

mo na fabricação de seus produtos, mesmo em caso de isenção da contribuição incidente sobre a receita referente ao fornecimento do referido insumo", resultando manifesta a inconstitucionalidade da legislação que estabeleceu, posteriormente, a vedação do desconto do crédito, ora analisada;

iii) a partir da Emenda nº 42/2003, a não-cumulatividade dessas contribuições foi elevada ao patamar constitucional, não mais podendo ser infirmada/diminuída pela legislação infraconstitucional superveniente (caso da Lei nº 10.865/2004); e

iv) relativamente à Cofins, a vedação em causa, abstraída a sua manifesta invalidade (o que se admite apenas para efeito de argumentação), somente poderia se dar relativamente aos bens e serviços não sujeitos ao pagamento dessas contribuições, adquiridos após os 90 dias da data da publicação da Lei nº 10.865/2004, em respeito ao princípio da anterioridade nonagesimal previsto pelo § 6º do artigo 195 da Constituição, o que não ocorreu, em flagrante invalidade e inconstitucionalidade.

As Contribuições para o PIS-importação e para a Cofins-importação e o Conceito Constitucional de Valor Aduaneiro

Marcus Vinicius Buschmann

1 - Introdução

A Emenda Constitucional nº 42/2003 incluiu no texto constitucional a possibilidade de serem cobradas as contribuições para o PIS e Cofins sobre a importação de bens e serviços.

Contudo, apesar de possuírem a mesma destinação constitucional do PIS e Cofins ordinários, tratam-se de contribuições novas, com incidência própria e distinta.

Em que pese a alta carga tributária que impera no País, a incidência das contribuições segue um critério de Justiça, pois equipara os produtos e serviços nacionais, onerados desde a primeira fase da cadeia econômica com o PIS/Cofins, com os bens e serviços estrangeiros que não sofriam esta tributação¹.

A Medida Provisória nº 164/2004, agora Lei nº 10.865/2004, instituiu a cobrança das contribuições para o PIS-importação e para o Cofins-importação.

Todavia, ao estipular a base de cálculo das referidas contribuições, a Lei nº 10.865/2004 acabou dando uma conotação distinta e além do comando constitucional que permite a instituição destas referidas contribuições, consoante será demonstrado.

2 - As Contribuições Sociais e o art. 149 da CF/88

O art. 149 da CF/88 está sistematicamente colocado entre os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional.

Assim sendo, podemos compreender o art. 149 da CF/88 como dispositivo geral sobre contribuições sociais.

A classificação das contribuições sociais na doutrina é um pouco claudicante.

Filiamos-nos àquela que entende que existem três contribuições e outras derivadas ou espécies destas contribuições.

¹ Como reportado na exposição de motivos da Medida Provisória nº 164/2004, "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."



Marcus Vinicius Buschmann é Mestre em Direito Tributário, Advogado e Consultor no Rio de Janeiro.

Existem, portanto, três tipos de contribuições com finalidades distintas: contribuições sociais (v.g., CPMF), contribuições de intervenção no domínio econômico (v.g., Adicional de Frete de Marinha Mercante) e contribuições para o interesse de categorias profissionais (v.g., contribuições para o Sesc e Senac).

Dentre as contribuições sociais, existem subespécies, as quais possuem regras mais específicas, diferenciadas pela própria constituição, a saber: as contribuições para a seguridade social (no caso o art. 195 e também o art. 239, ambos da CF/88).

Contudo, todas devem estar harmonizadas com o preceito do art. 149 da CF/88.

3 - A Emenda Constitucional nº 42/2004

A Emenda Constitucional nº 42/2004 alterou o inciso II do § 2º do art. 149 da CF/88, ampliando a tributação das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, que incidiam apenas sobre a importação de combustíveis, para toda e qualquer importação de bens e serviços.

Contudo, permaneceram algumas alterações introduzidas pela EC nº 33/2001, tais como as referentes às alíquotas e bases de cálculo colocadas no inciso III do § 2º do art. 149 da CF/88, mais especificamente na alínea a, a qual menciona que "podem 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".

Cabe frisar, portanto, que a alteração provocada pela EC nº 33/2001 determinou não apenas a possibilidade de a lei tributária colocar alíquota da qualidade dos incisos a ou b, mas também determinou enfaticamente qual seria a possível base para incidência destas contribuições, sendo que, no caso das importações, a base seria o *valor aduaneiro*.

Portanto, o dispositivo geral das contribuições, art. 149 da CF/88, dispõe de forma clara e cristalina que, no caso das contribuições incidentes sobre importação, quando as alíquotas forem *ad valorem*, sua incidência deverá ocorrer sobre o valor aduaneiro.

Todavia, resta a dúvida de qual é o conceito constitucional de valor aduaneiro. Termo usual em direito aduaneiro, sempre vinculado aos produtos importados, agora alcança amplitudes constitucionais sendo responsável pela incidência de contribuições não apenas sobre bens, mas também agora sobre serviços.

4 - Os Conceitos Constitucionais

A Constituição é formada por palavras técnicas, bem como por palavras simples, muitas vezes advindas do linguajar comum², colocadas no texto muitas vezes sem intenção de provocar qualquer contradição, porém provocando-a em demasia.

A ciência jurídica ao longo dos séculos sedimentou conceitos sobre determinadas palavras e símbolos semânticos detonadores de efeitos jurídicos, emprestando

² BARROSO, Luis Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*. 3ª ed., São Paulo: Saraiva, 1999, pp. 127/128: "É corrente, na prática jurisprudencial americana, que as palavras em uma Constituição são empregadas em seu sentido comum. No fundo, é o desejável, pois, tratando-se de um documento simbolicamente emanado do povo e destinado a traçar as regras fundamentais de convivência, seus termos devem ser entendidos em sentido habitual."

definições legais, doutrinárias ou jurisprudenciais que acompanham estes conceitos³.

As constituições, muitas vezes, trazem ou são incluídas em seu texto conceitos jurídicos já há muito tempo tratados pela legislação infraconstitucional.

A Constituição brasileira, neste sentido, traz inúmeros conceitos tratados pela legislação ordinária, por outras ciências^{4,5} ou, ainda, pela própria linguagem comum, tendo em vista a sua prolixidade⁶.

Assim, vários signos presuntivos de riqueza já estão expostos no texto da Lei Maior, signos estes derivados em grande parte de conceitos já expostos anteriormente pela legislação ordinária, tais como mercadoria ou faturamento.

Com efeito, ao absorver estes conceitos, a Constituição acaba por transformar o conceito, tornando-o não mais um conceito conforme a legislação infraconstitucional apenas, mas um conceito de abrangência maior, de sede constitucional⁷.

Assim não se tratará de um simples conceito legal, mas um conceito constitucional que afere, por consequência, a abstratividade e indeterminabilidade típicas das normas constitucionais, sendo que sua interpretação estará vinculada à hermenêutica constitucional, ganhando, portanto, o *status* que as normas da Lei Maior possuem.

Desta forma, há uma mutação sobre o conceito, não podendo ele ser interpretado apenas por sua lei originária. Assim sendo, os conceitos de serviços, renda, faturamento, receita, salários, mercadorias, dentre muitos outros⁸, não possuem mais e apenas vinculação às leis que os definiam, eles absorvem agora novas possibilidades de interpretação e aplicação.

As leis recepcionadas que definem os conceitos ora constitucionalizados não passam a ser definidoras destes conceitos, mas somente um ponto de partida para a interpretação do conceito constitucional.

Neste sentido, cabe ressaltar as exatas palavras de Enrique Alonso García, quando menciona que

"Al recaer la sentencia constitucional sobre textos legales y actos y normas jurídicas, toda la temática de ese sector de ordenamiento se ve inmiscuida y diseccionada por el principio constitucional en juego. No quiere ello decir que se haya producido una constitucionalización del derecho ordinario. Si no de 'la temática' concreta del mismo

³ GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e Discurso sobre a Interpretação/Aplicação do Direito*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 201: "Apenas e tão-somente na medida em que o 'objeto' - a significação - do conceito jurídico possa ser reconhecido uniformemente por um grupo social poderá prestar-se ao cumprimento de sua função, que é a de permitir a aplicação de normas jurídicas com um mínimo de segurança e certeza."

⁴ O que pode ser visto num simples passar d'olhos no texto constitucional tributário, ao notarmos expressões como veículos automotores, como petróleo e combustíveis, dentre outros.

⁵ São os chamados conceitos tecnológicos que também são tratados pelas leis ordinárias e, muitas vezes, pelas leis que regulam as atividades privadas.

⁶ BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 8ª ed., São Paulo: Malheiros, 1999, pp. 73/74.

⁷ TORRES, Ricardo Lebo. *Tratado de Direito Tributário Brasileiro - Sistemas Constitucionais Tributários*. Vol. II, tomo II, Rio de Janeiro: Forense, 1986, p. 576: "... as normas de direito privado da Constituição sofrem a influência da publicidade ou do interesse público. Dá-se, limitadamente, a publicização do privado. A família e a propriedade privada já não são garantidas sob a perspectiva da exclusiva autonomia privada, mas sofrem restrições dadas pelo interesse comum."

⁸ Poderemos incluir também os conceitos tecnológicos.

en la que determinados aspectos pueden verse afectados (interpretados conforme a la CE, rechazados como inconstitucionales o matizados a la luz de la CE).¹⁹

Assim, quando algum conceito do direito ordinário é trazido ao texto constitucional, não significa que aquele mesmo conceito tomará apenas um corpo formal de norma constitucional, mas que este conceito passará por uma mutação, tendo em vista que será afetado pelas qualidades e características que as normas constitucionais possuem e, ainda, pelos princípios e valores constitucionais.

5 - O Conceito Constitucional de Valor Aduaneiro

O que poderíamos considerar como “valor aduaneiro”, conforme descrito no art. 149, § 2º, III, da CF/88? Qual seria seu conceito constitucional?

O conceito de valor aduaneiro, inserido na Constituição, adquiriu as peculiaridades que as normas constitucionais possuem, passando a legislação ordinária que o instituiu a ser meramente um indicativo inicial de sua interpretação.

Neste sentido, o conceito constitucional de valor aduaneiro possui a abstração e a indeterminabilidade das normas constitucionais.

Portanto, iremos inicialmente analisar o valor aduaneiro no sentido das normas sobre comércio exterior.

Neste caso, não será de extrema dificuldade encontrarmos alguma definição pretérita, indicativa para uma inicial conceituação constitucional.

Veremos sempre sua vinculação a produtos.

No Decreto nº 4.752/2002 - Regulamento Aduaneiro - não existe um conceito de valor aduaneiro, porém, há uma definição do que faz parte do valor aduaneiro para fins do imposto de importação, dando, ao menos, a dimensão de seu conceito para fins legais.

O art. 77 do Regulamento Aduaneiro determina que integram o valor aduaneiro o custo de transporte da mercadoria importada até a entrada no território aduaneiro, os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio associadas ao transporte e, por último, o custo do seguro da mercadoria durante as operações de transporte, carga, descarga e manuseio.

Assim, tudo aquilo vinculado a encaminha e proteção do produto importado faria parte do valor aduaneiro.

Podemos notar, nesta definição, que o valor aduaneiro, portanto, inclui, além do valor da mercadoria, as atividades imateriais como o transporte e o seguro.

As normas do GATT sobre valoração aduaneira determinam que

“El valor en aduana de las mercancías importadas será el valor de transacción, es decir, el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías cuando éstas se venden para su exportación al país de importación.”¹⁸

Desta forma, consoante as normas gerais do GATT, será o valor aduaneiro o valor da transação, ou seja, o valor pago pela mercadoria apenas.

Contudo, no caso, ficou especificado também que, a critério dos países-membros, poderiam ser incluídos como valor da transação também os custos de transporte, carga, descarga e seguro¹¹, sendo este, portanto, o adotado por nosso País.

Não entraremos no embate sobre o contraste destas disposições, com questões constitucionais e, mais ainda, ao questionamento de incluir na base de cálculo frete e seguro, fato já sendo discutido com relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados¹².

Neste sentido, este seria o signo de riqueza para efeito do imposto de importação: tributar toda a operação referente à importação do produto, aglutinando a sua base de cálculo as atividades imateriais necessárias à importação, como o transporte e o seguro.

Todavia, como já exposto, os conceitos da Constituição não podem ser interpretados apenas pela legislação ordinária, mas também por outras vias e métodos modernos, além de que a Constituição é um documento feito para o povo e pelo povo¹³, não podendo o intérprete ignorar os sentidos comuns, acompanhados dos valores máximos como justiça, boa-fé e razoabilidade¹⁴.

Neste sentido, qual o conceito constitucional de valor aduaneiro?

Ora, a Constituição deve ser vista como uma unidade de sentido, e “a unidade de sentido se traduz por igual num sistema de valor ou de cultura”¹⁵.

Culturalmente o valor aduaneiro sempre foi entendido como o valor da transação comercial feita em operações mercantis internacionais e, juridicamente, como o valor da transação adicionado dos valores das atividades vinculadas à operação.

Notem que, no contexto, o conceito de valor aduaneiro deverá ser aplicado agora tanto para bens, como para serviços, pois partir apenas da premissa da legislação ordinária, a qual sempre tratou de produtos, será deixar incompleto o conceito.

Desta forma, devemos interpretar a Constituição como um todo, encaixando e harmonizando seus conceitos.

¹¹ Artigo 8, párrafo 2, do Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994: “En la elaboración de su legislación cada Miembro dispondrá que se incluya en el valor en aduana, o se excluya del mismo, la totalidad o una parte de los elementos siguientes: a) los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; b) los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y c) el costo de seguro.”

¹² Conforme decidido na Apelação Cível nº 96.04.28893-8 - Rel. Des. Federal Dirceu de Almeida Soares - 2ª Turma - TRF da 4ª Região.

¹³ HÄBERLE, Peter. *Libertad, Igualdad, Fraternidad. 1789 como Historia, Actualidad y Futuro del Estado Constitucional*. Madrid: Trotta, 1998, p. 46: “no es la Constitución sólo un texto jurídico o un entramado de reglas normativas sino también expresión de una situación cultural dinámica, medio de la autorrepresentación cultural de un pueblo, espejo de su legado cultural y fundamento de sus esperanzas”.

¹⁴ LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. 3ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 31ff: “a necessidade de um pensamento orientado a valores surge com a máxima intensidade quando a lei recorre a uma pauta de valoração que carece de preenchimento valorativo, para delimitar uma hipótese legal ou também uma consequência jurídica. Tais pautas são, por exemplo, a boa-fé, uma justa causa, uma relação adequada (de prestação ou contraprestação), um prazo razoável ou prudente arbítrio.”

¹⁵ *Ibidem*.

⁹ GARCÍA, Enrique Alonso. *La Interpretación de la Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1984, p. 505.

¹⁰ Artículo 1, párrafo 1 do Acuerdo relativo a la aplicación del Artículo VII del Acuerdo General sobre Aranceles Aduaneros y Comercio de 1994.

Segundo a interpretação feita pelo Supremo Tribunal Federal, serviço será sempre um fazer e nunca um dar, pelo que concluímos, portanto, que o signo presuntivo de riqueza "serviço" está vinculado à remuneração feita pelo labor humano¹⁶.

A partir deste ponto, podemos começar a refletir sobre o valor aduaneiro de um serviço, pois o próprio art. 149, § 2º, incisos II e III, informa que as contribuições sobre a importação de serviços terão como base o valor aduaneiro.

Nesta premissa, vemos a necessidade de definir um conceito constitucional de valor aduaneiro, que conforte tanto sua vinculação a bens, como a serviços.

Se o serviço é um fazer, o seu valor, aduaneiro ou não, será exatamente a remuneração atrelada ao labor humano.

Assim sendo, as Contribuições para o PIS/Cofins serão devidas pela importação de um serviço e sua base de cálculo, portanto, deverá ser a remuneração paga ao prestador de serviço por esta atividade humana.

Harmonizando esta interpretação com a definição feita pela legislação sobre o comércio exterior de valor aduaneiro para fins de produtos, podemos interpretar a Constituição para entender que toda a importação de bens e serviços deverá ter como valor aduaneiro o valor da riqueza a ser importada (bem ou serviço), adicionado de tudo aquilo que permite a vinda desta riqueza, ou seja, no caso das mercadorias, o seguro e o transporte e, no caso dos serviços, as despesas para a execução do mesmo, por exemplo.

Destarte, não poderia a lei incluir na base de cálculo o ICMS ou o ISS, nem mesmo as próprias contribuições, famoso cálculo por dentro.

Inclusive, vale aqui o manifesto contra o cálculo por dentro, o qual ilude os contribuintes, iludem aqueles que mais sofrem ao final com a carga tributária, os consumidores finais, violando princípios já internacionalmente aceitos e manifestados pela OCDE, como a simplicidade e certeza nas relações tributárias¹⁷⁻¹⁸, objeto também do projeto do Código de Defesa do Contribuinte.

Pensar de forma distinta será violar o conceito legal, o conceito internacional e, ainda, o conceito cultural de valor aduaneiro, o qual deve ser entendido como o valor da transação, ou seja, aqueles valores que, através do comércio exterior e da respectiva nacionalização do bem ou serviço, representam signos presuntivos de riqueza para efeitos de aplicação geral do princípio da capacidade contributiva.

O conceito constitucional de valor aduaneiro, portanto, estará vinculado à riqueza gerada na importação do bem ou do serviço, ou seja, o valor apenas da transação

adicionado de tudo necessário para que a transação ocorra e, sobre este prisma, apenas, deverá a lei tributária definir a base de cálculo das contribuições para o PIS/Cofins-importação.

6 - Inconstitucionalidade Parcial das Contribuições para o PIS/Cofins-importação - Possibilidade de Interpretação conforme a Constituição

Como exposto, o conceito constitucional de valor aduaneiro não deve apenas ser pautar na legislação, mas partir de premissas culturais que o aceitem e o amoldem de forma abstrata e genérica atuando de forma abstrata para que a incidência das duas novas contribuições possa ocorrer de forma constitucional sobre bens e serviços, na forma especificada na Constituição Federal.

Assim sendo, ao estipular o valor aduaneiro para base de cálculo das contribuições de forma distinta para bens e serviços, aglutinando aos mesmos as próprias contribuições e os impostos sobre consumo, a Lei nº 10.865/2004 ultrapassou o comando constitucional que ordenava como base das contribuições o valor aduaneiro, pois, conforme exposto, o conceito constitucional de valor aduaneiro não pode possuir elementos estranhos que não sejam vinculados ao valor da transação negocial internacional.

Neste sentido, somente poderemos entender como constitucional o art. 7º da Lei nº 10.865/2004, se interpretarmos a lei conforme a Constituição com redução de texto, entendendo que a base de cálculo das contribuições será apenas o valor aduaneiro conforme a Constituição, ou seja, o valor da transação negocial, que é a forma culturalmente aceita e sedimentada, ainda mais em virtude da existência de contribuições sobre importação de serviços, cuja aplicação do conceito de valor aduaneiro a atividade econômica é novidade em nosso sistema.

7 - Conclusão

Conforme o exposto, o conceito constitucional de valor aduaneiro deve ser entendido como o valor da transação negocial estabelecida, sendo, portanto, violadas deste conceito as disposições estabelecidas pela Lei nº 10.865/2004, a qual possui gritante inconstitucionalidade parcial, merecendo reparo pelo Supremo Tribunal Federal mediante interpretação conforme a Constituição com redução de texto, extirpando do art. 7º, incisos I e II, da Lei nº 10.865/2004 toda parte do texto que não se situe no valor negocial da transação internacional.

¹⁶ STF - RE 116.121-3-SP - Rel. Ministro Octavio Gallotti - Tribunal Pleno - 11.10.2000 - DJU 25.05.2001. O Exmo. Ministro Celso de Mello, em seu voto, lançou a seguinte assertiva em fls. 708 e 709: "... eis que o ISS somente pode incidir sobre obrigações de fazer, cuja matriz conceitual não se ajusta a figura contratual da locação de bens móveis (...). Na realidade, a locação de bens móveis configura verdadeira obrigação de dar..."

¹⁷ <http://www.oecd.org/> - (Organization for Economic Cooperation and Development) - Electronic Commerce - Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions - Committee on Fiscal Affairs - June 2000 - "The same principles that governments apply to taxation of conventional commerce should equally apply to e-commerce, namely: (...) Certainty and simplicity - tax rules should be clear and simple to understand, so that taxpayers know where they stand."

¹⁸ Vale citar também o brilhante artigo do Professor Roberto Wagner Lima Nogueira, "Valores Jurídicos-tributários Implícitos na Linguagem do Texto Constitucional", *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 56, p. 256, quando dispõe sobre o princípio da transparência fiscal mencionado que: "Sinaliza no sentido de que a atividade tributária deve se desenvolver segundo os ditames da clareza de propósitos, abertura de informações e simplicidade na tributação."