

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 559.937 RIO GRANDE DO SUL

VOTO – VISTA

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI:

Cuida-se de recurso extraordinário interposto contra acórdão do Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região mediante o qual se considerou inconstitucional o art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04 na parte em que se define a base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre a importação como sendo *“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”*.

Os principais argumentos suscitados nas razões do extraordinário foram os seguintes: (i) a determinação de que fosse acrescido ao valor básico do imposto de importação o valor do ICMS e das próprias contribuições não implicou modificação do sentido normativo de ‘valor aduaneiro’; não obstante, o legislador ordinário poder, *“para específicos efeitos fiscais[,] modificar conceitos legais, como sucede com o signo valor aduaneiro”*; (ii) a norma em apreço buscou atender o Princípio da *“Isonomia, dando um tratamento tributário igual aos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição do PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento da 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”*.

Na sessão de 20/10/10, a ilustre Relatora Ministra **Ellen Gracie** negou provimento ao recurso da União, reconhecendo a inconstitucionalidade do art. 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/04 na parte em que dispõe ser a base de cálculo das contribuições PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação o valor aduaneiro *“acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de*

Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, por violação ao art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.

Visando a uma melhor análise do caso, pedi vista dos autos.

Inicialmente, do ponto de vista formal, observo que as denominadas contribuições PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação foram instituídas com fundamento nos arts. 149, § 2º, II; e 195, IV, da Constituição Federal, os quais consagraram a possibilidade de instituição de contribuições sociais incidentes sobre a importação de bens e serviços estrangeiros.

Portanto, é perfeitamente constitucional a instituição da COFINS-Importação e do PIS/PASEP-Importação mediante lei ordinária, pois o art. 195, § 4º, da Constituição Federal, que subordina a instituição de novas fontes de custeio à edição de lei complementar (art. 154, I, CF) está a se referir às hipóteses de novas contribuições, isto é, àquelas que não estão previstas no texto constitucional vigente, o que não ocorre com as contribuições em apreço, as quais foram, prévia e expressamente, previstas nos já citados arts. 149, § 2º, II; e 194, IV, da Carta Magna.

Essa tem sido a posição desta Corte, como se vê no RE nº 138.284/CE, da relatoria do Ministro **Carlos Velloso**, Pleno, DJ de 28/8/92, o qual, ao tratar da contribuição social sobre o lucro, instituída pela Lei nº 7.689/88, assentou que *“As contribuições do art. 195, I, II, III, da Constituição, não exigem, para a sua instituição, lei complementar. Apenas a contribuição do parag. 4. do mesmo art. 195 é que exige, para a sua instituição, lei complementar, dado que essa instituição deverá observar a técnica da competência residual da União (C.F., art. 195, parag. 4.; C.F., art. 154, I).*

No tocante à questão trazida ao crivo desta Corte, observo que essa diz respeito, exclusivamente, à constitucionalidade ou não do art. 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/04, que dispõe integrar a base de cálculo das contribuições PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação o **valor aduaneiro** *“acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no*

desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”.

É de se considerar, então, se a norma em comento encontra fundamento de validade no § 2º, III, *a*, do art. 149 da Constituição Federal, o qual preceitua que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico “*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” (grifei).*

Vejamos o texto do referido art. 149 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:

(...)

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

III – poderão ter alíquotas:

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

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.”

Ao analisar o comando constitucional, não vejo como interpretar as bases econômicas ali mencionadas como meros pontos de partida para a tributação, porquanto a Constituição, ao outorgar competências tributárias, o faz delineando os seus limites. Ao dispor que as contribuições sociais e interventivas poderão ter alíquotas “*ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso

de importação, o valor aduaneiro”, o art. 149, § 2º, III, “a”, CF utilizou termos técnicos inequívocos, circunscrevendo a tais bases a respectiva competência tributária.

Portanto, a meu ver, não se sustenta o argumento de que tal dispositivo estaria estabelecendo o **valor aduaneiro** tão somente como uma base mínima para a tributação. Na verdade, essa norma delimita, por inteiro, a base de cálculo das contribuições sociais a ser adotada nos casos de importação. Trata-se, assim, de comando dirigido ao legislador ordinário que revela a grandeza econômica que pode ser onerada - o **valor aduaneiro** - quando se verifica o fato jurídico “*realizar operações de importação de bens*”.

Sobre o conceito de valor aduaneiro, registro que, quando da edição da já citada EC nº 33/01, que, combinada com a EC nº 42/03, passaram a permitir a incidência do PIS/COFINS sobre a importação, o referido conceito já estava definido no art. 2º do Decreto-Lei nº 37/66, que dispõe sobre a base de cálculo do imposto de importação e remete, nos casos de alíquota **ad valorem** (inciso II), ao conceito de valor aduaneiro “*apurado segundo as normas do art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT*”.

A propósito, Eurico Marcos Diniz de Santi (**Revista Dialética de Direito Tributário** nº 121, p. 42), ao analisar a materialidade das contribuições em apreço, traçou os limites do conceito de ‘valor aduaneiro’ nos seguintes termos:

“É o conceito de ‘valor aduaneiro’ que demarca, com precisão, a identidade (e intensidade) da cobrança tributária. Daí a disputa conceptual em torno do sentido e do alcance do termo utilizado na atribuição de competência à União Federal.”

(...)

Neste sentido destacam-se as disposições do Acordo sobre a Implementação do artigo VII do GATT, também conhecido como Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), **que disciplina os parâmetros para aferição da base de cálculo nas operações de comércio internacional. Logo na introdução, este diploma**

normativo determina que 'a primeira base para a determinação do valor aduaneiro há de ser o valor da transação'.

O artigo primeiro, a que remete a introdução do acordo, cuida, portanto, de traçar o núcleo conceptual a ser perseguido na aferição do valor aduaneiro”.

Tal norma vem igualmente prevista no art. 75, inciso I do Decreto nº 6.759, de 5/2/09 que atualmente regulamenta a administração das atividades aduaneiras e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior, que igualmente dispõe que a base de cálculo do imposto “quando a alíquota for ad valorem, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994”.

Portanto, na ausência de estipulação expressa do conteúdo semântico da expressão ‘valor aduaneiro’ pela EC nº 42/03, há de se concluir que o sentido pressuposto, e incorporado pela Constituição Federal, quando da utilização do termo para conferir competência legislativa tributária à União, remete àquele já praticado no discurso jurídico-positivo preexistente à sua edição.

Nessa linha, a simples leitura das normas contidas no art. 7º da Lei nº 10.865/04, objeto de questionamento, já permite constatar que a base de cálculo das contribuições sociais sobre a importação de bens e serviços extrapolou o aspecto quantitativo da incidência delimitado na Constituição Federal, ao acrescer ao valor aduaneiro o valor dos tributos incidentes, inclusive o das próprias contribuições.

Importa deixar claro, na esteira do que já exposto, que a Lei nº 10.865/04 não alterou ou inovou o conceito de ‘valor aduaneiro’, base de cálculo do Imposto de Importação, tal como pactuado no Acordo de Valoração Aduaneira, de modo a abranger, para fins de apuração das contribuições para o PIS/PASEP-Importação e COFINS-importação, outras grandezas nele não contidas. Como bem ressaltou a Ilustre Relatora, “o que fez, sim, foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação, quando tenham alíquota *ad valorem*,

RE 559937 / RS

sejam calculadas com base no valor aduaneiro. Extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal, determinou que as contribuições fossem calculadas não apenas sobre o valor aduaneiro, mas, também, sobre o valor do ICMS-Importação e sobre o valor das próprias contribuições instituídas”.

A postura deste Supremo Tribunal Federal, em que pesem as reiteradas tentativas no sentido de expandir, via lei ordinária, o conteúdo e o alcance de conceitos utilizados pela Constituição Federal para atribuir competências legislativas, é a de que se deve preservar o sentido empregado no sistema de Direito positivo ao tempo da outorga constitucional.

Vários são os exemplos nesse sentido, valendo citar o RE nº 166.722/RS, em que se declarou a inconstitucionalidade do art. 3º, I, da Lei nº 7.787/89, que, a pretexto de atribuir competência para instituir contribuições sociais incidentes sobre a “folha de salários” (art. 195, I, “a”, CF), incluiu no âmbito de incidência os valores pagos a “autônomos e administradores”.

Por fim, quanto ao princípio **maior da isonomia**, observo que esse foi invocado, já na exposição de motivos da Medida Provisória nº 164, que originou a lei em discussão, como fundamento de validade à tributação em causa, a qual buscava equalizar, mediante tratamento tributário isonômico, a tributação dos bens produzidos no país com os importados de residentes e domiciliados no exterior, “*sob pena de prejudicar a produção nacional, favorecendo as importações pela vantagem comparativa proporcionada pela não incidência hoje, existente, prejudicando o nível de emprego e a geração de renda no País*”.

No entanto, também entendo que o gravame das operações de importação dá-se como medida de política tributária de extrafiscalidade, visando equilibrar a balança comercial e evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País e não como concretização do princípio da isonomia, como, aliás, bem lembrou a Ilustre Relatora.

De tudo isso se extrai, pois, que a pretensa repercussão econômica não pode subsistir como critério classificatório que possibilite, mediante a

RE 559937 / RS

invocação da isonomia, justificar constitucionalmente a tributação na forma como pretendida, deixando-se de atender às delimitações impostas pelo texto constitucional, que outorga a competência respectiva.

Ante o exposto, reconhecendo a inconstitucionalidade da parte do art. 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/04 que acresce à base de cálculo da denominada PIS/COFINS-Importação o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o das próprias contribuições, acompanho a Ilustre Relatora, negando provimento ao recurso extraordinário.

É como voto.

Em revisão