

O ATUAL DIREITO ADUANEIRO

ORGANIZADORES

RENATO BRAGA BICALHO

PEDRO HENRIQUE ALVES MINEIRO



DIALÉTICA
EDITORAL

PRINCÍPIO DA NÃO-DISCRIMINAÇÃO E AS INCONSTITUCIONALIDADES NA REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO

Pedro Henrique Alves Mineiro⁵

Resumo: O presente artigo busca analisar, de forma crítica, a regra-matriz de incidência da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, com base no princípio da não-discriminação previsto no GATT. A partir dos estudos de teoria da norma tributária, será possível identificar as inconstitucionalidades evidentes na Lei nº 10.865/2004 e, até mesmo, nas Emendas Constitucionais que ampliaram a competência da União para criar contribuições sociais sobre a importação de bens e serviços.

Palavras-chave: não-discriminação; GATT; regra-matriz; PIS/COFINS-Importação; inconstitucionalidades.

1. INTRODUÇÃO

O objeto do presente artigo é a análise crítica da regra-matriz de incidência da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, sob a perspectiva do princípio da não-discriminação previsto no GATT e incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro. A hipótese a ser confirmada no estudo é de que a regra-matriz das contribuições sociais incidentes na importação de bens e serviços possui inúmeras incoerências e inconstitucionalidades.

5 Secretário da Comissão de Direito Aduaneiro da OAB/MG. Bacharel em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais. Graduando em Ciências Contábeis pela FIPECAFI. Pós-Graduando em Direito Tributário pelo IBET. Advogado em Belo Horizonte/MG.

Nesse sentido, o presente estudo se situa na zona de interseção entre o direito tributário e o direito aduaneiro, porquanto trata dos tributos incidentes no comércio exterior. Sob a perspectiva metodológica, será feita uma análise dogmática à luz do GATT e da legislação tributária interna, valendo-se das lições doutrinárias acerca da teoria da norma tributária, para a construção da regra-matriz de incidência da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

Além disso, será feito um recorte metodológico, na medida em que não será analisada a constitucionalidade, de forma geral, da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, sob o argumento de que a cláusula do tratamento nacional se aplicaria somente aos tributos incidentes sobre a produção e a circulação, não abrangendo as referidas contribuições, que recaem, no âmbito interno, sobre a receita ou faturamento (e não sobre o produto ou serviço em si). Parte-se da premissa, portanto, de que seria possível, ao menos em tese, a instituição de contribuições sociais sobre a importação de bens e serviços.

2. PRINCÍPIO DA NÃO-DISCRIMINAÇÃO NO GATT

A Organização Mundial do Comércio é o foro responsável pelas negociações multilaterais no âmbito do comércio internacional, tendo sucedido o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio de 1947 (GATT/1947). A OMC foi criada oficialmente em 1º de janeiro de 1995, a partir da Ata Final que Incorpora os Resultados das Negociações Comerciais Multilaterais da Rodada Uruguai, também conhecida como Ata Final de Marrakesh, concluída em 15 de abril de 1994.

Dentre os documentos que integraram a Ata Final de Marrakesh, destaca-se o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio de 1994 (GATT/1994), que incorporou, entre outras, as disposições do GATT/1947, além de ter inovado no tocante ao Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (GATS) e ao Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT 1994, também conhecido como Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT). No preâmbulo do GATT/1947, é possível identificar os objetivos do acordo: a redução substancial das tarifas aduaneiras e de outras barreiras às trocas comerciais, e a eliminação do tratamento discriminatório, em matéria de comércio internacional.

Nesse contexto, a não-discriminação surge como princípio⁶ mais importante do GATT, apresentando-se, segundo Torres (2002, p. 52) como “critério de interpretação axiológica necessária à aplicação das normas jurídicas tributárias sobre operações que envolvam produtos de procedência de um dos países integrantes do GATT”. No âmbito do acordo, o referido princípio se manifesta de duas formas: em relação às partes contratantes, por meio da cláusula da nação mais favorecida, e, em relação às mercadorias nacionais e estrangeiras, por meio da cláusula do tratamento nacional. (TREVISAN, 2017, p. 93).

A cláusula da nação mais favorecida, trazida no Artigo I do GATT, prevê que o Estado que conceder determinado tratamento aos produtos originários ou destinados a outro Estado, que seja caracterizado como vantagem, favor, imunidade ou privilégio, deverá estender imediata e incondicionalmente o mesmo tratamento aos produtos similares originários ou destinados aos demais Estados signatários do acordo. Em outras palavras, proíbe-se o tratamento discriminatório na relação entre os Estados, evitando-se o favorecimento ou privilégio a um ou mais deles.

Por sua vez, a cláusula do tratamento nacional, disposta no Artigo III do GATT, prevê a necessidade de que os Estados concedam aos produtos importados o mesmo tratamento tributário a que estão sujeitos os seus produtos nacionais. Assim, com exceção do Imposto de Importação (“tarifa aduaneira”), o produto importado não poderá sofrer tributação mais gravosa do que o produto nacional, e, por isso, se aplica o denominado “tratamento nacional”. Essa cláusula também está prevista no Artigo XVII do Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (GATS), determinando aos Estados a concessão de tratamento não menos favorável aos serviços e prestadores de serviços de outros Estados, em comparação com os serviços e prestadores internos.

No âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, o GATT/1994 foi incorporado pelo Decreto Legislativo nº 30/1994 e promulgado pelo Decreto nº 1.355/1994. Em que pese não ser objeto do presente estudo os conflitos entre tratados internacionais em matéria tributária e aduaneira e as normas internas, é importante destacar que os tratados, ainda que não tenham hierarquia superior ou sejam especiais em relação à legislação interna, possuem a função precípua de firmar os limites do exercício

6 Diferentemente das regras, que são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada, os princípios são enunciados normativos que possuem uma dimensão de peso, por meio da qual se identifica, de acordo com a situação, qual princípio será mais importante para a solução do caso. (DWORKIN, 2002. p. 39-42).

da jurisdição brasileira, e, por isso, devem ser observados pela legislação interna. (SCHOUERI, 2011, p. 94).

O princípio da não-discriminação, em especial, adquire o caráter de garantia fundamental, nos termos do art. 5º, §2º, da CRFB/1988, na medida em que veda a aplicação de tratamento fiscal discriminatório na relação entre os países signatários do GATT e determina a aplicação, aos produtos importados, das mesmas condições atribuídas aos produtos nacionais, conforme as cláusulas da nação mais favorecida e do tratamento nacional. Dessa forma, é possível afirmar que o mencionado princípio configura uma limitação ao poder de tributar constitucionalmente reconhecida. (TORRES, 2002, p. 47).

Nesse sentido, os Tribunais Superiores já reconheceram, há bastante tempo, a possibilidade de estender aos produtos importados, com base na cláusula do tratamento nacional do GATT, as isenções aplicáveis aos produtos nacionais. No dia 05/01/1977, foi publicada a Súmula 575 do STF: “À mercadoria importada de país signatário do GATT, ou membro da ALALC, estende-se a isenção do imposto sobre circulação de mercadorias concedida a similar nacional.” De modo similar, as Súmulas 20⁷ e 71⁸ do Superior Tribunal de Justiça.

3. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO

Segundo a doutrina de Carvalho (2011, p. 146), a regra-matriz de incidência pode ser entendida como um subproduto da teoria da norma jurídica, configurando-se como um importante instrumento para a compreensão do texto legislativo. Sua construção é, pois, obra do intérprete, que identifica, na hipótese, um fato de conteúdo econômico, e, no conseqüente, um vínculo obrigacional entre o Estado, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, na condição de sujeito passivo. (CARVALHO, 2011, p. 610).

7 Súmula 20/STJ: “A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional.”

8 Súmula 71/STJ: “O bacalhau importado de país signatário do GATT é isento do ICM.”

Entre os autores que se debruçaram sobre o estudo da teoria da norma tributária, destaca-se as lições de Sacha Calmon, segundo o qual o antecedente da norma tributária, também conhecido como “hipótese de incidência”, é composto pelos aspectos material (fato em si), temporal (condições de tempo), espacial (condições de lugar) e pessoal (condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o fato), enquanto o plano da consequência da norma tributária é composto por: a quem pagar (sujeito ativo), quem deve pagar (sujeito passivo), quanto pagar (base de cálculo e alíquotas, ou valor fixo, adições e subtrações), como pagar, quando pagar e onde pagar. (COELHO, 2018, p. 109).

Por sua vez, Paulo Coimbra cuidou de sistematizar, de forma bastante didática, o estudo da norma tributária, facilitando a compreensão, sobretudo dos iniciantes na matéria tributária. Assim, com amparo nas lições do autor, é possível elaborar a seguinte tabela, que servirá para a análise da regra-matriz de incidência tributária da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. (SILVA, 2018).

Norma Tributária	
Hipótese de Incidência	Comando Normativo (Obrigação Tributária)
<ul style="list-style-type: none"> • Aspecto material (descrição objetiva de um fato ou situação de conteúdo econômico) • Aspecto temporal (momento em que se considera ocorrido o fato gerador) • Aspecto espacial (lugar em que se considera ocorrido o fato gerador) • Aspecto pessoal (atributos e qualificações da pessoa que realiza o fato gerador) 	<ul style="list-style-type: none"> • Critério subjetivo (sujeitos integrantes do polo ativo e do polo passivo da obrigação tributária) • Critério quantitativo (elementos necessários para apuração do <i>quantum debeatur</i>, usualmente definido pela base de cálculo e alíquota) • Critério operacional (data de vencimento, local do cumprimento e forma de cobrança)

3.1. ASPECTO MATERIAL

A regra que atribui a competência à União Federal para a instituição de contribuições sociais sobre a importação de bens e serviços

do exterior pode ser extraída dos artigos 149, §2º, IIº, e 195, IV¹⁰, da Constituição Federal de 1988, dispositivos estes que foram trazidos pela Emenda Constitucional nº 42/2003. Com base nessa autorização constitucional, sobreveio a Medida Provisória nº 164/2004, instituindo a contribuição ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, tendo sido posteriormente convertida na Lei nº 10.865/2004.

Conforme a Exposição de Motivos nº 00008/2004 – MF, a contribuição ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação foram instituídas com o intuito de conferir tratamento isonômico, sob a perspectiva tributária, entre os bens e serviços nacionais, e os importados, que passariam a ser tributados às mesmas alíquotas daqueles. Nesse sentido, é possível concluir que, embora não haja menção expressa na Exposição de Motivos, o fundamento para a criação das referidas contribuições sociais foi a cláusula do tratamento nacional, prevista no Artigo III do GATT.

Como visto, o aspecto material da hipótese de incidência pode ser entendido como a descrição objetiva de um fato ou situação de conteúdo econômico cuja ocorrência dá origem à obrigação tributária. Vale dizer, o aspecto material é sempre composto por um verbo e seu complemento, que, no caso da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, pode ser entendido como “importar bens ou serviços do exterior”. Assim, desde logo é possível identificar duas materialidades distintas, que são a importação de bens e a importação de serviços, constituindo, cada qual, uma regra-matriz de incidência autônoma.

Em relação à contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS-Importação incidentes sobre a importação de bens, observa-se que o aspecto material é bastante similar ao do Imposto de Importação. Dessa forma, a importação de bens do exterior deve ser entendida como a entrada de

9 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;

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

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.

bens estrangeiros no território nacional, conforme o disposto no art. 3º, I, da Lei nº 10.865/2004.

No tocante à contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS incidentes sobre a importação de serviços, conforme foi possível constatar em outro estudo sobre o tema, o seu aspecto material pressupõe: (i) a configuração de uma prestação de serviços; (ii) o elemento de conexão com o território nacional, que se dá por meio da execução ou do resultado do serviço; (iii) que o prestador de serviços seja residente ou domiciliado no exterior, nos termos do art. 1º, §1º, da Lei nº 10.865/2004; e (iv) o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores ao prestador de serviços, como contraprestação pelo serviço prestado. (FERNANDES; MINEIRO; 2018, p. 1114).

3.2. ASPECTO TEMPORAL

Considerando-se o aspecto temporal da hipótese de incidência como o momento em que se considera ocorrido o fato gerador, é possível observar que o art. 4º da Lei nº 10.865/2004 cuidou de explicitá-lo, no tocante à contribuição ao PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação. Nesse sentido, no caso de importação de bens, em regra, considera-se ocorrido o fato gerador na data de registro da declaração de importação.

Já no caso de importação de serviços, o aspecto temporal é a data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior, como contraprestação pelo serviço prestado. Assim, embora a configuração da importação de serviços demande a observância de vários requisitos, somente surgirá o dever de recolher as referidas contribuições no instante em que houver o pagamento, por qualquer meio, do prestador de serviços.

3.3. ASPECTO ESPACIAL

Considerando-se o aspecto espacial da hipótese de incidência, por sua vez, como o local em que se considera ocorrido o fato gerador, observa-se que este somente poderá ser o território nacional, seja no caso da importação de bens ou de serviços, ainda que a execução de serviços ocorra no exterior, sendo necessário que o resultado seja concretizado

no País. Vale destacar, o aspecto espacial é relevante para a definição do sujeito ativo das contribuições em análise.

3.4. ASPECTO PESSOAL

Como já visto, o aspecto pessoal da hipótese de incidência diz respeito aos atributos e qualificações da pessoa que realiza o fato gerador; assim, desde logo, é possível constatar que a pessoa física ou jurídica que promove a importação é justamente quem protagoniza o fato gerador, caracterizando-se como contribuinte da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

No caso da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação de bens, o art. 5º, I, da Lei nº 10.865/2004 prevê como contribuinte o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional.

Já no caso da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação de serviços, o art. 5º, incisos II e III, da Lei nº 10.865/2004, prevê como contribuinte a pessoa física ou jurídica contratante (tomadora) dos serviços ou, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior, o beneficiário do serviço. Nesse sentido, o legislador buscou ser coerente ao eleger o contratante dos serviços como protagonista do fato gerador das contribuições, na medida em que será ele quem realizará o pagamento ou remessa de valores ao prestador situado no exterior.

3.5. CRITÉRIO SUBJETIVO

O critério subjetivo da regra-matriz de incidência tributária integra o comando normativo, na medida em que indica os sujeitos integrantes do polo ativo e do polo passivo da obrigação tributária. Não se confunde, portanto, com o aspecto pessoal da hipótese de incidência, tendo em vista que a pessoa que praticou o fato gerador não necessariamente integrará o polo passivo da obrigação tributária: caso seja a mesma pessoa, o sujeito passivo será o contribuinte; caso sejam pessoas diversas, o sujeito passivo será o responsável tributário.

No caso da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, o sujeito ativo será a União Federal e o sujeito passivo será, em regra, o contribuinte, pessoa física ou jurídica que promover a importação de bens e serviços, conforme indicado no aspecto pessoal da hipótese de incidência (art. 5º da Lei nº 10.865/2004). Contudo, o art. 6º da Lei nº 10.865/2004¹¹ enumera algumas hipóteses de responsabilidade solidária, o que não exclui o contribuinte do polo passivo da obrigação tributária, mas inclui outros sujeitos.

3.6. CRITÉRIO OPERACIONAL

No critério operacional do comando normativo, é possível identificar os elementos acidentais da obrigação tributária, que indicam o *modus operandi* para o seu adequado adimplemento. (SILVA, 2018, p. 116). Para fins do presente estudo, vale mencionar apenas o prazo de recolhimento das contribuições, previsto no art. 13, da Lei nº 10.865/2004: no caso da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação de bens, será a data do registro da declaração de importação; e no caso da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação de serviços, o prazo de recolhimento será a data do pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa.

Observa-se, portanto, a coincidência entre a data da ocorrência do fato gerador (aspecto temporal da hipótese de incidência) e o prazo de recolhimento (critério operacional do comando normativo).

11 Art. 6º 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.

3.7. CRITÉRIO QUANTITATIVO

O critério quantitativo também integra o comando normativo, na medida em que apresenta os elementos necessários para apuração do *quantum debeatur*, que é usualmente definido pela base de cálculo e alíquota. No caso da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, especificamente quando se trata de pessoa jurídica sujeita ao regime não-cumulativo, também é importante a análise do direito ao crédito, para a definição do montante a ser recolhido aos cofres públicos.

3.7.1. BASE DE CÁLCULO

No caso da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação de bens, o art. 7º, I, da Lei nº 10.865/2004, com redação dada pela Lei nº 12.865/2013, prevê que a base de cálculo será a mesma do Imposto de Importação, qual seja, o valor aduaneiro, apurado segundo as normas do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT), incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto Legislativo nº 30/1994 e promulgado pelo Decreto nº 1.355/1994.

Em sua redação original, o art. 7º, I, da Lei nº 10.865/2004 previa a inclusão, na base de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, do valor do ICMS e das próprias contribuições. Todavia, essa inclusão extrapolou o disposto no art. 149, §2º, III, “a”, da CRFB/1988, incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001, que prevê o valor aduaneiro como base de cálculo possível para as contribuições sociais incidentes sobre a importação.

Desse modo, o STF, por ocasião do julgamento do RE 559.937/RS, declarou a inconstitucionalidade da segunda parte do art. 7º, I, da Lei nº 10.865/2004, reconhecendo, ainda, que a expressão “valor aduaneiro” prevista no art. 149, §2º, III, “a”, da CRFB/1988, possui um sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação para indicar a base de cálculo do Imposto de Importação. Assim, não restam dúvidas de que o valor do ICMS, da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação não integram a base de cálculo das próprias contribuições.

No tocante à contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS incidentes sobre a importação de serviços, o art. 7º, II, da Lei nº 10.865/2004 prevê que a base de cálculo será o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do ISSQN e do valor das próprias contribuições. Contudo, como será demonstrado a seguir, esse dispositivo legal carece de fundamentação constitucional, na medida em que o art. 149, §2º, III, “a”, estipula que, no caso de importação, as contribuições sociais terão por base o valor aduaneiro, o que não se verifica na importação de serviços.

3.7.1.1. PRIMEIRA INCONSTITUCIONALIDADE: BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO AO PIS/PASEP E DA COFINS NA IMPORTAÇÃO DE SERVIÇOS

Inicialmente, é importante destacar que as regras previstas no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT) se aplicam exclusivamente à importação de mercadorias. Nos termos do Artigo 1 do AVA-GATT, o valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, no âmbito do comércio internacional. Nesse sentido, o valor aduaneiro é relevante para a definição da base de cálculo da tarifa aduaneira ou, no caso do Brasil, do Imposto de Importação.

Vale destacar, o art. 149, §2º, III, “a”, da CRFB/1988, incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001, prevê que as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, de competência da União, 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”. *A contrario sensu*, o legislador não é livre para escolher outras bases de cálculo para as referidas materialidades, sob pena de tornar inócuo o referido dispositivo constitucional¹².

Assim, considerando-se que o conceito de valor aduaneiro não se aplica às importações de serviços e que o rol do art. 149, §2º, III, “a”, da CRFB/1988 é taxativo, com a edição da Emenda Constitucional nº

12 Todavia, por ocasião do julgamento do RE 603.624/SC, no qual o STF analisou a legitimidade da exigência da contribuição ao SEBRAE, à APEX e à ABDI, a Corte entendeu que o rol previsto no art. 149, §2º, III, da CRFB/1988 é exemplificativo.

42/2003, atribuindo à União a competência para instituir contribuições sociais sobre a importação de bens e serviços (art. 149, §2º, II e art. 195, IV, ambos da CRFB/1988), surgiu uma incoerência incontornável: o aspecto material possível (importação de serviços) das contribuições sociais sobre a importação não se adequa à base de cálculo possível (valor aduaneiro), razão pela qual a sua cobrança é inconstitucional.

Contudo, ao enfrentar o tema, o STF alcançou conclusão diversa: em vez de reconhecer a inconstitucionalidade da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, entendeu apenas que não seria possível incluir, na base de cálculo, o valor do ISSQN e das próprias contribuições, aplicando-se o entendimento firmado no julgamento do RE 559.937/RS, que tratou da base de cálculo das contribuições incidentes na importação de bens. Embora essa questão específica não tenha sido afetada à sistemática de repercussão geral pelo STF, é possível observar o entendimento da Corte em diversos julgados (a saber, RE 1.041.925 AgR/PR, RE 980.249 AgR-Segundo/SP e RE 1.105.428 AgR/SP).

Segundo a Ministra Rosa Weber, relatora no RE 1.041.925 AgR, “a única hipótese constitucionalmente admitida para a determinação da base de cálculo das contribuições sociais incidentes sobre a importação, seja de serviços ou de produtos estrangeiros, é o ‘valor aduaneiro’”. Trata-se de premissa correta, embora tenha levado a Ministra à conclusão de que o valor aduaneiro poderia servir como base de cálculo para a contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação de serviços, o que, com a devida vênia, não condiz com as normas do AVA-GATT.

3.7.2. ALÍQUOTAS

Conforme a redação original do art. 8º da Lei nº 10.865/2004, as alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação eram de 1,65% e 7,6%, respectivamente, aplicando-se, de forma indistinta, para a importação de bens e de serviços. Todavia, com a Medida Provisória nº 540/2011, convertida na Lei nº 12.546/2011, foi instituído o adicional de COFINS-Importação para determinados produtos, em nítida afronta ao princípio da não-discriminação.

Além disso, após o julgamento do RE 559.937/RS, que reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do valor do ICMS, da contribuição ao

PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação na base de cálculo das próprias contribuições, o Poder Executivo editou a MP nº 668/2015, posteriormente convertida na Lei nº 13.137/2015, elevando as alíquotas das contribuições incidentes sobre a importação de bens para 2,1% e 9,65%, e mantendo as alíquotas de 1,65% e 7,6% sobre as importações de serviços. Contudo, como será demonstrado a seguir, essa majoração das alíquotas também é inconstitucional, por violar o princípio da não-discriminação.

3.7.2.1. SEGUNDA INCONSTITUCIONALIDADE: ADICIONAL DE COFINS-IMPORTAÇÃO

A Medida Provisória nº 540/2011, convertida na Lei nº 12.546/2011, foi editada no contexto do denominado “Plano Brasil Maior”, que foi um programa do governo Dilma lançado em 2011, com o objetivo de aumentar a competitividade da indústria nacional. Dentre as medidas trazidas à época, vale citar a Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB, que surgiu como uma forma de desoneração da folha de salários para alguns setores econômicos específicos, sobretudo aqueles mais afetados pela crise de 2008 e pela competitividade externa.

Nesse sentido, conforme é possível observar na Exposição de Motivos da MP nº 540/2011, foi instituído o adicional de 1% ao COFINS-Importação, sob o pretexto de garantir neutralidade e simetria para os produtos atingidos pela desoneração da folha (CPRB), além de aumentar a competitividade da indústria nacional. Assim, buscar-se-ia equiparar a carga tributária do produto nacional (COFINS + CPRB) e do produto importado (COFINS-Importação + Adicional).

Contudo, ressalta-se que a tributação incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho, notadamente as contribuições previdenciárias, dentre as quais se inclui a CPRB (embora tenha como base de cálculo a receita bruta), não possui relação com a tributação sobre a produção ou circulação de bens e sobre a prestação de serviços, não atraindo, portanto, a aplicação do princípio da não-discriminação previsto no GATT e no GATS. Dessa forma, a Lei nº 10.865/2004, em seu art. 8º, §21, ao prever o adicional de 1% ao COFINS-Importação, traz uma nítida discriminação do produto importado em relação ao produto nacional.

Não obstante, por ocasião do julgamento do RE 1.178.310/PR (Tema 1.047 de Repercussão Geral), o STF decidiu ser constitucional o adicional de 1% ao COFINS-Importação.

3.7.2.2. TERCEIRA INCONSTITUCIONALIDADE: ALÍQUOTAS MAJORADAS DE PIS/COFINS-IMPORTAÇÃO

Conforme a Exposição de Motivos da MP nº 668/2015, a justificativa para a majoração das alíquotas das contribuições incidentes sobre a importação de bens para 2,1% e 9,65% seria evitar que os produtos importados tivessem tributação mais favorecida do que os produtos nacionais, considerando-se a decisão do STF no RE 559.937/RS, que reconheceu a inconstitucionalidade parcial da base de cálculo das contribuições, e a Lei nº 12.865/2013, que ajustou a redação do art. 7º, I, da Lei nº 10.865/2004, para limitar a base de cálculo ao valor aduaneiro.

Entretanto, esse raciocínio pressupõe que, diferentemente da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, o ICMS integrasse a base de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre os produtos nacionais. Assim, a diferença entre as bases de cálculo aplicáveis sobre os produtos nacionais (com ICMS) e importados (sem ICMS) é que justificaria a diferença entre as alíquotas (1,65% e 7,6%, em comparação com 2,1% e 9,65%), como uma forma de compensação.

Contudo, com o julgamento pelo STF do RE 574.706/PR, no dia 15/03/2017, em sede de repercussão geral (Tema 69), a Corte fixou a tese de que o “o ICMS não compõe a base de cálculo para a incidência do PIS e da COFINS”. Por ocasião do julgamento dos embargos de declaração, foram modulados os efeitos da decisão, cuja produção ocorrerá após 15/03/2017, ressalvadas as ações judiciais e administrativas protocoladas até a data da sessão de julgamento.

Não obstante a modulação dos efeitos da referida decisão, é importante destacar que o ICMS nunca compôs a base de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS. Nesse sentido, o argumento que supostamente justificava a aplicação de alíquotas majoradas da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação nunca esteve correto. Assim, em que pese os sólidos argumentos trazidos pela doutrina sobre o tema (SEHN, 2021, p. 202), não se trata de inconstitucionalidade

superveniente, tendo em vista que a violação ao princípio da não-discriminação se observa desde a edição da MP nº 668/2015.

3.7.3. CREDITAMENTO

Em observância ao princípio da não cumulatividade, aplicável à contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS, nos termos do art. 195, §12, da CRFB/1988¹³, e das Leis nº 10.637/2002 e 10.833/2003, o art. 15 da Lei nº 10.865/2004 prevê a possibilidade de aproveitamento de créditos relativos às contribuições pagas na importação de bens e serviços, pelas pessoas jurídicas sujeitas ao regime não-cumulativo, nas seguintes hipóteses: (i) bens adquiridos para revenda; (ii) insumos; (iii) energia elétrica consumida; (iv) aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil; e (v) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado.

Por sua vez, o art. 15, §1º-A, da Lei nº 10.865/2004 veda o aproveitamento de créditos relativos ao adicional de COFINS-Importação. Essa vedação demonstra mais uma inconstitucionalidade na regra-matriz de incidência das contribuições incidentes sobre a importação, na medida em que viola o princípio da não cumulatividade, que possui um núcleo mínimo de sentido na Constituição Federal¹⁴, embora a lei possa definir quais setores serão abarcados pelo regime não cumulativo.

Não obstante, por ocasião do julgamento do RE 1.178.310/PR, já mencionado, o STF manifestou entendimento diverso, conforme o voto do Ministro Alexandre de Moraes, fixando a seguinte tese de repercussão geral: “A vedação ao aproveitamento do crédito oriundo do adicional de alíquota, prevista no artigo 15, § 1º-A, da Lei nº

13 Art. 195 § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

14 No julgamento da ADI 2.325/DF, que versava sobre o princípio da não cumulatividade aplicado ao ICMS, o Ministro Carlos Velloso deixou consignado que o núcleo mínimo da não cumulatividade seria o crédito físico, embora a lei (complementar, no caso) pudesse ampliar o direito de crédito para permitir o crédito financeiro. De toda forma, a vedação indiscriminada do direito ao aproveitamento de crédito relativo ao adicional de COFINS-Importação afronta tanto a possibilidade mais restritiva (crédito físico) quanto mais ampla (crédito financeiro), tornando a referida exação nitidamente cumulativa.

10.865/2004, com a redação dada pela Lei 13.137/2015, respeita o princípio constitucional da não cumulatividade.”

4. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto, foi possível confirmar a hipótese de que a regra-matriz da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação possui diversas inconstitucionalidades, dentre as quais:

- (i) a base de cálculo da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS na importação de serviços não encontra respaldo no art. 149, §2º, III, “a”, da CRFB/1988, incluído pela Emenda Constitucional nº 33/2001, que prevê o valor aduaneiro como única base de cálculo possível para os tributos incidentes sobre a importação;
- (ii) adicional de 1% ao COFINS-Importação: viola o princípio da não-discriminação, na medida que cria ao produto importado uma exação não prevista aos produtos nacionais;
- (iii) alíquotas majoradas de PIS/COFINS-Importação: também viola o princípio da não-discriminação, na medida em que o produto importado está sujeito a alíquotas maiores do que o produto nacional, ainda que, em ambos os casos, o ICMS não integre a base de cálculo das contribuições.

REFERÊNCIAS

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 109.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Tradução e notas de Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro; MINEIRO, Pedro Henrique Alves. A configuração do resultado do serviço para fins de incidência do PIS-Importação e da COFINS-Importação. *In.*: MURICI, Gustavo Lanna; CARDOSO, Oscar Valente; RODRIGUES, Raphael Silva (orgs.). **Estudos de direito processual e tributário em homenagem ao Ministro Teori Zavascki**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 94.

SEHN, Solon. **Curso de Direito Aduaneiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. **Obrigação tributária: regra-matriz, hipótese de incidência e os limites da confiança outorgada aos legisladores e aplicadores da lei**. Coleção Paulo Coimbra. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2018.

TORRES, Heleno Taveira. Capital Estrangeiro e Princípio da Não-discriminação Tributária no Direito Interno e nas Convenções Internacionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 87, dez. 2002.

TREVISAN, Rosaldo. **O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional**. São Paulo: Aduaneiras: Lex Produtos Jurídicos, 2017.