de que a parcela relativa ao ICMS inclui-se na base de cálculo do PIS e da COFINS. Súmulas 68 e 94/STJ. 4. Agravo regimental não provido.

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental.

b) STJ – Ag 1071044/RS - T2 - SEGUNDA TURMA

Processo: AgRg no Ag 1071044 / RS AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO 2008/0162434-2

Relator(a): Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES (1141)

Órgão Julgador T2 - SEGUNDA TURMA

Data do Julgamento: 08/02/2011

Data da Publicação/Fonte: DJe 16/02/2011

Ementa PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. DECISÃO

MONOCRÁTICA FUNDAMENTADA EM SÚMULAS DESTA CORTE SUPERIOR. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRESCRIÇÃO. LEI COMPLEMENTAR N. 118/05. APLICAÇÃO RETROATIVA. IMPOSSIBILIDADE. APLICAÇÃO DA TESE DOS CINCO MAIS CINCO. PRECEDENTE DO RECURSO ESPECIAL REPETITIVO N. 1002932/SP. OBEDIÊNCIA AO ART. 97 DA CF/88.

1. No que se refere à ADC 18/DF, verificado o término do prazo de prorrogação da eficácia da medida cautelar anteriormente deferida, para suspender o julgamento das demandas que envolvam a aplicação do art. 3º, § 2º, inciso I, da Lei n. 9.718/98 - possibilidade de incluir o valor do ICMS na base de cálculo da Cofins e do PIS/Pasep -, cumpre dar prosseguimento ao julgamento do recurso.

2. A jurisprudência do STJ firmou-se no mesmo sentido do decisor recorrido, que, in casu, reconheceu a possibilidade da inclusão do ICMS na base de cálculo da contribuição ao PIS e da Cofins, nos termos das Súmulas 68 e 94/STJ.

Acórdão: Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da SEGUNDA TURMA do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"A Turma, por unanimidade, deu parcial provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

#### 4.3 INTERPRETAÇÃO DO STF

Quanto ao Supremo Tribunal Federal - STF, a matéria - PIS e COFINS incidentes sobre a Importação e Base de Cálculo - ainda está pendente de julgamento, tendo a Suprema Corte, com relação ao RE nº 559.607-9; SC, por unanimidade, reconhecido a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Na ocasião, o Informativo nº 481, de 24 a 28 de setembro de 2007, trouxe o seguinte esclarecimento:

Repercussão Geral e Art. 7º, I, da Lei 10.865/2004:

O Tribunal, resolvendo questão de ordem suscitada em recurso extraordinário, reconheceu a repercussão geral da matéria versada no recurso quanto à declaração de inconstitucionalidade, constante do acórdão impugnado proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª

Região, da expressão "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições", contida no inciso I do art. 7º da Lei 10.865/2004, considerada a letra a do inciso III do § 2º do art. 149 da CF. Determinou-se a devolução à origem de todos os demais recursos idênticos, que tenham sido interpostos na vigência do sistema da repercussão geral, e a comunicação da decisão aos presidentes do Superior Tribunal de Justiça, dos Tribunais Regionais Federais, da Turma Nacional de Uniformização da Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais, e dos coordenadores das Turmas Recursais, para que suspendam o envio ao Supremo Tribunal Federal dos recursos que versem a matéria, sobrestando-os.

RE 559607 QO/SC, rel. Min. Marco Aurélio, 26.9.2007. (RE-559607)

Mais recentemente, em 2010, o STF analisando o RE 559.937; RS, sob a mesma matéria - PIS e COFINS incidentes sobre a Importação e Base de Cálculo, que também ainda se encontra pendente de julgamento, trouxe o seguinte esclarecimento por meio do Informativo nº 605 - 18 a 22 de outubro de 2010:

O Plenário iniciou julgamento de recurso extraordinário em que se discute a constitucionalidade, ou não, do art. 7º, I, da Lei 10.865/2004, que determinou que a base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre a importação "será 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".

A Min. Ellen Gracie, relatora, negou provimento ao recurso e, por vislumbrar afronta ao art. 149, § 2º, III, a, da CF, introduzido pela EC 33/2001, reconheceu a inconstitucionalidade da parte do citado art. 7º, I, da Lei 10.865/2004 que diz "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.

Asseverou, inicialmente, que as contribuições questionadas no presente recurso, PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, teriam sido instituídas com fundamento nos artigos 149, § 2º, II e 195, IV, da CF. Afirmou que a semelhança delas com as contribuições PIS/PASEP e COFINS limitar-se-ia à identidade de finalidades e à possibilidade de apuração de crédito para fins de compensação no regime não-cumulativo. Observou, entretanto, que essa identidade de finalidades permitiria, por si só, que se classificassem as contribuições PIS/PASEP e COFINS sobre a importação como contribuições de seguridade social. Salientou, ainda, que a Lei 10.865/2004 teria dado um tratamento unitário para ambas, relativamente à não-incidência, ao fato gerador, ao sujeito passivo, à base de cálculo e à isenção, fazendo distinção apenas no que se refere às suas alíquotas (1,65% para o PIS/PASEP-Importação e 7,6% para a COFINS-Importação). Tal tratamento, bem como a simultaneidade da instituição dessas contribuições, faria com que, na prática, elas configurassem quase que uma única contribuição cujo percentual seria bipartido, de modo que cada parte recebesse destinação específica, não sendo impróprio, inclusive, que fossem denominadas simplesmente contribuições de PIS/COFINS-Importação.

Aduziu que a instituição simultânea dessas contribuições não estaria em confronto com a vedação de bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Explicou que, se na instituição de novas contribuições de seguridade social haveria de ser observada a exigência de lei complementar, de não-cumulatividade e a proibição de que tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nos incisos do art. 195, não se haveria de falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação. Justificou que exatamente por constituírem contribuições cuja instituição fora devidamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da CF, elas poderiam ser instituídas validamente por lei ordinária. Dessa forma, tratando-se de contribuições ordinárias de financiamento da seguridade social, com base no art. 195, IV, da CF, estaria afastada qualquer violação ao § 4º do mesmo preceito, o qual se limitaria a regular o exercício da competência residual, somente para tanto exigindo lei complementar, não cumulatividade e fato gerador e base de cálculo distintos das contribuições ordinárias. Portanto, sendo inaplicável o art. 195, § 4º, da CF, não se haveria de concluir que as contribuições em questão deveriam ser necessariamente não-cumulativas. Ademais, ressaltou que o fato de não admitirem crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não implicaria ofensa à isonomia, de modo



a fulminar o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que ensejaria submissão ao regime cumulativo, seria opcional, razão pela qual não se vislumbraria, também, afronta ao art. 150, II, da CF.

A Min. Ellen Gracie registrou que os dispositivos do art. 195 da CF seriam normas especiais que não afastariam a aplicação das normas gerais do art. 149 no que não fossem incompatíveis, havendo entre elas, portanto, uma relação de complementaridade. No que respeita à contribuição de seguridade social do importador, disse que ela teria como suportes diretos os artigos 149, II, e 195, IV, da CF, e se submeteria, ainda, ao art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/2001. Com a combinação desses dispositivos, ter-se-ia que a União seria competente para instituir contribuição do importador ou equiparado, para fins de custeio da seguridade social (art. 195, IV), com alíquota específica (art. 149, § 2º, III, b) ou ad valorem, esta tendo por base o valor aduaneiro (art. 149, § 2º, III, a). Disse não haver dúvida de que as contribuições caracterizar-se-iam, principalmente, por impor a um certo grupo de contribuintes - ou, até mesmo, a toda a sociedade, no que se refere às contribuições de seguridade social - o custeio de atividades públicas voltadas à realização de fins constitucionalmente fixados, e que não haveria, no texto originário da Constituição, uma pré-definição das bases a serem tributadas, salvo para fins de custeio da seguridade, no art. 195. Salientou que o critério da finalidade seria marca essencial das respectivas normas de competência, mas que ele não seria o único usado pelo constituinte para definir a competência tributária relativa à instituição de contribuições, visto que ele também teria se valido já no texto original da Constituição, quanto a contribuições de seguridade social, da enunciação de bases econômicas ou materialidades (art. 195, I a III). Portanto, a Constituição teria combinado os critérios da finalidade e da base econômica para delimitar a competência tributária concernente à instituição de contribuições de seguridade social.

Realçou que, com o advento da EC 33/2001, a enunciação das bases econômicas passou a figurar como critério quase que onipresente nas normas de competência relativas a contribuições, haja vista o § 2º do inciso III do art. 149 ter feito com que a possibilidade de instituição de quaisquer contribuições sociais ou interventivas ficasse circunscrita a certas bases ou materialidades, reduzindo o campo de discricionariedade do legislador na eleição do fato gerador e da base de cálculo desses tributos. Daí, no que tange à importação, ter estabelecido que a contribuição poderá possuir alíquota ad valorem, tendo por base o valor aduaneiro, ou específica, tendo por base a unidade de medida adotada. Frisou, no ponto, que o termo "poderão",

contido nesse preceito, não enunciaria mera alternativa de tributação em rol meramente exemplificativo. Dessa forma, a redação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, ao circunscrever a tributação ao faturamento, à receita bruta e ao valor da operação ou, no caso de importação, ao valor aduaneiro, possuiria o efeito de impedir a pulverização de contribuições sobre bases de cálculo não previstas, e evitar, com isso, por exemplo, efeitos extrafiscais inesperados e adversos que poderiam resultar da eventual sobrecarga da folha de salários, reservada que ficou esta base ao custeio da seguridade social (art. 195, I, a), não ensejando, mais, a instituição de outras contribuições sociais e interventivas. Também não seria razoável, para a relatora, interpretar a referência às bases econômicas como meras sugestões de tributação, por não caber à Constituição sugerir, mas sim outorgar competências e traçar os seus limites. De igual modo, não seria correto entender que o art. 149, § 2º, III, a, da CF teria sobrevivido apenas para autorizar o *bis in idem* ou a bitributação, sendo certo que esse dispositivo efetivamente afastaria a possível argumentação de que as bases a que se refere, quando já gravadas anteriormente por outra contribuição ou por imposto, não poderiam ser objeto de nova contribuição social ou interventiva.

Prosseguindo, a relatora destacou que o constituinte derivado, ao estabelecer que as contribuições sociais e interventivas 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, teria inovado por circunscrever a tais bases a respectiva competência, sem prejuízo do já previsto no art. 195 da CF. Assentou que as contribuições sobre a importação, portanto, não poderiam extrapolar a base do valor aduaneiro, sob pena de inconstitucionalidade por violação à norma de competência no ponto constante do art. 149, § 2º, III, a, da CF. Ao salientar a desnecessidade de aprofundamento da análise do alcance da expressão "valor aduaneiro", asseverou que a Lei 10.865/2004, ao instituir o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, não teria alargado propriamente o conceito de valor aduaneiro de modo a abarcar outras grandezas nele não contidas, para fins de apuração de tais contribuições, mas desconsiderado a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação, quando tivessem alíquota ad valorem, fossem calculadas com base apenas no valor aduaneiro. Ou seja, a lei impugnada teria determinado que as contribuições fossem calculadas sobre esse valor e também sobre o valor do ICMS-Importação e o das próprias contribuições instituídas. Haveria, assim, expressa extrapolação da base permitida pela Constituição e que condicionava o exercício da competência legislativa.

Por fim, a relatora rejeitou a alegação de que a lei impugnada teria como escopo atender ao princípio da isonomia, ao conferir tratamento tributário igual aos bens produzidos e serviços prestados no país, e que sofrem a incidência do PIS e da COFINS para o financiamento da seguridade social, e aos bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior. Considerou que, no caso em questão, não haveria parâmetro de comparação adequado que permitisse conclusão no sentido de que a circunscrição das contribuições sobre a importação à base valor aduaneiro violasse a isonomia e que, de outro lado, a inserção do ICMS-Importação e das próprias contribuições PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação na base de cálculo destas últimas fosse um imperativo constitucional de isonomia tributária. Ressaltou que a ofensa à isonomia identificar-se-ia apenas quando fossem tratados diversamente contribuintes que se encontrassem em situação equivalente e sem que o tratamento diferenciado estivesse alicerçado em critério justificável de discriminação ou sem que a diferenciação levasse ao resultado que a fundamentasse. Observou que, na espécie, não haveria como equiparar de modo absoluto a tributação da importação com a tributação das operações internas.

Após, pediu vista dos autos o Min. Dias Toffoli. RE 559937/RS, rel. Min. Ellen Gracie, 20.10.2010. (RE-559937)

Como visto, verifica-se ser controvertida a questão do conceito de "valor aduaneiro" adotado como base de cálculo para as Contribuições para o PIS/PASEP-Importação e para a COFINS-Importação.

No âmbito administrativo, tanto as DRJ e quanto o CARF, as decisões consideram a base de cálculo prevista no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, e na sua regulamentação, plenamente aplicável.

Já o Judiciário, embora os TRF da 4ª e da 5ª Região tenham firmado entendimento favorável aos contribuintes, os TRF da 1ª e 3ª Região consideram constitucional a base de cálculo prevista no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004.

O STJ ainda não analisou a matéria, mas já se manifestou em relação à inclusão do ICMS na base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS no sentido de sua constitucionalidade.

Já o STF, ao analisar a matéria, que ainda está pendente de julgamento, no RE nº 559.607-9; SC, por unanimidade, reconheceu a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada. Cabe registrar, no entanto, que a Ministra Ellen Gracie, relatora do RE 559.937; RS, sob a mesma matéria, que também se encontra pendente de julgamento, negou provimento ao recurso por vislumbrar afronta ao art. 149, § 2º, III, "a", da

CF, introduzido pela EC 33/2001, reconhecendo a inconstitucionalidade do inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004.

## 5 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

Convém verificar se é correto inferir que a criação das Contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS na importação representou a implementação de tratamento isonômico aos produtos importados e aos nacionais, sob o aspecto tributário

Como já visto, a própria Exposição de Motivos de nº 00008, de 2004, justificou que a instituição das regradadas contribuições teve por escopo equalizar a tributação na importação de produtos para que tenham a mesma incidência tributária dos nacionais, garantindo a competitividade entre os produtos nacionais e os importados.

O art. 150, inciso II, da Constituição assim disciplina *in verbis*:

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

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

[...]

Do dispositivo acima transcrito, extrai-se o princípio da isonomia, ou da igualdade tributária, o qual condena tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes.

Verifica-se que o legislador instituiu as Contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS na importação com a intenção de aplicar o princípio da isonomia, uma vez que considerou que a criação da nova incidência tributária não poderia ocasionar desigualdade com a incidência já existente em relação aos bens nacionais. Embora o dispositivo constitucional não se refira aos contribuintes, mas aos bens, a situação pode configurar uma desigualdade. Caso se considere o contribuinte residente no Brasil que adquire bens no mercado nacional e contribuinte também residente no Brasil que importa os mesmos bens neste caso, a não tributação na importação provocaria um tratamento desigual, na verdade, uma discriminação às avessas,

pois o contribuinte que adquirir os bens importados teria um tratamento fiscal privilegiado em relação àqueles que adquirissem os bens produzidos no mercado nacional realizam sua importação.

No entanto, a Ministra Ellen Gracie rejeitou a alegação de que a Lei nº 10.865, de 2004, teria como escopo atender ao princípio da isonomia, ao conferir tratamento tributário igual aos bens produzidos e serviços prestados no país, e que sofrem a incidência do PIS e da COFINS, e aos bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior. Considerou que não haveria parâmetro de comparação adequado que permitisse conclusão no sentido de que a circunscrição das contribuições sobre a importação à base valor aduaneiro violasse a isonomia e que, de outro lado, a inserção do ICMS-Importação e das próprias contribuições PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação na base de cálculo destas últimas fosse um imperativo constitucional de isonomia tributária. Ressaltou que a ofensa à isonomia identificar-se-ia apenas quando fossem tratados diversamente contribuintes que se encontrassem em situação equivalente e sem que o tratamento diferenciado estivesse alicerçado em critério justificável de discriminação ou sem que a diferenciação levasse ao resultado que a fundamentasse. Observou que, na espécie, não haveria como equiparar de modo absoluto a tributação da importação com a tributação das operações internas.

Verifica-se, portanto, que, apesar da intenção do legislador ter sido a de fazer com que o tributo instituído incida sobre os bens importados em igual proporção ao que incide sobre os nacionais, recebendo ambos o tratamento isonômico, há que se aguardar a decisão da Suprema Corte a respeito, uma vez que a Ministra Ellen Gracie apresentou voto contrário a essa afirmação.

## 6 PRINCÍPIO DO TRATAMENTO NACIONAL

Objetivando estabelecer um comércio internacional livre e transparente, o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT 1994, tratado internacional que vincula todos os Membros da OMC, trouxe alguns princípios básicos de restrição das políticas de comércio exterior dos países, como o denominado como princípio da não discriminação, considerado princípio básico da OMC, que está contido nos arts. I (nação mais favorecida) e III (tratamento nacional) do GATT 1994, no que diz respeito a bens, e nos art. II e XVII do Acordo de Serviços. Na verdade tratam-se de princípios basilares do comércio internacional, já presente no GATT de 1947, em respeito a bens, sendo parte dos acordos que constituem a OMC.<sup>11</sup>

11 Ver a respeito: JACKSON, Jonh H; DAVEY, William, J; SYKES JR., Alan O. *Legal Problems of International Economic Relations*: cases, material and text. St. Paul: West Group, 2002. p. 415-446 e 479-531.

O art. III do GATT 1994, no que diz respeito a bens, estabelece o princípio do Tratamento Nacional que é aquele que impede o tratamento diferenciado de produtos nacionais e importados, quando o objetivo for discriminar o produto importado desfavorecendo a competição com o produto nacional.

Como visto, o princípio do tratamento nacional (art. III do GATT) é uma regra de não-discriminação entre o nacional e o estrangeiro no que diz respeito ao comércio de bens, ou seja, prevê a equivalência de tratamento entre o produto importado que ingressa no território nacional e o produto similar nacional.

Cumpra destacar que esse princípio, além prevenir que se tenha um tratamento desigual entre produtos dentro de um mesmo território, visa também evitar que esta discriminação seja feita com o intuito de proteger a indústria nacional.

O objetivo fundamental do referido princípio é o de evitar o protecionismo que um país possa exercer sobre seus produtos em detrimento do produto importado. Por essa razão, esse princípio também é conhecido como princípio da igualdade de tratamento.

Vale ressaltar que não se considera como violação do referido princípio uma medida que concede aos produtos importados um tratamento diferente do concedido aos produtos nacionais similares quando dela não decorrer tratamento menos favorável.

Assim, o princípio do tratamento nacional deve ser interpretado no sentido de se evitar que os produtos internos tenham privilégios em relação aos produtos importados quando apresentarem as mesmas características.

Como aplicação invertida do princípio tem-se a exigência dos tributos internos para os bens importados objetivando evitar que os bens importados fiquem numa situação privilegiada.

Com efeito, o disposto no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, não majorou a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS dos bens importados em relação à base de cálculo interna, tendo respeitado o princípio do tratamento nacional, concedendo tratamento igualitário, não mais favorável, entre o produto importado e o nacional.

## **7 CONCEITO DE VALOR ADUANEIRO – POSSIBILIDADE DE INTERPRETAÇÕES DISTINTAS**

Com referência à possibilidade do ordenamento jurídico admitir interpretações distintas com finalidades distintas para o mesmo conceito de valor aduaneiro, é cabível analisar se o conceito de valor aduaneiro adotado como base de cálculo para as Contribuições para o PIS/PASEP-Importação e para a COFINS-Importação, no art. 7º da Lei nº 10.865, de

2004, está ou não em consonância com o disposto no art. 149, § 2º, da Constituição Federal.

Como já visto, a Lei nº 10.865, de 2004, determina em seu art. 7º, inciso I, que, na entrada de bens estrangeiros, a base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP-Importação e para a COFINS-Importação será o valor aduaneiro, assim entendido o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do Imposto de Importação, acrescido do Imposto de Importação, do ISS ou do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições.

Objetivando promover a redução de entraves ao comércio entre os países, o GATT 1994 define valor aduaneiro no seu artigo VII.

Após a Rodada Uruguaia de Negociações Comerciais do GATT, foi aprovada a ata final que incorpora os resultados da referida Rodada, assinada em 12 de abril de 1994 em Marraqueche, tendo sido incorporada ao direito nacional pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, ratificado pelo Decreto nº 1.355, de 1994. Nesta Ata foi incluído o Acordo sobre a Implementação do artigo VII do GATT 1994, constante do anexo 1, que disciplina a uniformização dos procedimentos destinados à determinação do valor aduaneiro.

Na legislação brasileira, o Regulamento Aduaneiro - RA, atualmente em vigor, aprovado pelo Decreto nº 6.759, de 2009, define, nos arts. 76 e 77, valor aduaneiro, em obediência ao disposto no Acordo sobre a Implementação do artigo VII do GATT 1994, como sendo o valor da mercadoria, acrescido dos custos e despesas com frete, os relativos à carga, à descarga e ao manuseio e o seguro, como se pode observar *verbis*:

Art. 76. Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro.

Parágrafo único. O controle a que se refere o *caput* consiste na verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado pelo importador com as regras estabelecidas no Acordo de Valoração Aduaneira.

Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 1994):

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

Como se pode observar, considerando que o Acordo foi estabelecido em Tratado Internacional e incorporado à legislação interna, suas regras devem ser observadas pelos seus destinatários, ou seja, pelos importadores, bem como pelo fisco. Desta forma, para efeito de tributação, é preciso que sejam observadas as normas da valoração aduaneira, ainda que, em obediência ao princípio da autonomia da vontade que vigora nos negócios privados, as partes contratantes possam pactuar o preço dos bens da maneira como entenderem conveniente.

Com base nesse entendimento, uma corrente defende que o conceito de valoração aduaneira mencionado na Constituição está delimitado pelo Tratado do qual o Brasil é signatário e que, portanto, a definição dada pela Lei nº 10.865, de 2004, seria inconstitucional, por ter acrescentado na base de cálculo o II, o ISS ou o ICMS e as próprias contribuições, indo de encontro com a definição de Valor Aduaneiro estabelecida no GATT.

Como vimos, temos entre os defensores dessa corrente, Ives Gandra da Silva Martins e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, que, resumidamente, assim enfatizam:

- a) a inclusão na base de cálculo das contribuições dos valores devidos a título de imposto de importação, ICMS ou ISS, e do valor das próprias contribuições, distorce a natureza dessa exação, por alcançar valores que não se incluem na competência atribuída pela Constituição Federal para a instituição de contribuição sobre importação;
- b) a Constituição outorgou competência para a instituição de contribuição sobre a importação e, muito embora o fato gerador não esteja delineado no texto constitucional, a incidência dessas exações deveria se limitar ao valor aduaneiro e não, ao valor aduaneiro, acrescido do II, do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, e, principalmente, do ISS ou do ICMS, sob pena de ferir a repartição de competências definida na própria Constituição; e
- c) sendo o imposto de importação um imposto regulatório, cujas alíquotas podem ser alteradas por ato do Poder Executivo, a fim de equilibrar a balança comercial, a inclusão desse imposto na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP-Importação e para a COFINS-Importação, transforma também



essas "contribuições" em tributos regulatórios, permitindo a sua majoração independentemente de lei, o que atenta contra o perfil e a natureza jurídica atribuída pela CF a tal tributo, delineada nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV.<sup>12</sup>

Por sua vez, outra corrente entende que é permitido ao legislador, sem ferir a expressão "valor aduaneiro" definida no Acordo do GATT, entender que este seja calculado, para fins de definição da base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS na importação, considerando a soma do valor do bem ou serviço importado com os encargos aduaneiros que sobre ele incidem.

Para os defensores dessa corrente a expressão "valor aduaneiro", referida na Constituição e na legislação do PIS/PASEP da COFINS-Importação, não utiliza o mesmo conceito dado pelo GATT, uma vez que este teve como escopo definir qual o valor que deve servir como base de cálculo para o Imposto de Importação a ser utilizado na área de comércio exterior, inclusive pelos profissionais que atuam nesta área

Um dos defensores dessa corrente, Marcus de Freitas Gouvêa, justifica que o argumento reside no fato de que o legislador, principalmente o constitucional, se utiliza muitas vezes de linguagem leiga, que se afasta da linguagem científica do Direito. Desta forma, segundo os seguidores dessa corrente:

- a) cabe ao hermenêuta, diante das imprecisões do legislador, interpretar para dar sistematicidade ao Direito, eis que as leis nem sempre são sistemáticas;
- b) tendo um mesmo termo vários significados, cabe reconhecer a finalidade da norma para dar a todos os institutos dotados do mesmo fim, os mesmos meios;
- c) é inaplicável in casu o art. 110 do Código Tributário Nacional, uma vez que a Lei nº 10.865, de 2004, ao definir valor aduaneiro de forma diferente da definida pelo GATT, alterou conceito de direito público e não de direito privado;
- d) o valor aduaneiro não possui conceito constitucional, cabendo, portanto, à legislação sua definição, desta forma, a definição de valor aduaneiro dada pela Lei nº 10.865, de 2004, deve ser considerada válida e constitucional, uma vez que está em consonância com o disposto nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV da CF;
- e) o conceito de valor aduaneiro do GATT não foi revogado muito menos modificado pelo inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, pois continua a ser utilizado como base de cálculo do imposto de importação; e

12 MARTINS, Ives Gandra; FERNANDES, Fátima. PIS/PASEP e COFINS – Importação Inconstitucionalidades. In: *Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo. 2005. p. 301.

- f) a base de cálculo das contribuições para a seguridade social não necessita ficar adstrita ao conceito de valor aduaneiro instituído pelo GATT.

Acresça-se aos argumentos acima que não existe conceito de “valor aduaneiro” em termos de norma geral de Direito Tributário, i. e., não existe tal conceito estabelecido em nível de lei complementar tributária.<sup>13</sup> Além disto, para o estabelecimento de contribuições, conforme previstas nos arts. 149 e 195 da Constituição não é necessário lei complementar, e o estabelecimento da definição de “fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”, por lei complementar só é necessário para os impostos, a teor do art. 146, inciso III, “a”, da Constituição.

Percebe-se, assim, que essa corrente defende ser lícito ao ordenamento jurídico brasileiro utilizar definição de valor aduaneiro para se apurar a base de cálculo da Contribuições para o PIS/PASEP-Importação e para a COFINS-Importação de forma distinta da definida pela Legislação Aduaneira.

Como visto, as duas correntes utilizam bons argumentos tanto para defender a inconstitucionalidade da base de cálculo definida pelo inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, quanto para defender a sua constitucionalidade.

Cabe notar, no entanto, que a Constituição Federal não definiu valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, “a”. A expressão “base” empregada no referido dispositivo constitucional possui significado gramatical, não significando base de cálculo. Veja-se que o texto constitucional diz na importação as contribuições poderão ter alíquota ad valorem, e, neste caso, “tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro”. A CF nem mesmo diz que a base de cálculo neste caso é o valor aduaneiro, mas que terá por base o valor aduaneiro, i.e., deverá necessariamente levá-lo em consideração.

Se a CF não definiu o conceito de valor aduaneiro, é importante analisar se caberia à lei ordinária fazê-lo, não necessitando que esse conceito fique adstrito ao conceito de valor aduaneiro disciplinado pelo GATT.

Como se sabe, à Constituição Federal cabe dispor sobre as diretrizes e os princípios que guiarão as pessoas jurídicas do poder público para instituir e cobrar os tributos que lhes foram atribuídos, além de impor limites ao poder de tributar de tais pessoas jurídicas.

No caso da Contribuição ao PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação, tem-se como fundamento constitucional de validade o art. 195, inciso IV, da Constituição Federal, sendo que, por força do art. 149, §

13 O Código Tributário Nacional, ao definir a base de cálculo do Imposto de Importação, quando da aplicação de alíquota ad valorem, em seu art. 20, inciso II, não traz o termo “valor aduaneiro”, que só foi introduzido no ordenamento brasileiro por conta do Acordo de Valoração Aduaneira, no bojo do GATT/OMC (aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994).

2º, inciso II, tais contribuições puderam ser instituídas mediante a edição de lei ordinária (Lei nº 10.865, de 2004), uma vez que o art. 34 do ADCT autoriza, nos §§ 3º e 4º, a edição das leis necessárias à aplicação do sistema tributário, incluindo-se, aí, as contribuições sociais. Ademais, de acordo com o disposto no art. 146-A da CF, objetivando prevenir desequilíbrios da concorrência, admite-se que, por meio de lei ordinária, a União possa definir base de cálculo prevendo critérios especiais de tributação.

Com efeito, como não cabe à CF definir base de cálculo das contribuições, uma vez que outorgou essa tarefa à lei, ditando apenas as diretrizes a serem adotadas, coube, então, à Lei nº 10.865, de 2004, definir a base de cálculo das contribuições, alterando conceito de direito público, em respeito aos princípios da isonomia e do tratamento nacional, ao utilizar na importação a mesma base de cálculo aplicada no mercado interno, não se configurando, portanto, ofensa ao disposto no art. 110 do CTN.

Verifica-se, portanto, que a definição de base de cálculo dada pela Lei nº 10.865, de 2004, não conflita com o texto constitucional.

Ainda, há que se mencionar o fato de que o Código Tributário Nacional, de 1965, em seu art. 20, ao tratar do Imposto de Importação, cuja base de cálculo é o valor aduaneiro, não traz a dicção “valor aduaneiro”, visto que não foi atualizado em face do Acordo de Valoração Aduaneira, que corresponde à legislação aduaneira para esta matéria. Isto é relevante porque não se pode dizer que existe norma geral de Direito Tributário que se refira a um conceito específico de valor aduaneiro. Assim, o conceito estrito contido no Acordo de Valoração Aduaneira aplica-se tão somente ao imposto de importação, ou a outras normas que se refiram ao conceito estritamente com este sentido.

Outrossim, há uma questão semântica a ser trazida à baila, considerando que a redação do inciso I do art. 7º que diz: “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;”. Ora, o conceito “valor aduaneiro” é mantido íncrito, inviolável, pois é aquele que “servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação” (o “seria” se aplica às hipótese em que o II não seja cobrado, como nos casos de imunidade ou isenção – mas que não afastaria a incidência do PIS/PASEP e da COFINS) – e a este valor se acresce o ICMS, cobrado com a mesma metologia que incide nas operações internas.

Desta maneira, não existe óbice a que o ordenamento jurídico brasileiro utilize definição de valor aduaneiro para se apurar a base de cálculo das Contribuições para o PIS/PASEP-Importação e para a COFINS-Importação

de forma distinta da definida pela Legislação Aduaneira, mormente quando utilize o conceito de “valor aduaneiro”, já precisado na legislação aduaneira (base de cálculo do II) como ponto de partida, como de fato o fez.

## 8 CONCLUSÕES

Conforme demonstrado, a intenção do legislador ao instituir a Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e para a COFINS-Importação foi a de fazer com que as contribuições instituídas incidam sobre os bens importados em igual proporção ao que incidem sobre os nacionais, recebendo ambos o tratamento isonômico. Cabe ressaltar que este raciocínio aplica-se também à importação de serviços.

O conceito de "valor aduaneiro" adotado como base de cálculo para as Contribuições para o PIS/PASEP-Importação e para a COFINS-Importação, no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, é uma questão controvertida tanto na doutrina quanto na jurisprudência administrativa e judicial, tendo o STF, no RE nº 559.607-9, de Santa Catarina, por unanimidade, reconhecido a existência de repercussão geral da questão, estando a matéria pendente de julgamento.

A Ministra Ellen Gracie, como relatora do RE 559.937, do Rio Grande do Sul – RS, que analisou a matéria sob o rito da repercussão geral, apresentou voto contrário a essa afirmação, entendendo inconstitucional a definição perpetrada na legislação. Entretanto, o STF ainda não se manifestou definitivamente sobre a questão, estando ainda pendente de conclusão o referido julgamento.

Vale destacar, no entanto, que a Constituição Federal não definiu valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, “a”, cabendo à lei ordinária a sua definição, o que foi feito por meio da Lei nº 10.865, de 2004.

A definição da base de cálculo das contribuições conforme o art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004, não alterou conceito de direito público ou privado, mas tão-somente efetivou os princípios da isonomia e do tratamento nacional, ao utilizar na importação a mesma base de cálculo aplicada no mercado interno, não se configurando, portanto, ofensa ao disposto no art. 110 do CTN, pois parte do conceito de valor aduaneiro como sendo o “valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação” e acrescendo a este o ICMS, o ISS e o valor das próprias contribuições.

Cabe concluir, desta forma, ser lícito ao ordenamento jurídico brasileiro utilizar o conceito de valor aduaneiro para se apurar a base de cálculo da Contribuições para o PIS/PASEP-Importação e para a COFINS-Importação de forma distinta da definida pela Legislação Aduaneira, de maneira que inexistente inconstitucionalidade no disposto no art. 7º da Lei nº 10.865, de 2004.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

### LIVROS E ARTIGOS:

GOUVÊA, Marcus de Freitas. A Base de Cálculo do PIS e da COFINS na Importação de Mercadorias e Serviços. *Revista Dialética de Direito Tributário – RDDT*, São Paulo, v. 134, p. 59-71, 2006.

JACKSON, Jonh H; DAVEY, William, J; SYKES JR., Alan O. *Legal Problems of International Economic Relations: cases, material and text*. St. Paul: West Group, 2002.

MACEDO, Leonardo Correia Lima. *Direito Tributário no Comércio Internacional (acordos e convenções internacionais: OMC, CCA/OMA, Aladi e Mercosul)*. São Paulo: Lex, 2005.

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

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Cofins-Importação e PIS-Importação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 8. São Paulo. Dialética, 2004.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEIXOTO, Daniel Monteiro. PIS e Cofins na importação, competência: entre regras e princípios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, SP, n. 121, p. 34-54, out. 2005.

VELLOSO, Andrei Pitten. Competências para a Criação se Contribuições Sobre a Importação, as Regras-Matrizes da Cofins-Importação e do Pis/Pasep-Importação e Seus Aspectos Polêmicos, *Revista AJUFERGS*, n. 2, 2007. Disponível em: <[http://www.esmafe.org.br/web/revistas/rev02/05\\_pis\\_pasep\\_e\\_cofins\\_importacao.pdf](http://www.esmafe.org.br/web/revistas/rev02/05_pis_pasep_e_cofins_importacao.pdf)>.

### WEBSITES:

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS – CARF – Jurisprudência/Decisões - Acordãos. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsfm> <http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/consultarJurisprudenciaCarf.jsf>>. Acesso em: ago. 2011.

SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL – Legislação – Pesquisa Ementário Acórdãos das Delegacias da Receita Federal de Julgamento. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/DefesaContribuinte/ementarios.htm>>. Acesso em: ago. 2011.

Legislação – Pesquisa Ementário Processos de Consulta da Receita Federal. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/DefesaContribuinte/ementarios.htm>>. Acesso em: ago. 2011.

<<http://www.stj.gov.br>>. Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ.

<<http://www.stf.gov.br>>. Informativos e jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF.

<<http://www.trf1.jus.br>>. Jurisprudência do Tribunal Regional Federal da Primeira Região - TRF1.

<<http://www.trf4.jus.br>>. Jurisprudência do Tribunal Regional Federal da Quarta Região– TRF4.

<<http://www.trf5.jus.br>>. Jurisprudência do Tribunal Regional Federal da Quinta Região – TRF5

## LEGISLAÇÃO

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acesso em 03 ago. 2011.

Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm)>. Acesso em: 03 set. 2011.

Exposição de Motivos - EM nº 00008/2004 - MF, de 27 de janeiro de 2004. Proposta de Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, que institui a cobrança de Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP-Importação e de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS-Importação incidentes sobre as importações de bens e serviços do exterior, previstas no inciso II do § 2º

do art. 149 e no inciso IV do art. 195, da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 42, de 19 de dezembro de 2003. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2004-2006/2004/Exm/EM-1-Ccivil-MP\\_04.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2004/Exm/EM-1-Ccivil-MP_04.htm)>. Acesso em 03 set. 2011.

Decreto nº 6.759, de 05 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior – Regulamento Aduaneiro – RA. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6759.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D6759.htm)>. Acesso em 03 ago. 2011

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. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/Antigos/D1355.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D1355.htm)>. Acesso em 02 ago. 2011.

Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994. Aprova a Ata Final da Rodada Uruguaí de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, as listas de concessões do Brasil na área tarifária (Lista III) e no setor de serviços e o texto do Acordo Plurilateral sobre Carne Bovina. Disponível em <[http://www.adagri.ce.gov.br/Docs/federal/decreto30\\_15121994.pdf](http://www.adagri.ce.gov.br/Docs/federal/decreto30_15121994.pdf)>. Acesso em 02 ago. 2011.

