

**COMPETÊNCIAS PARA A CRIAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOBRE A  
IMPORTAÇÃO, AS REGRAS-MATRIZES DA COFINS-IMPORTAÇÃO E DO  
PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E SEUS ASPECTOS POLÊMICOS**

**ANDREI PITTEN VELLOSO**

"Juiz Federal, Mestre em Direito Tributário, dentro da área de concentração em Direito do Estado e Teoria do Direito, pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS) e professor na Escola Superior da Magistratura Federal do Rio Grande do Sul (ESMAFE)".

## SUMÁRIO

|   |              |
|---|--------------|
| <b>INTRODUÇÃO .....</b>   | <b>.....</b> |
| <b>I – COMPETÊNCIAS PARA A CRIAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOBRE A IMPORTAÇÃO.....</b>                                     | <b>.....</b> |
| <b>5</b>  |              |
| 1. Estruturação constitucional das regras-matrizes de incidência e vinculação do legislador .....                   | .....        |
| 2. Conceitos constitucionais e vinculação do legislador .....   | .....        |
| 3. A determinação do conteúdo dos conceitos constitucionais e a incorporação de conceitos pré-constitucionais ..... | .....        |
| <b>II – REGRAS-MATRIZES DO PIS/PASEP E DA COFINS SOBRE A IMPORTAÇÃO .....</b>                                       | <b>.....</b> |
| 1. Aspecto material .....   | .....        |
| 1.1. Tributação de bens pelo PIS/PASEP .....  | .....        |
| 1.2. Tributação dos bens nacionais ou nacionalizados pelo PIS/PASEP .....   | .....        |
| 1.3. Tributação dos serviços .....  | .....        |
| 2. Aspectos espacial e temporal .....   | .....        |
| 3. Aspecto pessoal do conseqüente .....   | .....        |
| 4. Aspecto quantitativo: bases de cálculo e alíquotas .....   | .....        |
| 4.1. Base de cálculo na importação de bens e o conceito de “valor aduaneiro” .....                                  | .....        |
| 4.1.1.O conteúdo do conceito constitucional de “valor aduaneiro” e a sua definição legal .....                      | .....        |
| 4.1.2. O acréscimo, na base de cálculo das contribuições, do valor das exações ao valor aduaneiro .....             | .....        |
| 4.2. Base de cálculo na importação de serviços .....  | .....        |
| <b>CONCLUSÕES .....</b>   | <b>.....</b> |
| <b>BIBLIOGRAFIA .....</b>   | <b>.....</b> |

## INTRODUÇÃO

A Constituição de 1988 inovou no trato do sistema tributário, mormente no que concerne às contribuições sociais. Outorgou competências específicas e genéricas para a sua instituição e, ainda, conferiu à União a competência residual para a criação de novas contribuições sociais de seguridade social, que veio se somar à sua competência residual para a instituição de impostos.

A União, porém, fez tímido uso das competências residuais: optou por instituir, com base em novas competências que lhe foram outorgadas pelo poder constituinte derivado, diversas contribuições sociais que não haviam sido previstas na Carta de 1988. Com tal artifício, pretendeu eximir-se da observância dos requisitos exigidos para o exercício das competências residuais e da repartição de parte da receita dos novos impostos. Questionada a legitimidade dessa prática, o Supremo Tribunal Federal chancelou-a. A consequência, no plano jurídico-constitucional, foi a desfiguração do sistema constitucional tributário criado pelo constituinte de 1988.

As contribuições sobre a importação, tema deste estudo, estão inseridas nesse contexto. Por meio da EC n. 42/03, conferiram-se à União competências para a criação de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre a importação de

bens, produtos estrangeiros e serviços, permitindo-se a superposição de contribuições ao imposto que já gravava especificamente esse fato jurígeno, o tradicional Imposto de Importação.

Sua análise é relevante tanto no plano teórico como no plano prático. Para a dogmática jurídica, os perfis jurídico-positivos outorgados a tais tributos são desafiadores, porquanto se relevam inovadores em aspectos de suma importância, como ocorre com a autorização constitucional para a tributação da importação de serviços, quando tradicionalmente a tributação das importações onerava apenas os produtos. E, no plano prático, as contribuições sobre a importação revestem-se de importância ímpar, vez que influenciam as relações comerciais internacionais, a economia interna e, além disso, oneram de forma significativa os consumidores finais.

O regime jurídico-positivo dessas contribuições pode ser estudado sob inúmeros vieses e rendeu ensejo a inúmeros questionamentos. Não sendo viável esgotar a sua análise no âmbito estreito deste estudo, pretendemos focar apenas o âmbito das competências correlatas e as regras-matrizes das contribuições sobre a importação, desenvolvendo a investigação de seus aspectos mais polêmicos. Para tanto, este trabalho é dividido em duas partes: na primeira, são analisadas as competências outorgadas, pela EC n. 42/03, para a criação das contribuições sobre a importação, tratando-se dos seus conteúdos e da sujeição do legislador aos seus parâmetros; na segunda, são investigadas as regras-matrizes de tais exações, com o foco centrado nos temas que ensejaram maiores discussões no âmbito doutrinário.

## I – COMPETÊNCIAS PARA A CRIAÇÃO DE CONTRIBUIÇÕES SOBRE A IMPORTAÇÃO

Em virtude de a COFINS ter sido criada com base na competência outorgada pelo art. 195, I, da CF e incidir sobre o faturamento e posteriormente sobre a receita bruta, não se permitia que fosse exigida do importador, porquanto o faturamento ou a receita bruta decorrente da sua contraprestação eram auferidos pelo exportador, fora do território nacional. O mesmo ocorria com o PIS/PASEP (art. 239 da CF), que também incidia sobre o faturamento (e, após, sobre a receita bruta) e sobre a folha de salários.

No entanto, a Constituição foi alterada pela EC n. 42/03, que incluiu, ao lado das tradicionais manifestações de capacidade contributiva sujeitas às contribuições de seguridade (rendimentos pagos ou creditados à pessoa física ou recebidos pelos segurados da previdência social, faturamento – ou receita -, lucro, receita de concursos de prognósticos e o resultado da comercialização, art. 195, I, II, III, e §8º), a importação de bens ou serviços, ao indicar como possível sujeito passivo o “importador de bens ou serviços do exterior, ou [...] quem a lei a ele equiparar” (art. 195, IV). Tal emenda também possibilitou a criação de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços, ao alterar a redação do art. 149, §2º, II, da Constituição Federal:

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

[...]

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

I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;

II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível;

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

III - poderão ter alíquotas:

- a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;
- b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada”.

Com base nessas novas competências tributárias, foi editada a Lei n. 10.865/04, que instituiu a COFINS e o PIS/PASEP sobre a importação de bens e serviços, a incidir a partir de 1º de maio de 2004 (art. 53). O legislador nominou tais contribuições de “COFINS-Importação” e “PIS/PASEP-Importação”, criando, na realidade, dois novos tributos, ambos incidentes sobre a importação de bens ou serviços: uma contribuição destinada à seguridade social e outra destinada ao PIS/PASEP.

Primeiramente, deve-se analisar o papel dos dispositivos constitucionais supracitados na conformação das competências do legislador e os seus significados, de modo a viabilizar a posterior aferição da conformidade dos ditames da Lei n. 10.865/04 com a Constituição Federal.

## **1. Estruturação constitucional das regras-matrizes de incidência e vinculação do legislador**

As regras atributivas de competências tributárias são regras de estrutura: não são voltadas diretamente à prescrição de condutas, mas à produção normativa, estipulando condições e procedimentos através dos quais podem ser emanadas normas de conduta válidas. As regras de competência podem ser concebidas como enunciados deônticos, o que foi teorizado de forma lúcida por Norberto Bobbio, ao associar os três modais deônticos (“permitido”, “proibido” e “ordenado”) de forma a identificar nove tipos de normas de estrutura<sup>1</sup>. Dentro dessa concepção, as regras *atributivas* de competências impositivas seriam normas que *permitem ordenar*; as regras de *incompetência*, normas que *proíbem ordenar*<sup>2</sup>.

---

<sup>1</sup> BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. 10ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999. p. 47-48. Os temas tratados neste tópico e nos atinentes aos conceitos constitucionais são analisados com detença neste trabalho: VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. No prelo.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 122.

Entre as condições estabelecidas pelas regras de competência para a produção de regras impositivas destacam-se as condições materiais, que definem o objeto ou o conteúdo da norma a ser criada, estabelecendo limites materiais ao poder outorgado<sup>3</sup>. Em se tratando de regras atributivas de competências tributárias, tais condições materiais vinculam o legislador quanto ao conteúdo da regra-matriz a ser estabelecida, razão pela qual há de se reconhecer a existência na Constituição de arcabouços das regras impositivas a serem instituídas, estruturados em maior ou menor medida. Quanto a esse aspecto, sustenta Roque Antônio Carrazza que a Constituição cuidou “pormenorizadamente da tributação, traçando, inclusive, a *norma-padrão de incidência* de cada uma das exações que poderão ser criadas pela União, pelos Estados, pelos Municípios e pelo Distrito Federal” e apontou “*a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível*, das várias espécies e subespécies tributárias”<sup>4</sup>.

Quanto às contribuições sobre a importação, não se verificou quadro diverso: a Constituição indicou os aspectos materiais (“a importação de produtos estrangeiros e serviços” - art. 149, §2º, II - e, de forma implícita, “a importação de bens e serviços”, art. 195, IV), os sujeitos passivos (o “importador de bens ou serviços do exterior” ou “quem a lei a ele equiparar”, que poderá ser inclusive a “pessoa natural destinatária das operações de importação”, art. 149, §3º e 195, IV, na redação dada pela EC n. 42/03) e as bases de cálculo possíveis (o “valor aduaneiro” ou a “unidade de medida adotada – art. 149, §2º, II, *a e b*) das exações, delineando os arquétipos das normas impositivas a serem criadas pelo legislador.

Note-se que não há apenas uma vinculação formal do legislador aos rótulos “importação”, “valor aduaneiro”, “produtos estrangeiros”, “serviços”, etc., mas material, ou seja, ao conteúdo semântico de tais termos e expressões, como passamos a expor.

## 2. Conceitos constitucionais e vinculação do legislador

---

<sup>3</sup> Sobre as condições estabelecidas pelas regras de estrutura, vide ROSS, Alf. *Lógica de las normas*. Trad. José S. P. Hierro. Madrid: Editorial Tecnos, 1971. p. 123; \_\_\_\_\_ *Direito e justiça*. p. 106 e 242.

<sup>4</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 439 e 442.

A Constituição adota, para a outorga de competências tributárias, certos conceitos, que não de ser respeitados pelo legislador infraconstitucional. Quando a Constituição alude à “renda”, a “serviços”, “mercadorias”, “propriedade”, etc., para conferir poder impositivo aos entes políticos, vincula o legislador, que não pode estipular o conteúdo de sua sujeição, de modo a torná-la inexistente.

Mesmo que a linguagem seja inevitavelmente vaga<sup>5</sup>, é viável que o intérprete determine o conteúdo semântico dos signos lingüísticos empregados pelo constituinte, construindo, desse modo, as normas de competências tributárias. Por exemplo: há significativa divergência acerca do conceito de renda, mas não há dúvidas de que uma mercadoria não é renda. Também não pode ser advogado de forma séria que a efetivação de uma despesa caracterize renda, embora já tenha sido cobrado o Imposto de Renda sobre despesas. Quanto a este aspecto, revela-se irretocável a admoestação do Ministro Luiz Gallotti, externada ainda em 1972, no sentido de que “... se a lei pudesse chamar de compra o que não é compra, de importação o que não é importação, de exportação o que não é exportação, de renda o que não é renda, ruiaria todo o sistema tributário inscrito na Constituição”. Com base nessa premissa, ao apreciar a incidência do imposto de renda sobre o pagamento de juros, asseverou que: “... dizer que despesa é renda, jamais ocorreu a ninguém, nem poderia ocorrer, por contrariar a essência das coisas”<sup>6</sup>. No mesmo julgado, o Ministro Oswaldo Trigueiro ponderou com absoluta correção no sentido de que:

“Concordo em que a lei pode, casuisticamente, dizer o que é ou o que não é renda tributável. Mas não deve ir além dos limites semânticos, que são intransponíveis. Entendo, por isso, que ela não pode considerar renda, para efeito de taxação, o que é, de maneira incontestável, ônus, dispêndio, encargo ou diminuição patrimonial, resultante do pagamento de um débito”<sup>7</sup>.

Celso Antônio Bandeira de Mello abordou de forma direta a questão, enfatizando a necessidade de se observar o “significado essencial” ou o “sentido admissível” dos conceitos constitucionais, no caso dos conceitos de renda e proventos, e

<sup>5</sup> Sobre o tema da vagueza da linguagem no Direito Tributário, reporto-me às considerações que expendi neste artigo: Princípio da especificidade conceitual, vagueza da linguagem e tributação. *Revista da AJUFE*, ano 22, n. 77, p. 37-72, 3º trimestre/2004.

<sup>6</sup> RE n. 71.758-GB, publicado na RTJ n. 66, p. 165.

<sup>7</sup> RTJ n. 66, p. 150. Prossegue: “Para bem aplicar a Constituição, o Poder Judiciário tem que fazer uso de noções precisas e claras, não sendo de admitir-se como legítimo que o imposto de Renda recaia sobre o que, evidentemente, não é renda, do mesmo modo que não se pode aceitar a incidência do imposto de importação sobre mercadoria que não entrou no país, nem o de exportação, sobre produtos que daqui não saíram”.

a impossibilidade de se considerar as palavras empregadas na Constituição carentes de significação ou os preceitos constitucionais destituídos de força vinculante:

“Com efeito, se fora negada procedência às assertivas em apreço, chegar-se-ia à absurda conclusão de que os preceptivos constitucionais têm valência nula; isto é, que não se prestam a cumprir sua única e específica função: demarcar, na qualidade de regras superiores, o campo de liberdade do legislador, assim como de todos os regramentos, atos e intelecções sucessivos. Deveras, se o legislador ou o aplicador da regra pudessem delinear, a seu talante, o campo de restrições a que estão submetidos, através da redefinição das palavras constitucionais, assumiriam, destarte, a função de constituintes”<sup>8</sup>.

Tais **ponderações** bastam para evidenciar que a determinação dos significados dos termos e expressões empregados pela Constituição para a outorga de competências não está ao alvedrio do legislador. Pelo contrário, o legislador está jungido às competências que lhe são outorgadas por meio do emprego de tais signos lingüísticos. E as expressões “valor aduaneiro” e “produtos estrangeiros” não apresentam especificidade alguma quanto a esse aspecto.

### **3. A determinação do conteúdo dos conceitos constitucionais e a incorporação de conceitos pré-constitucionais**

É predominante, na doutrina e na jurisprudência brasileiras, a concepção do “Império do Direito Privado”, segundo a qual, quando a Constituição emprega o signo lingüístico correlato, há uma invariável incorporação dos conceitos jurídicos de Direito Privado, salvo se houver referência expressa em sentido contrário. Conseqüentemente, o legislador tributário ficaria jungido aos conceitos jurídicos de Direito Privado, porquanto alçados ao *status* constitucional: a necessidade de observância da Constituição redundaria na sujeição a tais conceitos.

Ilustre expoente dessa concepção, A. A. Becker, ao abordar a linguagem jurídico-tributária e o emprego de conceitos e institutos de outros ramos jurídicos nas

---

<sup>8</sup> BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Imposto sobre a renda – depósitos bancários – sinais exteriores de riqueza. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, ano VII, ns. 23-24, p. 92, jan./jun. 1983.

normas tributárias, assevera, enfaticamente, que esses “têm dentro do Direito Tributário o *mesmo significado* que possuem no outro ramo do Direito, onde *originalmente* entraram no mundo jurídico”, somente ocorrendo deformação ou transfiguração de realidades pré-jurídicas quando da entrada no mundo jurídico<sup>9</sup>, salvo previsão expressa em sentido contrário<sup>10</sup>. Fundamenta sua posição no “cânone hermenêutico da totalidade do sistema jurídico”, segundo o qual a regra jurídica é a “*resultante* lógica de um complexo de *ações e reações* que se processam no sistema jurídico onde foi promulgada [...] tanto no plano *vertical* (interpretação histórica) quanto no plano *horizontal* (interpretação sistemática)”<sup>11</sup>. Sintetiza sua posição, no que interessa ao tema, nos seguintes termos:

“Da fenomenologia jurídica acima indicada decorre o seguinte: uma definição, qualquer que seja a lei que a tenha enunciado, deve valer para todo o direito; salvo se o legislador expressamente limitou, estendeu ou alterou aquela definição ou excluiu sua aplicação num determinado setor do direito; mas para que tal alteração ou limitação ou exclusão aconteça é indispensável a existência de regra jurídica que tenha disciplinado tal limitação, extensão, alteração ou exclusão. Portanto, quando o legislador fala de venda, de mútuo, de empreitada, de locação, de sociedade, de comunhão, e incorporação, de comerciante, de empréstimo, etc., deve-se aceitar que tais expressões têm dentro do Direito Tributário o *mesmo significado* que possuem no outro ramo do direito, onde *originalmente* entraram no mundo jurídico”<sup>12</sup>.

O precedente do Supremo Tribunal Federal que melhor elucida essa orientação é relativo à incidência do ISS sobre a locação de guindastes, que veio a representar uma mudança na sua jurisprudência em relação à posição acolhida quando do julgamento do RE 112.947-6. Após trinta anos de cobrança do ISS sobre a locação de bens móveis, foi reconhecida a inconstitucionalidade de tal prática ao ser julgado o RE 116.121-3<sup>13</sup>, acolhendo-se a tese do “império do Direito Privado”. Os fundamentos do voto do Ministro Celso de Mello, que acompanhou o relator para o acórdão, Ministro Marco

<sup>9</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002. p. 123.

<sup>10</sup> O excerto que segue transcrito elucida bem essa posição: “Porém, quando a aceitação pelo Direito Tributário foi de princípio (ou conceito ou categoria ou instituto) de *outro ramo do Direito* (ex.: Direito Civil, Comercial; compra e venda, locação, empreitada, etc.), então (*salvo existindo regra jurídica expressa transfiguradora e deformadora*), o Direito Tributário ao aceitá-lo *não* o deformou e transfigurou: esta deformação ocorreu em momento bem *anterior*: quando aquele princípio jurídico (ou conceito jurídico, etc.) criou-se (entrou no mundo jurídico) *naquele outro* ramo do Direito” (ibid., p. 83).

<sup>11</sup> Ibid., p. 115-116.

<sup>12</sup> Ibid., p. 123.

<sup>13</sup> Tribunal Pleno, RE n. 116.121-3/SP, relator para o acórdão Ministro Marco Aurélio, publicado no D.J. de 25.05.2001.

Aurélio, tornam hialina a recepção da doutrina do império do Direito Privado em detrimento da “interpretação econômica do Direito Tributário”, merecendo ser transcritos:

“Veja-se, pois, que, para efeito de definição e de identificação do conteúdo e do alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, o Código Tributário Nacional, em seu art. 110, ‘faz prevalecer o império do Direito Privado – Civil ou Comercial ...’ (ALIOMAR BALEEIRO, ‘Direito Tributário Brasileiro’, p. 687, item n. 2, atualizado pela Professora MISABEL ABREU MACHADO DERZI, 11ª ed., 1999, Forense – grifei), razão pela qual esta Suprema Corte, para fins jurídico-tributários, não pode recusar, ao instituto da locação de bens móveis, a definição que lhe é dada pelo Código Civil (art. 1.188), sob pena de prestigiar, no tema, a interpretação econômica do Direito Tributário, em detrimento do postulado da tipicidade, que representa, no contexto de nosso sistema normativo, projeção natural e necessária do princípio constitucional da reserva absoluta de lei, consoante adverte o magistério da doutrina...”<sup>14</sup>.

Impende gizar que as premissas que embasam a posição do “Primado do Direito Privado” legitimam que se reconheça, de forma mais ampla, o “Primado do Direito Infraconstitucional”, que levaria à invariável incorporação de conceitos jurídicos pré-constitucionais pela Carta Política, mesmo que fossem de outros ramos do Direito, tais como o Direito Administrativo e o próprio Direito Tributário.

Conquanto não se deva acolher sem ressalvas essa posição - porquanto é viável que a Constituição, em certos casos, adote conceitos específicos ou incorpore conceitos extrajurídicos de forma tácita -, há se de se reconhecer que o postulado da unidade do ordenamento jurídico impõe que se parte do pressuposto de que a incorporação dos conceitos jurídicos pré-constitucionais ocorreu. Mesmo que tal pressuposto possa ser falseado, deve-se trabalhar com a presunção *juris tantum* de que incorporação houve. Essa presunção será de valia quando abordarmos a questão da definição legal do signo “valor aduaneiro”, utilizado para a determinação da base de cálculo das contribuições sobre a importação, e do sentido do termo “bem”.

---

<sup>14</sup> Suprimimos os grifos do original. Lê-se na ementa do aresto: “A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado como contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável – artigo 110 do Código Tributário Nacional”. Sobre o artigo 110 do Código Tributário Nacional.

No que concerne à expressão “produtos estrangeiros”, seu significado deve ser colhido na linguagem comum, respeitando-se o sentido literal possível de tal uso lingüístico, como já decidiu o Supremo Tribunal Federal.

## II – REGRAS-MATRIZES DO PIS/PASEP E DA COFINS SOBRE A IMPORTAÇÃO

Podem ser identificadas duas espécies de regras-matrizes básicas do PIS/PASEP e da COFINS sobre a importação: as que instituem as contribuições sobre a importação de bens ou produtos e aquelas que instituem as contribuições sobre a importação de serviços. Em relação a cada fato jurígeno, há uma regra-matriz relativa ao PIS/PASEP e outra à COFINS, pois são contribuições diversas. Ademais, pode ser identificada uma regra-matriz para cada alíquota que é estipulada, porquanto a alíquota integra o aspecto quantitativo da regra impositiva. Outras distinções poderiam ser efetivadas, de modo a, num esforço analítico, identificar todas as regras de incidência tributária. Porém, tal esforço não surtiria efeitos práticos, razão pela qual no que segue as regras-matrizes do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação serão analisadas conjuntamente, salvo nos pontos em que o trato diferenciado se revelar necessário.

### 1. Aspecto material

O aspecto ou critério material consiste no comportamento de pessoas físicas ou jurídicas que está no cerne da hipótese de incidência. Não se confunde com a descrição objetiva do fato jurígeno por não abranger as coordenadas de espaço e tempo<sup>15-16</sup>, que constituem os aspectos espacial e temporal. É composto por um verbo e um ou mais complementos, tais como “auferir renda”, “industrializar produtos”, “prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal”, etc.

Em relação à COFINS-Importação e ao PIS/COFINS-Importação, o seu aspecto material é composto pelo verbo “importar” e pelos complementos “bens”, “produtos estrangeiros” ou “serviços do exterior”, sendo digno de nota que a importação se

<sup>15</sup> Emprega-se, para analisar as regras impositivas, o termo “aspecto”, adotado por Geraldo Ataliba para designar as facetas da hipótese de incidência (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992. p. 69 et. seq.). Corresponde ao que outros autores denominam de “elemento” ou “critério”. Advirta-se que tais aspectos não são pertinentes apenas à hipótese de incidência, como sustentava a “escola da glorificação do fato gerador”, mas também ao conseqüente (CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002. p. 108 et. seq.).

<sup>16</sup> CARVALHO. *Curso de Direito Tributário*. p. 253.

consoma, de acordo com os critérios da Lei n. 10.865/04: a) com a entrada dos bens estrangeiros no território nacional; ou b) com o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores como contraprestação pelos serviços prestados, razão pela qual tais fatos são indicados pela lei como as hipóteses de incidência da exação (art. 3º, I e II)<sup>17</sup>.

Os serviços sujeitos às exações são os “provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses: I - executados no País; ou II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País” (art. 1º, §1º). Reputam-se estrangeiros os bens nacionais ou nacionalizados exportados que retornem ao País (art. 1º, §2º, I, com as ressalvas de suas alíneas) e também os equipamentos, peças, etc., nacionais que forem exportados para a execução de obra no exterior e que retornem ao País (art. 1º, §2º, II)<sup>18</sup>. Inúmeras hipóteses nas quais as contribuições não incidem são indicadas no art. 2º e possuem, em grande parte, caráter meramente elucidativo<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> “Art. 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”. Os parágrafos do artigo terceiro tratam da hipótese específica do extravio de bens.

<sup>18</sup> “Art. 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. § 1º Os serviços a que se refere o caput deste artigo são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses: I - executados no País; ou II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País. § 2º Consideram-se também estrangeiros: I - bens nacionais ou nacionalizados exportados, que retornem ao País, salvo se: a) enviados em consignação e não vendidos no prazo autorizado; b) devolvidos por motivo de defeito técnico para reparo ou para substituição; c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador; d) por motivo de guerra ou de calamidade pública; ou e) por outros fatores alheios à vontade do exportador; II - os equipamentos, as máquinas, os veículos, os aparelhos e os instrumentos, bem como as partes, as peças, os acessórios e os componentes, de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno pelas empresas nacionais de engenharia e exportados para a execução de obras contratadas no exterior, na hipótese de retornarem ao País”.

<sup>19</sup> “Art. 2º As contribuições instituídas no art. 1º desta Lei não incidem sobre: I - bens estrangeiros que, corretamente descritos nos documentos de transporte, chegarem ao País por erro inequívoco ou comprovado de expedição e que forem rededicados ou devolvidos para o exterior; II - bens estrangeiros idênticos, em igual quantidade e valor, e que se destinem à reposição de outros anteriormente importados que se tenham revelado, após o desembarço aduaneiro, defeituosos ou imprestáveis para o fim a que se destinavam, observada a regulamentação do Ministério da Fazenda; III - bens estrangeiros que tenham sido objeto de pena de perdimento, exceto nas hipóteses em que não sejam localizados, tenham sido consumidos ou revendidos; IV - bens estrangeiros devolvidos para o exterior antes do registro da declaração de importação, observada a regulamentação do Ministério da Fazenda; V - pescado capturado fora das águas territoriais do País por empresa localizada no seu território, desde que satisfeitas as exigências que regulam a atividade pesqueira; VI - bens aos quais tenha sido aplicado o regime de exportação temporária; VII - bens ou serviços importados pelas entidades beneficentes de assistência social, nos termos do § 7º do art. 195 da Constituição Federal, observado o disposto no art. 10 desta

### 1.1. Tributação de bens pelo PIS/PASEP

Antes de se tratar do tema em epígrafe, cabe repisar dois aspectos de suma relevância: o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação são, efetivamente, contribuições distintas e, além disso, foram criadas no exercício de competências constitucionais diversas. Suas finalidades são as seguintes: a COFINS-Importação é destinada ao custeio da Seguridade Social, e o PIS/PASEP-Importação é destinado ao custeio desses programas. A COFINS-Importação foi criada no exercício da competência outorgada pelo art. 195, IV, incluído pela EC n. 42/03, e o PIS/PASEP-Importação foi instituído com base no art. 149, §2º, II, na redação dada por essa emenda constitucional.

A partir de tais bases constitucionais, verifica-se que apenas a COFINS-Importação, por se tratar de contribuição de seguridade social com assento no art. 195, IV, pode incidir sobre a importação de bens. O PIS/PASEP-Importação somente pode incidir sobre a importação de “produtos estrangeiros”, nos termos do art. 149, §2º, II (“§ 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”)<sup>20</sup>.

O significado do termo “bem” é mais amplo do que o de “produto”, pois este é uma espécie daquele. De acordo com a codificação civil (arts. 79 a 103), os bens abrangem os móveis, os imóveis, direitos reais e pessoais, as universalidades de fato ou de direito, os bens públicos, etc. De tais espécies de bens, destacam-se os móveis, que

---

Lei; VIII - bens em trânsito aduaneiro de passagem, acidentalmente destruídos; IX - bens avariados ou que se revelem imprestáveis para os fins a que se destinavam, desde que destruídos, sob controle aduaneiro, antes de despachados para consumo, sem ônus para a Fazenda Nacional; e X - o custo do transporte internacional e de outros serviços, que tiverem sido computados no valor aduaneiro que serviu de base de cálculo da contribuição”.

<sup>20</sup> Com isso, defendemos o que Ricardo Mariz de Oliveira tachou de “desatino de dizer que uma parte da contribuição somente pode incidir sobre produtos, enquanto a outra pode incidir sobre bens em geral” (OLIVEIRA, Ricardo Mariz. *Cofins-importação e PIS-importação*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 8º volume. São Paulo: Dialética, 2004. p. 397). Note-se que para o autor a COFINS-Importação e o PIS-Importação são apenas uma contribuição, razão de sua referência às “partes” da contribuição. Consideramos, porém, que a divergência a respeito da diversidade da base de incidência decorre exclusivamente da concepção acerca da autonomia das contribuições.

são definidos como os “bens suscetíveis de movimento próprio, ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social” (art. 82), aos quais são acrescidos os bens móveis por equiparação do art. 83. Por sua vez, os “produtos” são os resultados de uma determinada atividade, como preleciona José Eduardo Soares de Melo: “o ‘produto’ pode resultar de uma determinada atividade (física, mecânica, digital, etc.), compreendendo as elaborações artesanais, naturais, intelectuais, artísticas, de natureza corpórea; e também intangível, como é o caso de um *software* (abrangendo instruções em linguagem natural ou codificada, apresentadas de forma digitalizada)”<sup>21</sup>.

Enfim, sendo a competência para a instituição do PIS/PASEP-Importação restrita aos produtos, revela-se inconstitucional a sua cobrança sobre todos aqueles bens que não se amoldarem ao conceito de produto, diversamente do que ocorre com a COFINS-Importação.

## **1.2. Tributação dos bens nacionais ou nacionalizados pelo PIS/PASEP**

A tributação, pelo PIS/PASEP, da importação de bens nacionais ou nacionalizados que haviam sido previamente exportados é ilegítima, pois o artigo 149, §2º, II, que indica o aspecto material da exação, faz referência à “importação de produtos *estrangeiros* ou serviços”.

Verificou-se, em relação ao PIS/PASEP-Importação, quadro similar àquele do Imposto de Importação no regime do Decreto-lei n. 37/66: não obstante a Constituição de 1946 somente permitisse a tributação dos produtos estrangeiros, tal diploma legislativo instituiu o tributo também sobre produtos nacionais anteriormente exportados. E, como não é dado ao legislador olvidar o conteúdo semântico dos termos e expressões empregados pelo constituinte para a outorga de competências tributárias, tal previsão, constante em seu art. 93, foi rechaçada pelo STF, que declarou sua

---

<sup>21</sup> MELO, José Eduardo Soares de. PIS/PASEP e COFINS na Importação: Polêmicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. FISCHER, Octavio Campos (coord.). *PIS-COFINS – Questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 139-140.

inconstitucionalidade ao julgar o RE n. 104.306-7:

“IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. Ao considerar estrangeira, para efeito de incidência do tributo, a mercadoria nacional reimportada, o art. 93 do Decreto-lei n. 37/66 criou ficção incompatível com a Constituição de 1946 (Emenda n. 18, art. 7., I), no dispositivo correspondente ao art. 21, I, da Carta em vigor. Recurso Extraordinário provido, para concessão da segurança e para a declaração de inconstitucionalidade do citado art. 93 do Decreto-lei n. 37/66”<sup>22</sup>.

Em suma, revela-se inconstitucional a aplicação do art. 1º, §2º, da Lei n. 10.865/04 ao PIS/PASEP-Importação, por caracterizar ficção não autorizada pela Constituição e, conseqüentemente, estender a incidência tributária a produtos em relação aos quais a União carece de competência impositiva. A tal preceito deve ser atribuída interpretação conforme a Constituição, de modo a restringir sua aplicação à COFINS-Importação.

### 1.3. Tributação dos serviços

Os serviços importados sujeitos à COFINS e à contribuição ao PIS/PASEP são, como exposto, aqueles prestados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, se forem executados no País ou se forem executados no exterior e o resultado se verificar no País (art. 1º, §1º, II).

Para a tributação da importação, nos termos da Lei n. 10.865/04, haverão de estar presentes *três elementos*: os *dois elementos necessários*, a residência ou domicílio do prestador de serviços no exterior e a proveniência dos serviços do exterior, e *um dos dois elementos alternativos*, a execução no Brasil ou no exterior, com a produção dos seus resultados no Brasil. Se os serviços, embora sejam provenientes do exterior, forem

<sup>22</sup> STF, RE n. 104.306-7/SP, Octávio Gallotti, Pleno, un., 06.03.86. Como constou no voto do Relator, Ministro Octávio Gallotti: “Tem-se, na espécie, uma ficção jurídica, criada pela legislação ordinária, que inseriu, no núcleo da hipótese de incidência do imposto de importação, um novo elemento, sem observar a necessária correspondência com a previsão constitucional pertinente. O artigo 21, I, da Constituição, ao definir a tributação de mercadorias importadas, restringiu o alcance da exação aos bens estrangeiros, afastando, por conseguinte, a cobrança do imposto em questão, sobre produtos de fabricação nacional. O sentido dessa regra constitucional é particularmente realçado, ao se ter em vista que, a partir da Emenda nº 18 (art. 7, I), à Carta de 1946, a expressão ‘importar mercadorias de procedência estrangeira’, antes utilizada pelo constituinte, para designar o fato gerador do imposto alfandegário, foi substituída pela locução ‘importar produtos estrangeiros’ de significado nitidamente limitado, em cotejo com a fórmula anterior. A Constituição em vigor mantém a limitação (art. 21, I)”.

prestados por pessoa, física ou jurídica, que não for residente ou domiciliada no exterior, não restará caracterizada a hipótese de incidência das exações. As contribuições tampouco incidirão se os serviços, apesar de serem prestados por pessoa residente ou domiciliada no exterior, não forem provenientes do exterior. Dessa forma, os serviços executados por pessoas residentes ou domiciliadas no exterior em benefício de pessoas residentes ou domiciliadas no País não estarão sujeitos às contribuições sobre a importação se o resultado não se verificar aqui.

Note-se que o “resultado verificado no País” não consiste apenas no benefício a uma pessoa, física ou jurídica, residente, domiciliada ou sediada no Brasil, mas num resultado que se manifeste dentro do território nacional. Se, v.g., uma empresa estrangeira presta, no exterior, serviços a uma empresa nacional que não repercutam diretamente no território nacional, não serão devidas a COFINS e o PIS/PASEP, porquanto não houve importação. De acordo com Ricardo Mariz de Oliveira:

“o elemento-chave para a incidência da contribuição em apreço é a entrada física ou virtual, no território brasileiro, do resultado gerado pelos serviços, e é exatamente neste sentido que se deve entender e aplicar a expressão contida no inciso II do §1º do art. 1º da Lei nº 10.865, quando alude a que ocorre a incidência quanto a serviço ‘cujo resultado se verifique no País’, e também é este o sentido em se deve entender a expressão do inciso I, que alude a serviços ‘executados no País’”<sup>23</sup>.

Diante das colocações supra-expostas, revela-se descabida a tributação, pelas contribuições em comento, de todos serviços executados no País que forem prestados por residentes ou domiciliados no exterior. Dentre as indicações que a Constituição estabeleceu acerca da regra-matriz de incidência, sobressai a de que o aspecto material somente poderá consistir no ato de “importar” bens, produtos ou serviços. E a prestação de serviços, no Brasil, por pessoa residente ou domiciliada no exterior não caracteriza necessariamente a importação de serviços. Poderá caracterizar importação se os serviços forem provenientes do exterior, tal como ocorreria se a pessoa residente ou domiciliada no exterior viesse ao País para o fim específico de prestar o serviço<sup>24</sup>. Porém, importação não haverá na hipótese de os serviços não serem provenientes do exterior,

---

<sup>23</sup> OLIVEIRA. Cofins-importação e PIS-importação. p. 412.

<sup>24</sup> Por tal razão, não comungamos do entendimento de Ricardo Mariz de Oliveira no sentido de que os serviços “executados no País” deveriam ter a sua execução iniciada no exterior (ibidem, p. 409). A execução pode ter início no exterior, mas isso não é necessário à configuração dos serviços “executados no País”.

como ocorre na situação de a vinda do residente no exterior não ter por escopo último a prestação do serviço, mormente quando a prestação surgir de uma casualidade de sua passagem pelo País. Por exemplo, se **forem contratados** os serviços de um médico brasileiro que reside no exterior e veio passar uma temporada no País, não haverá importação de serviços, porquanto não são provenientes do exterior: a finalidade da vinda do profissional não foi a prestação do serviço em questão.

Interpretar de forma rígida e isolada a previsão do art. 1º, §1º, I, da Lei n. 10.865/04 importaria na sua inconstitucionalidade, por transbordar da competência tributária que foi outorgada à União. Demais disso, haveria violação à isonomia, em virtude do tratamento desigual atribuído ao profissional residente no exterior, o que é obstado pelos arts. 5º, I, e 150, II, da Constituição Federal.

Por tal razão, tal inciso (o inciso I do art. 1º, §1º) deve ser lido – como, aliás, preconiza a técnica exegética - em conjunto com o texto do seu parágrafo, de modo a que apenas sejam tributados os serviços executados no Brasil por residentes e domiciliados no exterior se forem efetivamente “provenientes do exterior”, ou seja, se houver de fato a importação dos serviços.

## **2. Aspectos espacial e temporal**

O aspecto temporal da norma impositiva, apesar de indicar em abstrato as circunstâncias de tempo, não se confunde com o período de apuração do tributo: consiste na indicação do “momento em que se reputa ocorrido o fato imponible”<sup>25</sup>. Tampouco se confunde com o prazo para o recolhimento de tributos, que diz respeito ao pagamento da obrigação, e não ao seu surgimento.

No que concerne ao PIS/PASEP e à COFINS sobre importações, a norma incide: a) em se tratando da importação de bens, na data do registro da declaração de importação, como regra geral (art. 4º, I); b) em se tratando da importação de serviços, na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores (art.

---

<sup>25</sup> ATALIBA. *Hipótese de incidência tributária*. p. 84. Em suas palavras: “Define-se o aspecto temporal da h.i. como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible” (ibidem, p. 85).

4º, IV)<sup>26</sup>. E o recolhimento da contribuição deverá ocorrer nestas datas, não havendo dilação de prazo para a sua efetivação (art. 13)<sup>27</sup>.

O aspecto espacial precisa os “elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico”<sup>28</sup>. No caso das contribuições sobre a importação, indica o território nacional, como se verifica em regra nos tributos federais. Não abrange os fatos jurídicos verificados fora do território brasileiro. Por isso, a importação de produtos brasileiros por outros Países não estará sujeita à COFINS-Importação e ao PIS/PASEP-Importação.

Conquanto o aspecto espacial somente indique as importações ocorridas no território nacional, a regra-matriz leva em consideração também fatos ocorridos fora do território brasileiro, porquanto se trata de tributos aduaneiros. É impossível falar-se em importação sem se aludir ou pressupor a exportação verificada fora do território pátrio. Por tal razão, a Lei n. 10.865/04, conquanto somente tribute as importações verificadas no território brasileiro, indica que os serviços executados no exterior e cujo resultado se verifique no País estão sujeitos às contribuições (art. 1º, §1º, II), levando em consideração, assim, apenas o viés nacional da operação, qual seja, a importação.

### **3. Aspecto pessoal do conseqüente**

As contribuições sobre a importação não apresentam especificidades em relação ao sujeito ativo: assim como a CSLL, a COFINS (cumulativa, não-cumulativa ou monofásica) e a contribuição ao PIS/PASEP sobre a receita bruta ou a folha de salários, são administradas e fiscalizadas pela Secretaria da Receita Federal (art. 20, *caput*, da

---

<sup>26</sup> “Art. 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, de 19 de janeiro de 1999](#); IV - na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de que trata o inciso II do caput do art. 3º desta Lei”.

<sup>27</sup> “Art. 13. As contribuições de que trata o art. 1º desta Lei serão pagas: I - na data do registro da declaração de importação, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; II - na data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei; III - na data do vencimento do prazo de permanência do bem no recinto alfandegado, na hipótese do inciso III do caput do art. 4º desta Lei”.

<sup>28</sup> CARVALHO. *Teoria da norma tributária*. p. 130.

Lei n. 10.865/04), órgão que apresenta o sujeito ativo da relação jurídico-tributária (a União).

Os sujeitos passivos são referidos no art. 5º nestes termos:

“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”.

Destarte, o sujeito passivo das exações na *importação de bens* é o importador, definido como a “pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional”. São equiparados ao importador: a) o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; e b) o adquirente de mercadoria entrepostada. Tais equiparações têm assento nos arts. 149, §3º, e 195, IV, *in fine*. Com a equiparação do destinatário de remessa postal, tornam-se irrelevantes eventuais questionamentos acerca do fato **de ele** ter sido o responsável pela promoção da entrada dos bens, por meio, v.g., da encomenda da remessa postal. No entanto, é válido que o destinatário se exima da sujeição tributária se comprovar que não possui relação alguma com a remessa postal, por ter decorrido, e.g., de equívoco ou de má-fé do remetente. Em relação ao entreposto aduaneiro, caracteriza-se pela armazenagem do bem em recinto alfandegado com a suspensão do pagamento dos tributos incidentes na importação. Caso os bens sejam nacionalizados, tornar-se-ão devidos os tributos sobre a importação, que, no caso das contribuições em análise, são imputados ao adquirente, e não ao responsável pela sua entrada no território nacional. Em virtude de o adquirente não se amoldar à definição de “importador”, tornou-se necessário equipará-lo a essa figura.

Na *importação de serviços*, o sujeito passivo será, em regra, o contratante dos serviços, salvo se residente ou domiciliado no exterior. Nesta hipótese, a sujeição passiva recairá sobre o beneficiário do serviço. Cabe ressaltar esse aspecto: o beneficiário do serviço somente poderá figurar no pólo passivo da relação jurídico-tributária se for o próprio contratante ou se este for residente ou domiciliado no exterior. Pretende-se, com a “substituição” do contratante residente ou domiciliado no exterior

pelo beneficiário residente ou domiciliado aqui, sujeitar às contribuições sobre a importação apenas as pessoas que se subordinam à jurisdição brasileira<sup>29</sup>, de modo a viabilizar a sua cobrança.

Também podem figurar no pólo passivo da relação jurídico-tributária, na qualidade de responsáveis solidários, os adquirentes, o transportador, o representante do transportador e o depositário, nas situações indicadas no artigo 6<sup>o</sup><sup>30</sup>.

#### **4. Aspecto quantitativo: bases de cálculo e alíquotas**

O aspecto quantitativo integra o conseqüente da norma tributária, e não a sua hipótese, como sustentava a denominada “escola da glorificação do fato gerador”<sup>31</sup>. É composto pela base de cálculo e pela alíquota, que permitem o cálculo do *quantum* da obrigação tributária.

A alíquota é o “indicador da proporção a ser tomada da base de cálculo”<sup>32</sup>, consistindo usualmente num percentual. Em geral, as alíquotas são de 1,65% para o PIS/PASEP e de 7,6% para a COFINS (art. 8<sup>o</sup>). Nos parágrafos do art. 8<sup>o</sup>, estão previstas diversas alíquotas diferenciadas.

Assim como ocorre com a COFINS não-cumulativa (art. 2<sup>o</sup>, 3<sup>o</sup>, da Lei n. 10.833/03), no PIS/PASEP-Importação e na COFINS-Importação há a ilegítima autorização para o Poder Executivo, em determinadas hipóteses, reduzir a zero e restabelecer as alíquotas das contribuições (art. 3<sup>o</sup>, §11). Com tal autorização, viola-se a estrita legalidade que vige em matéria tributária, segundo a qual todos os aspectos das regras-matrizes de incidência devem estar previstos em lei, salvo determinadas exceções arroladas de forma taxativa na Constituição.

A base de cálculo, por sua vez, é a “perspectiva dimensível do aspecto

---

<sup>29</sup> OLIVEIRA. Cofins-importação e PIS-importação. p. 402.

<sup>30</sup> “Art. 6<sup>o</sup> São responsáveis solidários: I - o adquirente de bens estrangeiros, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; II - o transportador, quando transportar bens procedentes do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; III - o representante, no País, do transportador estrangeiro; IV - o depositário, assim considerado qualquer pessoa incumbida da custódia de bem sob controle aduaneiro; e V - o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal”.

<sup>31</sup> Sobre a questão, vide CARVALHO. *Teoria da norma tributária*. p. 108 et. seq.

<sup>32</sup> BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 58.

material”<sup>33</sup>, consistindo num “padrão, critério ou referência para medir um fato tributário” ou, em outros termos, na “descrição legal de um padrão ou unidade de referência que possibilite a quantificação da grandeza financeira do fato tributário”<sup>34</sup>. Enfim, é uma grandeza ínsita à hipótese de incidência<sup>35</sup>, razão pela qual está ligada a esse aspecto de forma indissociável.

No caso em comento, tal perspectiva mensurável é consubstanciada, em geral, pelo “valor aduaneiro” acrescido do ICMS e das próprias contribuições (art. 7º, I) ou pelo valor dos serviços antes da retenção do IR, acrescido do ISSQN e das próprias contribuições (art. 7º, II). Cabe transcrever tais preceitos:

“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”.

Diante das especificidades das bases de cálculo supra-referidas e da diversidade das questões que suscitam, impende analisá-las separadamente.

#### **4.1. Base de cálculo na importação de bens e o conceito de “valor aduaneiro”**

Ao outorgar competência para a criação de contribuição de seguridade social

<sup>33</sup> ATALIBA. *Hipótese de incidência tributária*. p. 97.

<sup>34</sup> BARRETO. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. p. 50-51.

<sup>35</sup> ATALIBA. *Hipótese de incidência tributária*. p. 97. A seguinte passagem de Ataliba é esclarecedora: “43.3 Juridicamente, a base impositiva é um atributo do aspecto material da h.i., mensurável de algum modo: é o conceito de peso, volume, comprimento, largura, altura, valor, preço, custo, perímetro, capacidade, superfície, grossura ou qualquer outro atributo de tamanho ou grandeza mensuráveis do próprio aspecto da h.i. 43.4 Por isso, Amílcar Falcão qualifica a base impositiva como ‘verdadeira e autêntica expressão econômica’ da hipótese de incidência’ (*Fato gerador...*, cit., pág. 138)” (ibidem, loc. cit.).

sobre a importação de bens ou serviços, a EC n. 42/03 não precisou a base de cálculo da exação a ser instituída, limitando-se a aludir à figura do “importador de bens ou serviços do exterior” (art. 195, IV, da CF). Diversamente, no que diz respeito às contribuições sociais do art. 149, foi previsto que a alíquota poderia ser *ad valorem*, a incidir sobre o “valor aduaneiro” (art. 149, §2º, II, na redação dada pela EC n. 42/03).

Tal quadro coloca uma questão preliminar: a vinculação à base de cálculo “valor aduaneiro” somente é aplicável às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico do art. 149 ou também às de seguridade social? Parece-nos que a indicação da base de cálculo a ser adotada pelo legislador também se aplique às contribuições de seguridade social, porquanto, pela exegese sistemática da Constituição, conclui-se que estas contribuições (previstas no art. 195) são espécie do gênero “contribuições sociais” regulado pelo art. 149. Destarte, como espécie de contribuição social que é, a contribuição de seguridade social sobre a importação de bens também há de incidir sobre o “valor aduaneiro”. Com base nessa premissa, o conceito constitucional de “valor aduaneiro” passa a ter valia para a determinação da base de cálculo da COFINS-Importação e do PIS/PASEP-Importação.

#### **4.1.1. O conteúdo do conceito constitucional de “valor aduaneiro” e a sua definição legal**

O conceito de “valor aduaneiro” é, sem dúvidas, um conceito jurídico pré-constitucional (mais especificamente, um conceito preexistente à EC n. 42/03), que se presume acolhido pela Constituição. Consoante leciona Jorge Miranda: “... com estes [refere-se aos conceitos pré-constitucionais ou exógenos], entra largamente a realidade constitucional a agir. Ora, todos os elementos e conceitos, uma vez situados em disposições da Constituição formal, têm de ser entendidos em conexão com os demais e analisados tendo em conta quer o seu originário sentido (em princípio, «recebido») quer o que lhe advém da sua colocação sistemática”<sup>36</sup>.

No caso, a definição de “valor aduaneiro” já constava no artigo 1, item 1 da Parte I do “Acordo sobre a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994”, que foi aprovado pelo Congresso Nacional (Decreto-legislativo n.

<sup>36</sup> MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 3ª ed. Coimbra: Coimbra, 1996. t. II. p. 259-260.

30/94) e, após o depósito do Instrumento de Ratificação junto ao GATT, promulgado pelo Presidente da República (Decreto n. 1.355/94). Eis o teor de tal definição:

“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”.

Enfim, o valor aduaneiro é o *valor de transação*, com certos ajustes. Note-se que os ajustes do art. 8º dizem respeito primordialmente a ônus econômicos suportados pelo comprador e não incluídos no valor pago e são os *únicos* ajustes admitidos (de acordo com seu item quarto: “na determinação do valor aduaneiro, *nenhum acréscimo será feito ao preço efetivamente pago ou a pagar, se não previsto neste Artigo*”)<sup>37</sup>. Esse fato é enfatizado na Introdução Geral do acordo supra-referido, nestes termos:

“1 – A base primeira para a valoração aduaneira, em conformidade com este Acordo, é o "valor de transação", tal como definido no Artigo 1. O Artigo 1 deve ser considerado em conjunto com o Artigo 8, que estabelece, *inter alia*, ajustes ao preço efetivamente pago ou a pagar nos casos em que determinados elementos, considerados como fazendo parte do

<sup>37</sup> Cabe transcrever este preceito: “Artigo 8 1. Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do Artigo 1, deverão ser acrescentados 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, definitivamente 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 realizados 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. 2. Ao elaborar sua legislação, cada Membro deverá prever a inclusão ou a exclusão, no valor aduaneiro, no todo ou em parte, dos seguintes elementos: (a). o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; (b). os gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; e (c). o custo do seguro.

3. Os acréscimos ao preço efetivamente pago ou a pagar, previstos neste Artigo, serão baseados exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis. 4. Na determinação do valor aduaneiro, nenhum acréscimo será feito ao preço efetivamente pago ou a pagar, se não previsto neste Artigo”.

valor para fins aduaneiros, corram a cargo do comprador, mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas. O Artigo 8 prevê também a inclusão, no valor de transação de certas prestações do comprador a favor do vendedor, sob a forma de bens ou serviços e não sob a forma de dinheiro. Os Artigos 2 a 7 estabelecem métodos para determinar o valor aduaneiro, quando este não puder ser determinado de acordo com as disposições do Artigo 1”.

Essa era justamente a definição adotada pela Secretaria da Receita Federal. A Instrução Normativa da SRF n. 327/03, que regulou a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada, preceitua: “O valor aduaneiro, base de cálculo do Imposto de Importação, é o valor da mercadoria importada, conforme definido no Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT 1994 (Acordo de Valoração Aduaneira), promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994” (art. 2º).

Contudo, a MP n. 164/04, que dispôs sobre a COFINS-Importação e o PIS/PASEP-Importação e foi posteriormente convertida na Lei n. 10.865/04, previu que a base de cálculo seria o valor aduaneiro acrescido do II, do ICMS e do valor das próprias contribuições:

“Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do montante desse imposto, do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS devido e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º.

Questionada a legitimidade de tal amplitude da base de cálculo das exações, não se optou por excluir o II, o ICMS e o valor das próprias contribuições de sua base de cálculo: simplesmente se adotou, na redação da Lei n. 10.865/04, uma nova “definição” do valor aduaneiro, que passaria a abranger o II, o ICMS e o valor das contribuições:

“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”.

Por esse questionável procedimento, pretendeu-se excluir as críticas à soma dos valores do II, do ICMS e das contribuições ao “valor aduaneiro” para a determinação da base de cálculo, por meio da alteração da própria definição do valor aduaneiro.

Ocorre que o “valor aduaneiro”, segundo a conotação já firmada na legislação, não abrange as exações tributárias, e tal conceito, por ter sido incorporado pela Constituição, não poderia ter sido alterado pela legislação ordinária, sob pena de se burlar a rígida discriminação constitucional de competências tributárias. Tal burla é expressamente vedada pelo nosso ordenamento jurídico-positivo, mais especificamente pelo art. 110 do CTN, que, *mutatis mutandis*, é plenamente aplicável à situação em foco:

“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”.

Revela-se evidente, assim, a incompatibilidade da definição do art. 7º da Lei n. 10.865/04 com a Carta Maior, o que a torna inválida, impossibilitando a incidência da contribuição nos termos preconizados neste diploma legislativo.

Todavia, a inconstitucionalidade desse preceito não inviabiliza a aplicação da Lei n. 10.865/04, tendo em vista que os atos normativos inconstitucionais são, em princípio, nulos *ab initio*, carecendo de força jurídica para inovar no ordenamento. Descabe, pois, considerar-se que possa uma lei inconstitucional possuir efeito revogatório perante as leis que lhe antecederam, pois não gera efeitos válidos na ordem jurídica. Via de conseqüência, os atos normativos primários que seriam revogados por uma lei inconstitucional remanescem íntegros no ordenamento jurídico, não sofrendo, em virtude da invalidade da norma inconstitucional, qualquer efeito; continuam, pois, a incidir sobre os fatos jurígenos, sem sofrer qualquer interferência da norma incompatível com a Constituição criada posteriormente. Tal solução deve ser aplicada também aos casos em que a declaração de inconstitucionalidade tenha apenas efeitos *ex nunc*, porquanto, neste caso, a vigência da norma é anômala, não surtindo todos os

efeitos de um ato compatível com a Constituição, tais como a revogação da legislação anterior. Esse é, frise-se, o entendimento prevalente no Supremo Tribunal Federal, conforme se constata a partir da leitura desta ementa:

"AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - CONTROLE NORMATIVO ABSTRATO - NATUREZA DO ATO INCONSTITUCIONAL - DECLARAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - EFICÁCIA RETROATIVA - O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL COMO LEGISLADOR NEGATIVO - REVOGAÇÃO SUPERVENIENTE DO ATO NORMATIVO IMPUGNADO - PRERROGATIVA INSTITUCIONAL DO PODER PUBLICO - AUSÊNCIA DE EFEITOS RESIDUAIS CONCRETOS - PREJUDICIALIDADE. - O repúdio ao ato inconstitucional decorre, em essência, do princípio que, fundado na necessidade de preservar a unidade da ordem jurídica nacional, consagra a supremacia da Constituição. Esse postulado fundamental de nosso ordenamento normativo impõe que preceitos revestidos de menor grau de positividade jurídica guardem, necessariamente, relação de conformidade vertical com as regras inscritas na Carta Política, sob pena de ineficácia e de conseqüente inaplicabilidade. Atos inconstitucionais são, por isso mesmo, nulos e destituídos, em conseqüência, de qualquer carga de eficácia jurídica. - A declaração de inconstitucionalidade de uma lei alcança, inclusive, os atos pretéritos com base nela praticados, eis que o reconhecimento desse supremo vício jurídico, que inquina de total nulidade os atos emanados do Poder Publico, desampara as situações constituídas sob sua égide e inibe - ante a sua inaptidão para produzir efeitos jurídicos válidos - a possibilidade de invocação de qualquer direito. - A declaração de inconstitucionalidade em tese encerra um juízo de exclusão, que, fundado numa competência de rejeição deferida ao Supremo Tribunal Federal, consiste em remover do ordenamento positivo a manifestação estatal inválida e desconforme ao modelo plasmado na Carta Política, com todas as conseqüências daí decorrentes, inclusive a plena restauração de eficácia das leis e das normas afetadas pelo ato declarado inconstitucional (...)"(STF, ADIN 652-5, Celso de Mello, Pleno, un., 02.04.92)<sup>38</sup>.

<sup>38</sup> No Superior Tribunal de Justiça, contudo, há decisões em sentido contrário. Vide, e.g.: "TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA AGROINDUSTRIAL. ART. 25, § 2º, DA LEI Nº 8.870/94. INCONSTITUCIONALIDADE. ADIN Nº 1.103-1. ART. 22, DA LEI Nº 8.212/91. REPRISTINAÇÃO. DESCABIMENTO. ART. 2º, § 3º DA LICC. I - A declaração de inconstitucionalidade do § 2º, do art. 25, da Lei nº 8.870/94 (ADIN 1103-1) não repristinou a sistemática de arrecadação da legislação anterior, sendo inviável a revalidação do art. 22, da Lei nº 8.212/91, por meio de ordem de serviço emanada do INSS, pela qual se determinou o restabelecimento, sem solução de continuidade, ou seja, desde agosto de 1994, data em que passou a vigorar a Lei nº 8.870/94, do recolhimento da contribuição previdenciária, na forma do mencionado art. 22, da Lei nº 8.212. II - "Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência."(Art. 2º, § 3º da LICC). III - Precedentes. (REsp nº 258.022/AL, Relatora Ministra ELIANA CALMON, DJ de 20/05/2002; REsp nº 262.586/AL, Relator Ministro FRANCISCO FALCÃO, DJ de 03/02/2003, p. 265). IV - Recurso especial improvido" (STJ, RESP n. 312.518/AL, Francisco Falcão, 1ª Turma, maioria, 16.09.2003).

Enfim, o conceito de valor aduaneiro para fins de determinação da base de cálculo da COFINS-Importação e do PIS/PASEP-Importação há de ser aquele indicado no artigo 1, item 1 da Parte I do “Acordo sobre a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994”, que era compatível com a redação do art. 7º, I, dada pela MP n. 164/04.

#### **4.1.2. O acréscimo, na base de cálculo das contribuições, do valor das exações ao valor aduaneiro**

Firmada a premissa de que o valor aduaneiro corresponde ao valor da transação, não abrangendo o valor das exações tributárias, deve-se analisar se o legislador poderia ter previsto, como base de cálculo da COFINS-Importação e do PIS/PASEP-Importação, o valor aduaneiro acrescido de tais ônus, tal como o Poder Executivo fez ao editar a MP n. 164/04. Para tanto, é mister analisar as indicações que a Constituição fornece acerca da base de cálculo de tais tributos.

Como se expôs inicialmente, ao versarmos sobre a temática da incidência das contribuições sobre o valor aduaneiro, a EC n. 42/03 precisou a base de cálculo da contribuição social ou de intervenção no domínio econômico a ser instituída com base no art. 149, §2º, II, que também é aplicável à “COFINS-Importação”, por ser espécie do gênero contribuição social. Tal base de cálculo é justamente o “valor aduaneiro”, e nada mais. Para elucidar essa assertiva, cabe rememorar a redação do art. 149, §2º, III, *a*, da CF: “III – poderão ter [refere-se às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o art. 149, *caput*], 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”.

Destarte, de acordo com o dispositivo constitucional, as contribuições criadas sobre a importação haverão de ter por base o “valor aduaneiro”, caso a alíquota seja *ad valorem* (consubstanciada num percentual), como ocorre com as alíquotas previstas na Lei n. 10.865/04. Apenas poderá ser eleita base de cálculo diversa se a alíquota for específica (um *quantum* determinado por unidade), hipótese em que a base de

incidência também está indicada na Constituição: deverá ser a “unidade de medida adotada”.

E o valor aduaneiro, como exposto acima, não compreende os valores devidos a título de ICMS, do PIS/PASEP e da COFINS. Demais, a Constituição é expressa ao indicar as hipóteses em que a tributação da importação pode ocorrer sobre a base acrescida do valor de exações tributárias, como ocorre no art. 155, §2º, XII, *i*, incluído pela EC n. 33/01: “XII - cabe à lei complementar: [...] *i*) fixar a base de cálculo [refere-se ao ICMS], de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Nessa linha, vide a lição de José Eduardo Soares de Melo:

“Inexiste respaldo jurídico para considerar os mencionados tributos (ICMS, ISS, e as próprias contribuições), no cálculo das contribuições incidentes na importação, uma vez que o PIS/PASEP e a Cofins só poderiam ser calculadas sobre o valor das operações relativa (*sic*) aos bens e aos serviços importados, sendo inadmissível a agregação de valores que não se traduzem no pacto comercial.

Realmente, são elementos estranhos à remuneração devida pela aquisição dos bens importados, e dos serviços do exterior, uma vez que a Constituição apenas cogita da inclusão de imposto na base de cálculo do imposto, em situações específicas relativas ao ICMS (art. 155, XI, e XII, *i*, com o advento da EC nº 33/01)”<sup>39</sup>.

Do exposto deflui que é ilegítima a incidência da COFINS-Importação e do PIS/PASEP-Importação sobre os valores devidos a título de tributos, havendo de ser composta a sua base de cálculo unicamente pelo “valor aduaneiro”, como indicado pela Lei Maior.

#### **4.2. Base de cálculo na importação de serviços**

É válido transcrever novamente a indicação da base de cálculo da COFINS e do PIS/PASEP na importação de serviços: “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

---

<sup>39</sup> MELO. PIS/PASEP e COFINS na Importação: Polêmicas. p. 145.

contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei” (art. 7º, da Lei n. 10.865/04).

Da mesma forma como ocorre com a incidência na importação de bens, a base de cálculo das contribuições na importação de serviços não pode ser composta pelo valor de tributos que, no caso, são o ISSQN, a COFINS e o PIS/PASEP: a Constituição, ao indicar o “valor aduaneiro” como base de cálculo das contribuições sociais sobre a importação, juntou o legislador à tributação do valor pago pelos bens ou serviços importados.

É certo que o constituinte derivado incorreu em erro de técnica ao aludir apenas ao “valor aduaneiro”, que tradicionalmente é aplicável à importação de produtos ou mercadorias, indicando “o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias”, como referido acima. No entanto, o que se pretendeu foi justamente limitar a base de incidência das contribuições ao “valor de transação”, que, no caso da importação de serviços, corresponde ao valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior como contraprestação pelos serviços. As quantias devidas a título de ISSQN, COFINS e PIS/PASEP incidem sobre tais valores, mas não os integram. Como expõe Aroldo Gomes de Mattos: “Também aqui, por decorrência lógica, a base de cálculo há de ser o ‘valor aduaneiro do serviço’, ou seja, o ‘valor do serviço prestado’, não tendo, por conseguinte, suporte constitucional a adição de outros valores como o ISS e o das próprias contribuições PIS/Cofins, igualmente calculados ‘por dentro’”<sup>40</sup>.

Note-se que a Constituição fez referência expressa à “importação de produtos estrangeiros ou serviços” (art. 149, §2º, II) e ao “importador de bens ou serviços do exterior” (art. 195, IV), e previu, de forma genérica e não excludente, que as contribuições incidiriam, no caso de serem adotadas alíquotas *ad valorem*, sobre o “valor aduaneiro”. Não se limitou a indicação da base de cálculo à importação de bens ou produtos, razão pela qual tal base de cálculo há de ser aplicada tanto à importação de bens ou produtos quanto à importação de serviços, com as sutis adaptações que as suas particularidades demandam. Limitar a abrangência da base de cálculo eleita pela Constituição à importação de bens ou produtos consistiria numa indevida mutilação do

---

<sup>40</sup> MATTOS, Aroldo Gomes de. As inconstitucionalidades na instituição do PIS/COFINS-importação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário. 8º volume*. São Paulo: Dialética, 2004. p. 27.

arquétipo constitucional das contribuições sobre a importação, com base no questionável argumento retórico da dissociação (“argomento della dissociazione”)<sup>41</sup>.

Em suma, a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS na importação de serviços somente pode ser composta pelo valor que corresponde à contraprestação pelos serviços prestados, ou seja, pelo “valor de transação” (“valor aduaneiro”).

---

<sup>41</sup> Tal técnica retórica é bem descrita por Riccardo Guastini: “l’argomento della dissociazione consiste nell’introdurre surrettiziamente nel discorso del legislatore una distinzione cui il legislatore non ha pensato affatto, in modo tale da ridurre il campo de applicazione di una disposizione ad alcune soltanto delle fatispesie da essa previste” (GUASTINI, Riccardo. *Le fonti del Diritto e l’interpretazione*. Milano: Giuffrè, 1993. p. 377).

## CONCLUSÕES

À guisa de conclusão, cabe expor, de forma sintética, as principais conclusões extraídas ao longo do trabalho acerca dos temas mais polêmicos da COFINS-Importação e do PIS/PASEP-Importação.

As competências outorgadas pelos arts. 149, §2º, II, e 195, IV, da CF têm alcances distintos: a primeira abrange apenas a importação de “produtos estrangeiros” e serviços, e a segunda, a importação de quaisquer “bens” e serviços. Não obstante tal dessemelhança, a Lei n. 10.865/04 instituiu o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação em moldes análogos, como se tivessem a mesma base constitucional. Com isso, violou a Constituição ao exigir o PIS/PASEP-Importação sobre bens que não se amoldam ao conceito de produtos e, ainda, sobre bens nacionais ou nacionalizados que foram exportados, os quais não se qualificam como bens estrangeiros.

A tributação da importação de serviços pressupõe a coexistência de três elementos: a) a residência ou domicílio do prestador de serviços no exterior; b) a proveniência dos serviços do exterior; e c) a execução no Brasil *ou* no exterior, com a produção dos seus resultados no Brasil. As contribuições em comento não incidem: a) sobre os serviços prestados por pessoa que não for residente ou domiciliada no exterior; b) sobre os serviços que não forem provenientes do exterior; e c) sobre aqueles serviços que não forem executados no Brasil ou que não produzam efeitos aqui.

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, do conceito de “valor aduaneiro” na acepção 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.

**BIBLIOGRAFIA (trabalhos citados no texto)**

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5ª ed. São Paulo: Malheiros, 1992.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Imposto sobre a renda – depósitos bancários – sinais exteriores de riqueza. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo, ano VII, ns. 23-24, p.91-103, jan./jun. 1983.

BARRETO, Aires. *Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais*. São Paulo: Max Limonad, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3ª ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do ordenamento jurídico*. Tradução Maria Celeste C. J. Santos. 10ª ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

\_\_\_\_\_. *Teoria da norma tributária*. 4ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2002.

GUASTINI, Riccardo. *Le fonti del Diritto e l'interpretazione*. Milano: Giuffrè, 1993.

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

MELO, José Eduardo Soares de. PIS/PASEP e COFINS na Importação: Polêmicas. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães. FISCHER, Octavio Campos (coord.). *PIS-COFINS – Questões atuais e polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 135-147.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional*. 3ª ed. Coimbra: Coimbra, 1996. t. II.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Cofins-importação e PIS-importação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. 8º volume. São Paulo: Dialética, 2004, p. 391-431.

ROSS, Alf. *Lógica de las normas*. Trad. José S. P. Hierro. Madrid: Editorial Tecnos, 1971.

\_\_\_\_\_. *Direito e justiça*. Trad. Edson Bini. Bauru: EDIPRO, 2000.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005. No prelo.

\_\_\_\_\_. Princípio da especificidade conceitual, vagueza da linguagem e tributação. *Revista da AJUFE*, ano 22, n. 77, p. 37-72, 3º trimestre/2004.