

JOSÉ FERNANDO HÜNING

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO PIS E DA
COFINS NA IMPORTAÇÃO**

**Monografia apresentada como requisito parcial à conclusão
do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal do Paraná.**

Orientador: Prof. Dr. José Roberto Vieira

**CURITIBA
2005**

TERMO DE APROVAÇÃO

JOSÉ FERNANDO HÜNING

ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DA INCIDÊNCIA DO PIS E DA COFINS NA IMPORTAÇÃO

Monografia aprovada como requisito parcial à conclusão do Curso de Direito, Setor de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

Orientador: Prof. José Roberto Vieira

Prof.^ª Betina Treiger Grupenmacher

Prof. Elizeu de Moraes Corrêa

Curitiba, 10 de novembro de 2005

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	1
2. HISTÓRICO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO DIREITO BRASILEIRO	2
3. NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES	9
4. AS CONTRIBUIÇÕES COMO ESPÉCIE TRIBUTÁRIA	12
5. ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES	16
6. A NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA A INSTITUIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	20
7. O USO DE MEDIDAS PROVISÓRIAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	30
8. O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE APLICADO ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS	33
9. A BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS NA IMPORTAÇÃO	40
10. SÍNTESES CONCLUSIVAS	53
REFERÊNCIAS	55

RESUMO

O trabalho analisa aspectos relativos à constitucionalidade do PIS e da Cofins incidentes sobre a importação. Primeiramente, traça-se um resumo da história das contribuições no direito brasileiro. Posteriormente é tratada a classificação dos tributos em geral e das contribuições em particular. Passa-se, então, à análise da necessidade de lei complementar para a instituição dos tributos, em particular, das contribuições. O passo seguinte é o estudo sobre o uso de medida provisória para instituir ou majorar tributos, necessário para a avaliação do Princípio da Anterioridade aplicado às contribuições incidentes sobre a importação. Por último, é analisada a base de cálculo prevista na lei para o PIS/Cofins-Importação, cotejando-a com a previsão constitucional.

Palavras-chave: PIS/Pasep-Importação e Cofins-Importação. Constitucionalidade. Lei Complementar. Princípio da Anterioridade. Base de Cálculo.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como intuito o estudo de alguns aspectos relativos à constitucionalidade da Contribuição para o PIS/PASEP e da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, incidentes sobre a importação. Esses aspectos foram selecionados por serem os mais polêmicos e corresponderem àqueles em que a doutrina mais focalizou sua apreciação.

Primeiramente, traçar-se-á um histórico da figura das Contribuições Sociais para a Seguridade Social no direito brasileiro, que principia em 1923, com a Contribuição Previdenciária à Caixa de Aposentadorias e Pensões dos Empregados das Estradas de Ferro. Serão destacados os fatos marcantes dessa história, que foram a instituição do Programa de Integração Social (PIS) e do Plano de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), ambos em 1970; a promulgação da Constituição de 1988, que determinou as fontes para financiamento da Seguridade Social, usando, para esse fim, as Contribuições Sociais, e o estabelecimento da não-cumulatividade para o PIS e para a COFINS, respectivamente em 2003 e 2004. A finalidade desse retrospecto é procurar entender em que contexto passam, a partir de maio de 2004, o PIS/PASEP e a COFINS, a incidir sobre a importação de bens e de serviços.

Com a intenção de identificar o regime jurídico aplicável às contribuições em foco, estudar-se-ão as questões relativas à classificação dos tributos e, em particular, das contribuições.

O primeiro ponto a ser enfrentado em relação à análise quanto à constitucionalidade será a questão da exigência de lei complementar para a instituição das contribuições. Em seguida, o trabalho examinará a compatibilidade da instituição ou majoração dos tributos com o instrumento das medidas provisórias. Próxima dessa matéria, será também analisada a aplicação do Princípio da Anterioridade na instituição do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

Por fim, será a discussão será posta naquele que, provavelmente, é o ponto

mais polêmico da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, instituidora dessas contribuições: sua base de cálculo. Várias questões daí exsurtem. Pode a lei criadora dessas contribuições estabelecer para elas base de cálculo diferente da prevista pela Constituição? Pode lei posterior alterar o conceito de valor aduaneiro estabelecido em acordo internacional recepcionado no direito brasileiro? Teria a Lei nº 10.865/2004 violado o artigo 110 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN)? Buscar-se-ão respostas a essas indagações. Com esse objetivo, será utilizada a já farta bibliografia de artigos publicados em periódicos e coletâneas, especificamente sobre esse tema.

2. HISTÓRICO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS NO DIREITO BRASILEIRO

As Contribuições Sociais, conforme será examinado mais adiante nesse trabalho, constituem espécie, segundo a doutrina, da qual deflui a subespécie “Contribuições para a Seguridade Social”. Esta, consoante o Capítulo II do Título VIII “Da ordem social” da Constituição Federal (CF), é destinada a financiar ações nas áreas da saúde, previdência e assistência social (CF, art. 194).

O primeiro diploma legal a criar um sistema de assistência previdenciária no Brasil foi o Decreto Legislativo nº 4.682, de 24 de janeiro de 1923, que instituía uma Caixa de Aposentadoria e Pensões para os Empregados das Estradas de Ferro. O plano criado servia não só à concessão de aposentadoria e pensões, como também à prestação de serviços médicos e farmacêuticos¹. Os fundos para fazer frente a essas despesas provinham de uma contribuição mensal dos empregados (3% de seus vencimentos), da empresa (1% de sua renda bruta) e de um adicional de 1,5% sobre as tarifas da estrada de ferro. Estava, pois, montado um modelo tripartite, em que

¹ Nicolau KONKEL JUNIOR, *Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência*, p. 40.

contribuíam empregados, empresa e usuários do serviço.

Mais tarde, na década de trinta do século passado, verificou-se uma ampliação do sistema, com a reunião de segurados por categoria profissional. Foi a época da criação dos Institutos de Aposentadoria e Pensões (IAPs). O sistema de capitalização tripartite dos institutos prosseguiu, tendo, ainda, sido criada, em 1935, uma “Taxa Previdenciária”, que incidia sobre os produtos importados. Essa “taxa” assemelha-se em muito às contribuições ora cobradas com destinação para a seguridade social.

O momento posterior, relativo à evolução da previdência social no Brasil, é demarcado pela edição do Decreto-lei nº 72, de 21 de novembro de 1966, que faz a unificação do sistema previdenciário brasileiro, criando o Instituto Nacional de Previdência Social (INPS), que sucede os extintos Institutos de Aposentadoria e Pensões. Essa unificação é feita na esteira do Golpe Militar de 1964, em que a centralização administrativa constitui característica marcante dos governos ditos revolucionários.

O Decreto-lei nº 72, de 21 de novembro de 1966, mantém o modelo tripartite, definindo, em seu artigo 71, a participação da União nas receitas da previdência social, que seria:

a) pelo produto das taxas cobradas diretamente ao público, sob a denominação genérica de “quota de previdência”; b) pelo produto da taxa a que se referia o artigo 9º da Lei nº 3.501, de 21 de dezembro de 1958; c) pela percentagem da taxa de despacho aduaneiro, cobrada sobre o valor das mercadorias importadas do exterior; d) pelas receitas decorrentes de 5% sobre o imposto adicional de renda das pessoas jurídicas a que se referia a Lei nº 2.862, de 4 de setembro de 1956; e) de 5% sobre a emissão de bilhetes da loteria federal; f) de 5% sobre o movimento global de aposta em corridas; g) pela dotação própria do orçamento da União, com importância que fosse suficiente para atender o pagamento do pessoal e das despesas de administração geral das instituições de previdência social, bem como para o complemento da contribuição que lhe incumbia².

Verifica-se que o perfil das fontes, originariamente previstas, para o financiamento do INPS não difere significativamente das fontes alçadas ao *status* constitucional em 1988 e que aparecem no artigo 195 da CF, quais sejam, a

² *Apud* Nicolau KONKEL JUNIOR, *Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência*, p. 53.

contribuição dos empregados sobre seus salários, dos empregadores sobre a folha de salários, o faturamento ou receita bruta e o lucro e do concurso de prognósticos, em função de sua receita.

A história, no entanto, das contribuições sociais que são objeto desse estudo principia em 1970, com a instituição do Programa de Integração Social (PIS) pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, que foi feita com base na competência residual da União³.

Em seguida, no âmbito do Serviço Público, foi criado o Plano de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), com vistas a atingir os mesmos objetivos do PIS, que corresponderiam, nesse caso, a distribuição de parcela da receita entre os servidores da União, do Estado, do Distrito Federal e dos Municípios. O diploma instituidor foi a Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970.

Todavia, a instituição desses dois programas não coincide com o que, nos dias de hoje, é entendido como Contribuição Social. O PIS e o PASEP visavam a materializar norma de caráter programático da Constituição de 1967 que propugnava a melhoria da condição social dos trabalhadores, prevendo, inclusive, a participação nos lucros da empresa. Com a arrecadação decorrente dessas contribuições, seria pago aos empregados do setor privado ou público que percebessem até 2 (dois) salários mínimos de remuneração mensal o valor de um salário mínimo anual.

A Lei Complementar nº 26, de 11 de setembro de 1975, criou o Fundo PIS/PASEP, com a unificação dos Fundos constituídos pelas Leis Complementares nºs 07/1970 e 08/1970.

Com o advento da Emenda Constitucional nº 8, de 14 de abril de 1977, entendeu o STF que teria perdido o PIS a sua natureza tributária. Isso por força de dois argumentos: o primeiro argumento foi a inclusão, no artigo 43 da Constituição de 1969, que estabelecia a competência do Congresso Nacional, de inciso adicional para as Contribuições Sociais (inciso X) diferente daquele dedicado aos tributos (inciso I);

³ *Ibidem*, p. 614.

o segundo argumento foi o entendimento do Supremo Tribunal Federal (STF) de que a arrecadação do PIS não era sequer receita pública, e, por consequência, não era tributo, pois o fundo era recolhido aos cofres de instituição autônoma (Caixa Econômica Federal), onde se destinava à formação do patrimônio do trabalhador⁴.

Essa condição teria sido mantida até a promulgação da Constituição Federal de 1988, que dispôs sobre um novo PIS, traduzindo a fisionomia de um novo tributo, que não guarda relação com a participação nos lucros da empresa. Segundo o artigo 239 da Constituição Federal, as contribuições para o PIS e para o PASEP passam a financiar o programa do seguro-desemprego e o abono de um salário mínimo anual, pago a empregados que percebam até dois salários mínimos mensais.

Por sua vez, a COFINS tem como base constitucional a Contribuição para a Seguridade Social incidente sobre o faturamento, prevista no artigo 195, I. Até a promulgação da lei que viria a criar a COFINS, o artigo 56 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT) previu a continuidade da incidência da antiga contribuição sobre o faturamento, o FINSOCIAL, criado pelo Decreto-lei nº 1.940, de 25 de maio de 1982. Esse dispositivo destinou 5 dos 6 décimos percentuais de sua alíquota à Seguridade Social.

Com a edição da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, é instituída a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, deixando de existir o FINSOCIAL. A base de cálculo atribuída à contribuição foi o faturamento, entendido este como a receita bruta de vendas de mercadorias e serviços de qualquer natureza.

Mais tarde, a Medida Provisória (MP) nº 1.212, de 28 de novembro de 1995 (convertida na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998), estabeleceu para a contribuição para o PIS/PASEP e para a COFINS a base do faturamento, para as pessoas jurídicas de direito privado; da folha de salários, para as entidades sem fins lucrativos (PIS/PASEP); e das receitas correntes arrecadadas e transferências correntes

⁴ Octavio Campos FISCHER, *A Contribuição ao PIS*, p. 91-92.

e de capital recebidas por pessoa jurídica de direito público interno (PIS/PASEP).

A Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, conversão da original Medida Provisória nº 1.724, de 29 de outubro de 1998, ampliou a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS, definindo o faturamento como a “totalidade das receitas auferidas”, sendo posteriormente recepcionada pela Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998, que estabelece as mesmas definições da lei, só que, estranhamente, em momento posterior à edição da lei, que ainda estava em sua *vacatio legis* quando da promulgação da Emenda Constitucional: a lei produziu efeitos a partir de 1º de fevereiro de 1999.

O PIS/PASEP, por sua vez, tem como embasamento constitucional o artigo 239 da Constituição, que propugna a existência do Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7/1970, e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8/1970, com a finalidade de financiar o programa de seguro-desemprego e o abono anual de um salário mínimo.

A Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, estabelece ainda a não-cumulatividade na cobrança da Contribuição para o PIS/PASEP. Isso significa que, a partir da publicação dessa lei, a incidência do PIS deixa de ser em cascata, em que todas as etapas do processo produtivo são tributadas com a mesma alíquota. A contribuição passa a gerar um sistema de conta-corrente, à semelhança do IPI e do ICMS, onde despesas com insumos constituem créditos para o cálculo da contribuição a ser recolhida. O mesmo ocorre com a COFINS, que tem a não-cumulatividade estabelecida pela Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

É dentro desse contexto que a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e a Contribuição para o PIS/PASEP são estendidas para incidirem sobre a importação de bens ou serviços do exterior. Afirmam Sérgio Gonini BENÍCIO e Benedicto Celso BENÍCIO JÚNIOR que, *“Apesar da denominação das contribuições, estas não se referem ao PIS/COFINS ‘tradicionais’ incidentes sobre o faturamento bruto das pessoas jurídicas, possuindo fatos geradores e bases de cálculo*

completamente distintos, tratando-se, portanto, de novas contribuições”⁵.

A incidência do PIS/PASEP e da COFINS na importação procura tornar equitativa a tributação do produto estrangeiro com o produto nacional, que já era atingido por essas contribuições. A competência para instituição do tributo é dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que alterou o inciso II do § 2º do artigo 149 e acrescentou o inciso III ao artigo 149 e o inciso IV ao artigo 195 a Constituição Federal⁶.

A criação efetiva do tributo ocorre com a edição da Lei nº 10.865, de 30 de

⁵ Sérgio Gonini BENÍCIO; Benedicto Celso BENÍCIO JR., *As Principais Questões do PIS e COFINS Não-Cumulativos e sua Incidência sobre as Importações*, in: Marcel Magalhães PEIXOTO, Octavio Campos FISCHER (Coord.), *PIS-COFINS - Questões Atuais e Polêmicas*, p. 751.

⁶ A EC nº 42, de 2003, deu nova redação ao inciso II do § 2º do artigo 149 e acrescentou o inciso III ao artigo 149 e o inciso IV ao artigo 195 da CF, ficando com a seguinte redação:

“**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.

§ 1º (...)

§ 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 - **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.

§ 3º A pessoa natural destinatária das operações de importação poderá ser equiparada a pessoa jurídica, na forma da lei.

§ 4º A lei definirá as hipóteses em que as contribuições incidirão uma única vez.

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:**

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre:

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;

b) a receita ou o faturamento;

c) o lucro;

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201;

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - **do importador de bens ou serviços do exterior**, ou de quem a lei a ele equiparar (grifou-se)”.

abril de 2004, conversão da Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004.

A partir desse momento, uma série de arguições de inconstitucionalidade ocorre em relação a essa lei, visando a desonerar as mercadorias importadas das contribuições. Dentre as alegações de inconstitucionalidade, destaca-se o questionamento sobre a base de cálculo das contribuições, que assume configuração diversa da expressa no texto constitucional. Enquanto a Constituição prevê implicitamente a incidência das contribuições sobre o valor aduaneiro, a Lei nº 10.865/2004, em seu artigo 7º, estabelece uma base de cálculo em que são acrescentados ao valor aduaneiro o 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) e o valor das próprias contribuições. No caso da prestação de serviços, a base de cálculo é o valor pago, antes da retenção do Imposto de Renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e do valor das próprias contribuições.

Quando o legislador infraconstitucional inclui na base de cálculo os impostos acima referidos, ele tem em vista estabelecer exatamente o mesmo critério utilizado para a cobrança das contribuições no mercado interno, com o fim de colocar em pé de igualdade o produto nacional com o produto estrangeiro, o que resultou na concepção de um novo conceito de valor aduaneiro, para os efeitos dessa lei.

Esse novo conceito de valor aduaneiro, entretanto, difere do que é definido no Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT, do qual o Brasil é signatário, e que é admitido no direito brasileiro por meio do Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994.

Além disso, a complexidade no cálculo das contribuições traz problemas para a implementação do tributo, inclusive para a Secretaria da Receita Federal, que não consegue estabelecer um cálculo automático pelo Sistema de Comércio Exterior - SISCOMEX, posto que não tem a disponibilidade das alíquotas e isenções para o ICMS de vinte e seis estados e mais o Distrito Federal. Nessa ocasião, é baixado o Ato Declaratório Executivo (ADE) SRF nº 17, de 30 de abril de 2004, publicado em edição

extra do Diário Oficial da União (DOU), de 30 de abril de 2004, que dispõe sobre fórmulas para o cálculo das contribuições. Essas fórmulas são editadas com erro, sofrendo correção e resultando na republicação desse ADE no DOU de 10 de maio de 2004. O ADE SRF nº 17/2004 é revogado pela Instrução Normativa SRF nº 436, de 27 de julho de 2004, que traz novamente as fórmulas para o cálculo das contribuições incidentes na importação de bens, com pequena modificação em relação ao ADE, apresentando também fórmulas para a importação de serviços e para o caso de o IPI ser tributado com alíquota específica.

3. NATUREZA JURÍDICA DAS CONTRIBUIÇÕES

Até a promulgação da Constituição de 1988, tratava-se de matéria controversa definir se as contribuições seriam ou não tributos. No entanto, a remissão do artigo 149, que trata das contribuições especiais, aos artigos 146, III, e 150, I e III, da CF, eliminou as possíveis dúvidas a esse respeito, pois estabeleceu como aplicáveis às contribuições os mais importante princípios constitucionais tributários, como da legalidade, da irretroatividade e as normas gerais em matéria tributária. Assim, a doutrina passa majoritariamente a reconhecer a natureza tributária das contribuições especiais.

Abraçam esse entendimento, entre outros, Octavio Campos FISCHER⁷, José Eduardo Soares de MELO⁸, Paulo de Barros CARVALHO⁹, José Roberto VIEIRA¹⁰, Ives Gandra da Silva MARTINS¹¹, Geraldo ATALIBA¹², Marçal JUSTEN FILHO¹³, Roque Antonio CARRAZZA¹⁴, Sacha Calmon Navarro COELHO¹⁵, Fabiana Del Padre

⁷ Octavio Campos FISCHER, *op. cit.*, p. 70.

⁸ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, p. 89.

⁹ Paulo de Barros CARVALHO, *Curso de Direito Tributário*, p. 42-43.

¹⁰ *Apud* Octavio Campos FISCHER, *op. cit.*, p. 71.

¹¹ Ives Gandra da Silva MARTINS, *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, in: Hugo de Brito MACHADO (Coord.), *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, p. 328-340.

¹² Geraldo ATALIBA, *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 189-192.

¹³ *Apud* Octavio Campos FISCHER, *op. cit.*, p. 71.

¹⁴ Roque Antonio CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 494-495.

TOMÉ¹⁶ e também o Supremo Tribunal Federal¹⁷.

Divergem desse posicionamento, não considerando as contribuições como tributos, Marco Aurélio GRECO¹⁸, Ruy Barbosa NOGUEIRA¹⁹, Luiz MÉLAGA²⁰, entre outros.

Dentre os argumentos trazidos a favor da tese da não existência da natureza tributária nas contribuições, destacamos:

- a) numerosas outras restrições ou limitações que gravam os tributos não se aplicam às contribuições. Nessa linha de raciocínio, não se aplicariam às contribuições as “limitações do poder de tributar” referidas nos incisos IV e V do artigo 150 da Constituição Federal (Luiz MÉLEGA)²¹;
- b) a Constituição de 1988 enumera como espécies do gênero tributo apenas impostos, taxas e contribuições de melhoria, deixando de fora as contribuições (Marco Aurélio GRECO)²²;
- c) “... nas contribuições (...) o conceito básico não é o poder de império do Estado, nem o benefício que o indivíduo vai obter diretamente de uma atividade do Estado (nem necessariamente o seu custo), mas sim o conceito de solidariedade em relação aos demais integrantes de um grupo social ou econômico, em função de certa finalidade.” Pagam-se impostos porque alguém manifesta capacidade contributiva, paga-se taxa porque o contribuinte usufrui certa atividade estatal ou recebe certa prestação e “Paga-se contribuição porque o contribuinte faz parte de algum grupo, de alguma classe, de alguma categoria identificada a partir de certa

¹⁵ Sacha Calmon Navarro COELHO, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 402-411.

¹⁶ Fabiana Del Padre TOMÉ, *Contribuições para a Seguridade Social à Luz da Constituição Federal*, p. 88-89.

¹⁷ Manifestação do Supremo Tribunal Federal por meio do Recurso Extraordinário nº 146.733-9/SP, relatado pelo Ministro Moreira Alves, e publicado no Diário da Justiça (DJ) de 6 de novembro de 1992 (*apud* Nicolau KONKEL JR, *op. cit.*, p. 173).

¹⁸ Marco Aurelio GRECO, *Contribuições (uma figura “sui generis”)*, p. 80-81.

¹⁹ *Apud* José Soares de MELO, *op. cit.* p. 83.

²⁰ *Idem.*

²¹ *Idem.*

²² Marco Aurelio GRECO, *op. cit.*, p. 80.

finalidade qualificada constitucionalmente...” (Marco Aurelio GRECO)²³

A corrente majoritária, favorável à natureza tributária das contribuições, destaca os seguintes argumentos:

- a) em face da Constituição Federal de 1988, restou desprovida de interesse no direito positivo brasileiro a polêmica em torno da questão de saber se as contribuições sociais são, ou não, tributo. A própria Constituição foi taxativa, mandando a elas aplicar o regramento jurídico tributário (Hugo de Brito MACHADO²⁴, Geraldo ATALIBA²⁵ e Misabel DERZI²⁶);
- b) o elemento topográfico é irrelevante para a caracterização do instituto jurídico ou do tipo tributário. A circunstância de as contribuições estarem mencionadas nos quadrantes da Seguridade Social não pode interferir na essência da figura jurídica (Américo Masset LACOMBE)²⁷;
- c) não é fundamental a asserção de que as contribuições não são tributos porque não lhes são aplicáveis todos os princípios relativos a impostos e taxas. Cada tipo tributário apresenta regras diferenciadas, não são rigorosamente idênticos. Por exemplo, as imunidades genéricas só se aplicam aos impostos e admite-se exceção ao princípio da legalidade e da anterioridade para alguns impostos (Hugo de Brito MACHADO)²⁸;
- d) as contribuições traduzem receitas públicas derivadas, compulsórias, com afetação a órgão específico (destinação constitucional) e observam regime jurídico pertinente ao sistema tributário (José Eduardo Soares de MELO)²⁹;
- e) tudo que está sujeito ao regime tributário é tributo. Como as contribuições

²³ *Ibidem*, p. 83-84.

²⁴ Hugo de Brito MACHADO, *Curso de Direito Tributário*, p. 312-313.

²⁵ Geraldo ATALIBA, *op. cit.*, p. 189-192.

²⁶ *Apud* José Soares de MELO, *op. cit.*, p. 86.

²⁷ *Idem*.

²⁸ *Apud* José Soares de MELO, *op. cit.*, p. 87.

²⁹ José Soares de MELO, *op. cit.*, p. 92.

se sujeitam ao regime jurídico tributário, têm a natureza jurídica de tributo (Américo Masset LACOMBE)³⁰;

- f) “... ser ou não ser um tributo depende, (...), única e exclusivamente, da análise de sua regra-matriz: se a mesma for típica de tributo, tributo será” (Octavio Campos FISCHER).³¹

Os argumentos supra reproduzidos falam por si. Só faz sentido discutir-se a natureza jurídica das contribuições para definir o regime jurídico a ser a elas aplicado. E se a Constituição definiu aplicar os princípios tributários às contribuições, é porque pretendeu deixar clara a natureza jurídica de tributo.

4. AS CONTRIBUIÇÕES COMO ESPÉCIE TRIBUTÁRIA

Mesmo entre aqueles que defendem a natureza tributária das contribuições, há divergência quanto constituírem elas uma quarta espécie, autônoma, ou se fazem parte das citadas no artigo 145 da Constituição: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Defendem a posição de que as contribuições especiais são uma espécie tributária autônoma Hugo de Brito MACHADO³², Geraldo ATALIBA³³, José Eduardo Soares de MELO³⁴, Luciano AMARO³⁵, Marçal JUSTEN FILHO³⁶ e Nicolau KONKEL JUNIOR³⁷, entre outros. Esses autores sustentam que as contribuições são espécies autônomas e distintas dos impostos, taxas e contribuição de melhoria. O elemento “destinação” seria sua principal característica. Ao lado dos impostos, taxas e contribuição de melhoria, apareceriam as contribuições especiais e os empréstimos compulsórios.

³⁰ *Apud* Fabiana Del Padre TOMÉ, *Contribuições para a Seguridade Social à Luz da Constituição Federal*, p. 87.

³¹ Octavio Campos FISCHER, *op. cit.*, p. 93.

³² Hugo de Brito MACHADO, *op. cit.*, p. 46.

³³ Geraldo ATALIBA, *op. cit.*, p. 182-183.

³⁴ José Eduardo Soares de MELO, *op. cit.*, p. 42-43.

³⁵ Luciano AMARO, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 55-58.

³⁶ *Apud* Octavio Campos FISCHER, *op. cit.*, p. 71.

³⁷ Nicolau KONKEL JUNIOR, *op. cit.* p. 130.

Nesta linha, Nicolau KONKEL JUNIOR argumenta que a afetação dos recursos passou, a partir da edição da Constituição de 1988, a assumir a condição de base no atual sistema tributário nacional. Assim afirma o autor paranaense:

Dizem, aqueles que rejeitam essa característica como marca diferenciadora de um tributo, que a afetação é mera providência administrativa. Dizem, também, que os critérios diferenciadores só podem residir no próprio direito. No entanto, repetindo o mesmo argumento, esquecem que os próprios critérios utilizados até hoje para determinar a natureza jurídica de um tributo também o são com base em mera providência administrativa, qual seja, um atuar do Estado, relativamente ao contribuinte (teoria dos tributos vinculados e não vinculados). É até aceitável que a afetação fosse irrelevante até o momento da promulgação da Constituição Federal de 1988, afinal o Código Tributário Nacional não a consagrava, mas, ao contrário, a rejeitava expressamente. Ocorre que o conceito de parafiscalidade não é apriorístico, mas construído com base no sistema vigente, de modo que a supremacia constitucional não recepcionou essa regra estampada no Código Tributário Nacional.³⁸

Geraldo ATALIBA atenua a posição de considerar autonomamente as contribuições sociais ao estabelecer como critério básico para a classificação dos tributos a vinculação ou não deste a uma atividade estatal. Se o aspecto material da hipótese de incidência correspondesse a uma atividade estatal, seria um tributo vinculado; caso contrário, seria não-vinculado. Usa também como critério a atividade do Estado estar direta ou indiretamente referida ao obrigado, resultando uma subdivisão dos tributos vinculados³⁹. Assim, para ATALIBA, a taxa corresponderia a uma atividade do Estado diretamente vinculada ao contribuinte, enquanto a contribuição, seja a especial ou a de melhoria, corresponderia a uma atividade indiretamente vinculada. Nas palavras de Geraldo ATALIBA:

Pode-se dizer, portanto, que são tributos (1) vinculados aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de uma atuação estatal (ou uma consequência desta). Nesse caso, a lei põe uma atuação estatal no aspecto material da hipótese de incidência.

São tributos (2) não vinculados aqueles cuja hipótese de incidência consiste na descrição de um fato qualquer que não seja atuação estatal. Isto é, a lei põe, como aspecto material da hipótese de incidência, um fato qualquer não consistente em atividade estatal.⁴⁰

Corrente doutrinária oposta afirma que as contribuições, dependendo da forma como apareçam, podem ser classificadas como impostos ou como taxas. Seriam

³⁸ Nicolau KONKEL JUNIOR, *op. cit.* p. 130.

³⁹ Geraldo ATALIBA, *op. cit.* p. 130-136.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 131.

impostos quando não houvesse vinculação entre o critério material da hipótese de incidência do tributo e a atividade do Estado para a qual se destina a arrecadação. Nesse caso, o beneficiário da atividade estatal não guardaria relação com o sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, o contribuinte seria pessoa diferente daquela que é beneficiada pela contribuição. É o caso da maioria das contribuições, como as que incidem sobre a folha de salários, pagas pelo empregador para a Previdência Social, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, a Contribuição para o PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social, incidente sobre o faturamento das empresas.

Por outro lado, seriam taxas as contribuições em que a materialidade da hipótese de incidência estivesse vinculada à atividade do Estado para a qual se destina a arrecadação. O beneficiário da contribuição seria o próprio contribuinte. É o caso da Contribuição para a Previdência Social paga sobre o seu salário pelo empregado.

Defendem esse ponto de vista Paulo de Barros CARVALHO⁴¹, Roque Antonio CARRAZZA⁴², José Roberto VIEIRA⁴³, Américo Masset LACOMBE⁴⁴, Sacha Calmon Navarro COELHO⁴⁵, André Parmo FOLLONI⁴⁶, entre outros.

O fundamento dos argumentos dos que defendem essa tese está em que a classificação dos tributos, do ponto de vista do Direito Tributário, deve ser feita com base na norma jurídico-tributária e ela não envolve a destinação do tributo.

O próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 4º, afirma que a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da obrigação, sendo irrelevante para qualificá-lo a destinação legal do produto de sua arrecadação. Paulo de Barros CARVALHO vai além e acrescenta a base de cálculo à hipótese de incidência, elegendo esse binômio, que à luz da Constituição, atribuiu como revelador da natureza

⁴¹ Paulo de Barros CARVALHO. *op. cit.*, p. 42-44.

⁴² Roque Antonio CARRAZZA, *op. cit.*, p. 494-495.

⁴³ *Apud* Octavio Campos FISCHER, *op. cit.*, p. 71.

⁴⁴ *Apud* Octavio Campos FISCHER, *op. cit.*, p. 71.

⁴⁵ Sacha Calmon Navarro COELHO, *op. cit.*, p. 402-411.

⁴⁶ André Parmo FOLLONI, *Tributação sobre o Comércio Exterior*, p. 36-39.

do tributo⁴⁷. Se assim o é, não faz sentido utilizar outro critério para classificar os tributos que não os acima citados.

Essa mesma posição era a defendida por Octavio Campos FISCHER, que afirmava não existir diferença entre imposto e contribuição especial para o Direito Tributário, e sim para o Direito Financeiro, que é o ramo do direito que se ocupa com a destinação dos tributos⁴⁸.

Fabiana Del Padre TOMÉ também se alinha entre aqueles que consideram que as contribuições especiais não constituiriam espécie autônoma. Ela propõe uma classificação intermediária, em que assimila a proposta de Geraldo ATALIBA de divisão dos tributos em vinculados e não vinculados e, ao mesmo tempo, cria subcategorias dos impostos em sentido lato. Os tributos vinculados corresponderiam às taxas e contribuição de melhoria. Os não-vinculados seriam os impostos em geral, que se subdividiriam em impostos em sentido estrito (que não apresentam destinação legal de sua receita), contribuições (arrecadação vinculada a finalidades específicas) e empréstimos compulsórios (com previsão legal de restituição ao contribuinte). Assim expõe a autora:

Podemos, em vista disso, classificar os impostos, enquanto tributos não-vinculados a uma atuação estatal, em “impostos em sentido estrito”, “impostos com destinação específica” e “impostos restituíveis”. Os primeiros consistem nos impostos em geral, cujo produto da arrecadação não pode ser vinculado em virtude da vedação constitucional constante do art. 167, IV; os segundos, conhecidos como “contribuições”, são compostos por aqueles tributos que, embora possuam em sua hipótese de incidência a descrição de ato ou estado do particular, devem ter o produto de sua arrecadação legalmente destinado a finalidades específicas, previstas pela Carta Magna; os terceiros, denominados “empréstimos compulsórios”, além da exigência de serem vinculados aos motivos que justificaram sua instituição, devem apresentar legalmente a previsão de serem restituídos ao contribuinte⁴⁹.

À vista do que se pôde examinar, conclui-se que não há sentido em falar-se em vinculação indireta das contribuições, para diferenciá-las das taxas, que seriam tributos de vinculação direta. Pelo contrário, na maior parte das contribuições especiais, não há nenhuma vinculação entre a hipótese de incidência e uma atuação estatal. Não pode a

⁴⁷ Paulo de Barros CARVALHO, *op. cit.*, p. 28.

⁴⁸ Octavio Campos FISCHER, *op. cit.*, p. 77.

⁴⁹ Fabiana Del Padre TOMÉ, *op. cit.*, p. 82.

simples destinação dos recursos do tributo ser entendida como “atuação estatal”. Mesmo que haja uma posterior ação do Estado na área beneficiada com os recursos, não se observa nenhuma vinculação entre a atuação do Estado em determinadas áreas, especialmente as sociais, com a hipótese de incidência das contribuições especiais. Vinculação há, sim, na espécie contribuição de melhoria, em que a hipótese de incidência está intimamente relacionada com uma atuação estatal, inclusive na determinação de seu *quantum debeatur*.

É nosso entendimento que, à luz da norma jurídico tributária, as Contribuições Especiais ou são Impostos (em sua maioria) ou são Taxas. Todavia, em face de haver um regime jurídico particular a ser aplicado às Contribuições para a Seguridade Social, faz-se necessário que a classificação evolua em mais alguns níveis, de modo que se adota a sugestão de Fabiana Del Padre TOMÉ, inspirada em Eurico Marcos Diniz de Santi, de subdividir os impostos, enquanto tributos não-vinculados a uma atuação estatal, nas subespécies impostos em sentido estrito, contribuições e empréstimos compulsórios⁵⁰.

5. ESPÉCIES DE CONTRIBUIÇÕES

A classificação das espécies de Contribuição pela doutrina pode apresentar pequenas divergências em um ponto ou outro. A classificação, conforme será exposta aqui, é a apresentada pela doutrina majoritária.

A primeira subdivisão que a doutrina faz no gênero contribuições separa a espécie tributária do artigo 145, III, da Constituição Federal. Trata-se da Contribuição de Melhoria, decorrente de obras públicas, que tem sua qualificação legal como tributo literalmente determinada pela Constituição. A par da contribuição de melhoria, aparecem as contribuições especiais, que são as descritas nos artigos 149 e 195 da CF.

Essas contribuições, chamadas especiais, são subdivididas, pelo art. 149 da

⁵⁰ *Ibidem*, p. 82-83.

Constituição Federal, em três espécies: as contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas. A doutrina costuma dividir as Contribuições Sociais em Contribuições Sociais Genéricas ou Gerais (CF, art. 149) e Contribuições para a Seguridade Social (CF, art. 195)^{51,52,53}.

Dentre as espécies de Contribuição, são afetas ao escopo desse trabalho as Contribuições Sociais, que podem ser as Sociais Genéricas e as Sociais para a Seguridade Social.

As Contribuições Sociais para a Seguridade Social são aquelas dirigidas às áreas abrangidas pelo Capítulo II “Da Seguridade Social”, pertencente ao Título VIII “Da Ordem Social” da Constituição. O artigo 194 define que essas áreas são a saúde, a previdência e a assistência social. Assim, as contribuições destinadas a essas três áreas são Contribuições Sociais para a Seguridade Social.

Por sua vez, as Contribuições Sociais Genéricas são aquelas que também visam a assegurar direitos sociais, porém em áreas que não sejam a saúde, a previdência ou a assistência social. Estão aí incluídas, por exemplo, a contribuição relativa à habitação (FGTS), prevista no artigo 7º, III, da CF e a relativa à educação, prevista no artigo 212, § 5º da CF.

Em relação à classificação da contribuição para o PIS/PASEP, poucos autores atrevem-se a tecer comentários sobre a classificação da contribuição entre as Sociais Genéricas ou entre as destinadas à Seguridade Social.

José Eduardo Soares de MELO classifica o PIS/PASEP entre as Contribuições Sociais Genéricas, porém sem maiores comentários⁵⁴. Maria Ednalva de LIMA também concorda com o PIS/PASEP ser uma Contribuição Social Genérica. Ela, ao analisar a instituição do PIS/PASEP e da COFINS sobre a importação, afirma ter a Constituição criado duas Contribuições: uma Social Genérica, com base no artigo 149,

⁵¹ José Soares de MELO, *A Importação no Direito Tributário*, p. 197-198.

⁵² Adriano PINTO, *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, in: Hugo de Brito MACHADO (Coord.), *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*, p. 47.

⁵³ Octavio Campos FISCHER, *op. cit.* p. 101

⁵⁴ José Eduardo Soares de MELO, *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, p. 81.

§ 2º, II, denominada PIS/PASEP-Importação, e outra Social destinada ao Financiamento da Seguridade Social, com base no artigo 195, IV, denominada COFINS-Importação⁵⁵. Esse mesmo raciocínio pode ser aplicado ao PIS e à COFINS incidentes sobre a receita.

Halley HENARES NETO entra no âmago da questão, optando pela classificação da contribuição para o PIS/PASEP como Contribuição Social Genérica:

Outrossim, oriundo desta nova natureza, o PIS passou a configurar-se, de acordo com o art. 239 supra, como uma contribuição previdenciária “específica”, no sentido de que a afetação de sua receita tem destino a financiamento determinado, que, embora compreendido na previdência social, não se confunde com a seguridade como um todo, que abrange direitos relativos à saúde, assistência social e previdência, matéria mais ampla que à relativa a esta última, da qual o seguro-desemprego é apenas parte (neste sentido, ver Hamilton Dias de Souza, Curso de Direito Tributário, vol. 2, 2ª edição, p. 131). Por outro lado, no que concerne ao financiamento do abono anual aos empregados que percebem até dois salários mínimos de remuneração mensal, o PIS se configura como Contribuição Social das categorias profissionais. O que importa é que a mudança de destinação e essa dúplici natureza implicou em (*sic*)alterar a própria contribuição, distinguindo-a da natureza jurídica das contribuições do art. 195 da Constituição Federal (*sic*).⁵⁶

Octavio Campos FISCHER tem outra posição a respeito, entendendo enquadrar-se a Contribuição para o PIS/PASEP no rol das Contribuições Sociais para a Seguridade Social, tendo em vista que a destinação constitucional de seus recursos tem em vista o seguro desemprego e o pagamento do abono salarial anual aos trabalhadores empregados⁵⁷.

Semelhante entendimento teve o Supremo Tribunal Federal, que, por meio do ministro Carlos Veloso, deixa claro o entendimento de que o PIS/PASEP está entre as Contribuições para a Seguridade Social:

As contribuições sociais, falamos, desdobram-se em a.1_ **contribuições de seguridade social**: estão disciplinadas no art. 195, I, II e III, da Constituição. São as contribuições previdenciárias, as contribuições do FINSOCIAL, as da Lei nº 7.689, o **PIS** e o **PASEP**

⁵⁵ Maria Ednalva de LIMA. Breve Análise das Contribuições ao PIS e COFINS Incidentes sobre a Importação de Produtos (Emenda Constitucional nº 42/03 e Lei 10.865/04). *Revista Dialética do Direito Tributário*, São Paulo, n. 109, p. 79-89, out. 2004.

⁵⁶ Halley HENARES NETO, PIS – Perfil Constitucional e Normas de Regência – Aplicação do Princípio da Anterioridade e Necessidade de Lei Complementar em Decorrência de sua Natureza Jurídica Tributária Específica, in: Valdir de Oliveira ROCHA (Coord.), *PIS – Problemas Jurídicos Relevantes*, p. 64-65.

⁵⁷ Octavio Campos FISCHER, *op. cit.* p. 127.

(C.F., art. 239). Não estão sujeitas à anterioridade (art. 149, art. 195, parág. 6º); a.2. **outras de seguridade social** (art. 195, parág. 6º). A sua instituição, todavia, está condicionada à observância da técnica da competência residual da União, a começar, para a sua instituição, pela exigência de lei complementar (art. 195, parág. 4º; art. 154,I); a.3 **contribuições sociais gerais (art. 149)**: o FGTS, o salário-educação (art. 212, parág. 5º), as contribuições do SENAI, do SESI, do SENAC (art. 240). Sujeitam-se ao princípio da anterioridade. (grifou-se)⁵⁸

Não há dúvida que a Contribuição para o PIS/PASEP tem seus recursos destinados a uma área afeta à seguridade social, mais especificamente à área de assistência social (seguro desemprego e abono anual), uma das três que, consoante o artigo 194, compõem a seguridade social. O problema é que o esteio constitucional do PIS/PASEP é o artigo 239 e não o artigo 195. E cabe lembrar que o regime jurídico especial aplicado às Contribuições para a Seguridade Social advém do artigo 195.

Para admitir-se a aplicação das normas constantes nos parágrafos do artigo 195 também à contribuição para o PIS/PASEP, é mister que haja também uma relação do PIS/PASEP com o artigo 195. Essa relação, que materialmente já foi justificada, encontra respaldo jurídico na teoria da dupla formação da natureza das Contribuições. Por essa teoria, o PIS/PASEP teria duplo fundamento constitucional: os artigos 239 e 195⁵⁹. Justificar-se-ia, assim, a aplicação do regime jurídico das Contribuições para a Seguridade Social para a Contribuição para o PIS/PASEP.

Coerente com essa teoria, Octavio Campos FISCHER explica ainda que “*A contribuição ao PIS é, portanto, um imposto destinado a custear a seguridade social. E, a exemplo da COFINS, seu fundamento constitucional também está no inciso I do artigo 195. Ou seja, ambos estes tributos têm a mesma função, ainda que a destinação dos recursos não seja totalmente idêntica, porque a daquele é mais específica do que a deste (aí, talvez, o motivo da previsão apartada no art. 239)*”⁶⁰.

Portanto, conforme exposto, entende-se que a contribuição para o PIS/PASEP

⁵⁸ Transcrição de parte do voto do ministro relator, Carlos Veloso, no RE nº 148.754-2/RJ, publicado no Diário da Justiça, de 4 de março de 1994.

⁵⁹ Gabriel Lacerda TROIANELLI, A Inconstitucionalidade Parcial das Contribuições Criadas pela MP 164 – PIS-Importação e COFINS-Importação. *Revista Dialética do Direito Tributário*, São Paulo, n. 103, p. 63, abr. 2004.

⁶⁰ Octavio Campos FISCHER, *op. cit.*, p. 102.

está entre as Contribuições para a Seguridade Social. Em que pese seus recursos tenham uma finalidade específica e não se destinem ao caixa comum da Seguridade Social, mesmo assim está incluída no âmbito da Seguridade Social. Quando mais, conforme já citado, essa também é a posição jurisprudencial sustentada pelo STF, que, além de tudo, atribui efeitos práticos ao entendimento.

6. A NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR PARA A INSTITUIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

A primeira questão a ser examinada em relação à constitucionalidade da extensão da incidência da contribuição ao PIS/PASEP e da COFINS à importação está ligada à constitucionalidade formal. Trata-se de verificar se o veículo legislativo utilizado para a criação do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, a lei ordinária, é adequado, e se a modificação da hipótese de incidência dessas Contribuições traria como consequência a exigência de lei complementar.

O Princípio da Legalidade, dentre os princípios constitucionais gerais, é trazido pelo artigo 5º, II, da Constituição Federal, na sentença “... *ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude lei*”. Para fins tributários, o Princípio da Legalidade é novamente trazido no artigo 150, I, onde assume a feição de Princípio da Legalidade Estrita.

Todavia, a Constituição estatuiu ainda a exigência de lei complementar para alguns assuntos em matéria tributária. Dentre esses assuntos, os de natureza geral encontram-se definidos no artigo 146, III, da CF⁶¹.

⁶¹ Estabelece o art. 146 da Constituição Federal:

“Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) **definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores,**

Cabe, neste instante, comentário acerca das duas vertentes que buscam interpretar o artigo 146 da Constituição. A primeira delas faz uma interpretação gramatical do texto constitucional. As funções atribuídas à lei complementar seriam as três definidas nos três incisos do art. 146. É conhecida como teoria tricotômica das funções da lei complementar⁶².

A segunda procura desenvolver uma exegese sistêmica, em que o artigo 146 é interpretado em harmonia com o Princípio da Federação. Entende essa vertente que o estabelecimento de normas gerais em matéria tributária, incluindo a definição dos “fatos geradores”, bases de cálculo e contribuintes para os impostos previstos na Constituição, por meio de lei complementar, seria uma afronta ao Princípio da Federação e ao Princípio da Autonomia dos Municípios, uma vez que esse veículo legislativo emanaria da União. Haveria uma sobreposição de uma esfera de governo sobre as outras.

Sustentam, então, que a interpretação do artigo 146 só poderia ser de modo que o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária (inciso III) fosse restrito à resolução de conflitos de competência entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios (inciso I) e nos casos em que regulasse as limitações constitucionais ao poder de tributar (inciso II)⁶³.

Em que pese concordar-se com a importância do Princípio Federativo dentro do sistema constitucional, alçado, inclusive à cláusula pétrea, discorda-se de que ele deva nortear a interpretação do artigo 146. Quando mais não seja, porque a exegese constitucional deve ser intentada sempre buscando o aproveitamento total de todo o

bases de cálculo e contribuintes;

- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas;
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (...)” (grifou-se)

⁶² Octavio Campos FISCHER, *op.cit.*, p. 116-119.

⁶³ Paulo de Barros CARVALHO, *op. cit.*, p. 207-209.

texto da Constituição. Uma norma, no caso o Princípio da Federação, pode ser mais importante, mais fundamental. Não pode, contudo, afastar a aplicação de outra norma.

A visão da teoria tricotômica será buscada em Sacha Calmon Navarro COELHO. O autor, com o intuito de esclarecer o que sejam normas gerais em matéria tributária, recorre ao art. 24 da CF, que estabelece a competência concorrente da União, dos Estados e do Distrito Federal, para legislar sobre, entre outras matérias, Direito Tributário. O § 1º deste artigo vai além e define que “... a competência da União limitar-se-á a estabelecer **normas gerais**”. Ou seja, não há dúvida de que cabe à União legislar sobre normas gerais de Direito Tributário. Prossegue o autor mineiro, afirmando que é a contribuição da doutrina e da jurisprudência que determinará o alcance das normas gerais⁶⁴. E, pelo que se observa nas quatro alíneas do inciso III do artigo 146, esse alcance vai bem longe, atingindo as principais variáveis da relação jurídico-tributária.

Além disso, cabe observar, ainda na leitura de Sacha Calmon, que as leis emanadas no Congresso Nacional podem assumir a feição de leis federais, quando têm como foco a União, e nacionais, quando têm como foco as três esferas de poder. No caso da lei complementar, estaríamos diante de “... lei nacional de observância obrigatória pelas ordens parciais”. Nas palavras de Sacha Calmon: “A lei complementar está a serviço da Constituição e não da União Federal. Esta apenas empresta o órgão emissor para a edição das leis complementares (da Constituição)”⁶⁵.

Pois bem, em relação à polêmica entre as teorias dicotômica e tricotômica, opta-se pela última, por entender-se que a definição de normas gerais em direito tributário constituiria uma exceção ao Princípio da Federação. Com essa interpretação, entende-se que a máxima eficácia é extraída do texto constitucional.

Outrossim, cumpre ainda comentar sobre o *sui generis* federalismo brasileiro. Seria um federalismo autêntico este em que o ato de arrecadar é realizado, em sua

⁶⁴ Sacha Calmon Navarro COELHO, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 112-120.

⁶⁵ *Ibidem*, p. 99.

maior parte, pelo ente central, para posterior repartição dos recursos arrecadados com os outros entes? Não ficam estes entes à mercê da política tributária e fiscal do ente central? Que federalismo é esse em que um imposto que não tem repercussão interestadual, como o Imposto sobre a Transmissão Causa *Mortis* e Doações (ITCMD), tem suas alíquotas máximas fixadas por Resolução do Senado Federal, tirando a competência dos Estados de estabelecer as alíquotas que mais lhe aprouverem? Pois bem, esse é o federalismo que a Constituição previu e, se nem o ato de arrecadar é realizado em separado, não se há estranhar que as “normas gerais” em matéria de legislação tributária sejam estabelecidas por um veículo legislativo central.

Quanto às Contribuições Especiais, o Princípio da Legalidade e a exigência de lei complementar são trazidos a esta espécie tributária pelo artigo 149 da Constituição Federal, que estende a aplicação, respectivamente, do art. 150, I, e do art. 146, III, a essas contribuições.

A questão para a qual se irá agora dirigir a atenção diz respeito à instituição dessas novas figuras tributárias, o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, com a definição de sua hipótese de incidência, base de cálculo e contribuintes. Para essa instituição haveria ou não exigência de lei complementar, à luz do art. 146, III, “a”, da Constituição Federal?

Assim entende Ives Gandra da Silva MARTINS:

A letra “a”, portanto, diz que a lei complementar cuidará: da definição dos tributos e suas espécies, mas, em relação aos impostos, além da definição, faz menção à necessidade de previsão dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. À evidência, dever-se-ia falar em “tributo” e, não, “tributos”, posto que o tributo é gênero do qual pendem as cinco espécies tributárias hospedadas pelo sistema. **Por entender que tal definição é estruturalmente uma norma geral, considero que também a definição dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes das demais espécies tributárias deve ser veiculada por lei complementar.** O advérbio “especialmente” não exclui, antes inclui, por sua natureza e não por sua indicação, tais aspectos como reguláveis apenas por lei complementar também em relação às demais espécies. Da mesma forma, por força do enunciado na letra “b”, a obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários devem ser matéria de lei complementar, assim como, a meu ver, as outras formas de extinção previstas nos arts. 156, 170 a 172 do CTN (grifou-se)⁶⁶.

⁶⁶ Ives Gandra da Silva MARTINS; Fátima Fernandes Rodrigues de SOUZA. PIS/PASEP e COFINS Importação – Inconstitucionalidades. In: Marcelo Magalhães PEIXOTO; Octavio Campos FISCHER (Coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*, p. 153.

O citado autor entende que a exigência de lei complementar para a definição de normas gerais em matéria de legislação tributária incluiria a definição de “fato gerador”, base de cálculo e contribuintes das contribuições. No entanto, a remissão feita pelo artigo 149 ao artigo 146, III, é clara, no sentido de que a exigência da definição de “fato gerador”, base de cálculo e contribuintes é restrita à categoria “... impostos discriminados nessa constituição...” Assim, só se poderia aceitar a exigência de lei complementar para esse caso se se entender que as contribuições especiais são impostos.

Ives Gandra defende, no artigo, que o legislador constitucional, ao afirmar a função afeta à lei complementar de “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária...”, usa a expressão “... **especialmente sobre**” e relaciona quatro matérias que são entendidas como normas gerais. Essa expressão, que tem um sentido exemplificativo, permitiria que outras matérias correlatas pudessem também ser consideradas normas gerais.

Não se está de acordo com esse raciocínio. Quando se trata de lei complementar, o entendimento jurisprudencial tem sido de que os casos correspondentes à lei complementar são somente aqueles literalmente citados no texto constitucional. Assim, quando o constituinte cita “... em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”, ele está tão somente se referindo a impostos em sentido estrito.

A dúvida, no entanto, persistiria, caso se entendesse que os impostos incluiriam as Contribuições Especiais. Nesse caso, o mesmo artigo traz como argumento contrário à tese de exigência de lei complementar, com base em jurisprudência do STF, que, quando os elementos necessários à instituição do tributo já estão conformados na Constituição, é dispensável a edição de lei complementar.

Essa é exatamente a situação da COFINS-Importação, que tem, nos artigos 149 e 195, a definição desses elementos. Poder-se-ia dizer o mesmo da contribuição para o PIS/PASEP, se admitido tratar-se o PIS/PASEP de uma Contribuição para a

Seguridade Social, conforme discutido anteriormente.

Assim, o núcleo da hipótese de incidência é definido no artigo 149, § 2º, II, da Constituição:

Art. 149.

 § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo:
 I - (...)
 II - **incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços;** (grifou-se)

A base de cálculo, por sua vez, é indicada no artigo 149, § 2º, III, “a”, da Constituição, como sendo “... *o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso da importação, o valor aduaneiro*”.

Por fim, os contribuintes da COFINS-Importação e do PIS/PASEP-Importação são definidos no artigo 195, IV, da Constituição:

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:
 I - (...)
 II - (...)
 III - (...)
 IV - **do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar.** (grifou-se)

Assim, conforme demonstrado, a Constituição Federal define tanto a base de cálculo, como o núcleo da hipótese de incidência e os contribuintes relativos à COFINS-Importação e ao PIS/PASEP-Importação. Como se vê, também baseado nesse ponto de vista, não se requer lei complementar para a criação das duas contribuições.

No entanto, caso se admita a Contribuição para o PIS/PASEP como uma Contribuição Social Geral, sem vinculação com o artigo 195 da CF, a análise é outra.

Nesse caso, a Contribuição para o PIS/PASEP tem as definições de núcleo da hipótese de incidência e da base de cálculo realizadas pelo artigo 149 da CF, aplicável às Contribuições Sociais Genéricas. Não há, no entanto, definição do elemento “contribuinte” do PIS/PASEP, uma vez que a disposição do artigo 195 é aplicável

somente às Contribuições para a Seguridade Social.

Todavia, há que se considerar um argumento de natureza lógica. Quem seriam os contribuintes de um tributo cujo núcleo da hipótese de incidência fosse “importar produtos estrangeiros ou serviços”? Por óbvio, seriam os próprios importadores de produtos e de serviços. Há uma definição implícita dos contribuintes do tributo já na definição do núcleo de sua hipótese de incidência.

Outrossim, defende-se uma interpretação extensiva do artigo 195, que, ao definir os contribuintes das Contribuições para a Seguridade Social (COFINS), por extensão, também respondeu à pergunta de quem seriam os contribuintes da contribuição-gêmea do PIS/PASEP, que é a COFINS. Sobre a íntima relação entre essas contribuições, assim afirma Octavio Campos FISCHER:

Ora, se a finalidade e o nome em nada influenciam a natureza jurídica de um tributo, é lícito concluir que **ambas as contribuições são um mesmo imposto** (sendo uma espécie de adicional da outra), instituídas por uma mesma pessoa política, mas **separadas por uma destinação um pouco mais específica da Contribuição ao PIS**, de modo que, neste caso, não há que se falar em ofensa a postulado constitucional implícito que proíbe a criação de dois tributos incidentes sobre uma mesma realidade (grifou-se).⁶⁷

Entendimento diverso é esposado por José Eduardo Soares de MELO, que considera que as definições do artigo 149 não seriam aplicáveis ao PIS/PASEP, pois este teria como referência constitucional somente o artigo 239 da Constituição. Reproduz-se a argumentação do professor da PUC de São Paulo:

Na medida em que a Lei nº 10.865/04 tem como embasamento distintos preceitos constitucionais, fica evidenciado que fora estabelecida uma única incidência das mencionadas contribuições relativamente às operações com o comércio exterior (importação de bens e serviços), englobando as distintas contribuições sociais (genéricas, interventivas e da seguridade social).

Trata-se de complexa situação porque **os dispositivos constitucionais (art. 249, § 2º, II; e art. 195, IV) são totalmente estranhos às contribuições ao PIS/PASEP, enquadradas no art. 239 da CF**. Apesar destas contribuições possuírem identidade com a COFINS (contribuintes, fatos geradores e base de cálculo), **não poderiam ser previstas para as operações de importação diante da ausência de fundamento de validade em específico preceito constitucional**.

Realmente, o art. 239 (inserido no tópico atinente às Disposições Transitórias) confere status constitucional às contribuições ao PIS/PASEP, e dispõe sobre a nova destinação específica de seus recursos.

⁶⁷ Octavio Campos FISCHER, *op. cit.*, p. 102.

Portanto, diante da falta de vinculação e conexão entre os arts. 149, § 2º, II, e 195, IV, e o art. 239 da CF, torna-se repugnável ao sistema jurídico a instituição e a decorrente exigência de contribuições ao PIS/PASEP, no que concerne às operações de importação de bens e serviços (grifou-se)⁶⁸.

A doutrina, majoritariamente, tem-se posicionado pela não exigência de lei complementar para o estabelecimento das contribuições sociais. Essa posição é esposada por Geraldo ATALIBA⁶⁹, Paulo de Barros CARVALHO⁷⁰, Sacha Calmon Navarro COELHO⁷¹, José Eduardo Soares de MELO⁷², Roque Antonio CARRAZA⁷³, José Roberto VIEIRA⁷⁴, Octavio Campos FISCHER⁷⁵, Fabiana Del Padre TOMÉ⁷⁶ e Luciano AMARO⁷⁷, entre outros.

O principal argumento trazido por essa corrente menciona que a Constituição já fez as principais definições relativas à regra-matriz de incidência das contribuições, não cabendo à lei complementar ser inovadora nesse campo. A referência do artigo 149 ao artigo 146, III, seria apenas uma indicação quanto à natureza tributária das contribuições e um alerta ao legislador infraconstitucional de que, se não respeitar as definições estabelecidas na Constituição, deve submeter-se à edição de lei complementar, com base na competência residual da União, para estabelecer outras fontes para a Seguridade Social⁷⁸.

Outra consideração é a de que se tornaria mais trabalhoso o exercício da competência prevista no artigo 195 se fosse exigida, para instituição de uma contribuição, duas espécies legislativas, uma lei complementar, que definiria o núcleo

⁶⁸ José Eduardo Soares de MELO. PIS/PASEP e COFINS na Importação: Polêmicas. In: Marcelo Magalhães PEIXOTO; Octavio Campos FISCHER (Coord.). *PIS-COFINS - Questões Atuais e Polêmicas*, p. 137.

⁶⁹ *Apud* Octavio Campos FISCHER, *op. cit.*, p. 117-118.

⁷⁰ Paulo de Barros CARVALHO, *op. cit.*, p. 60-61.

⁷¹ Sacha Calmon Navarro COELHO, *Curso de Direito Tributário Brasileiro*, p. 222-226.

⁷² José Soares de MELO, *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*, p. 281-284.

⁷³ Roque Antonio CARRAZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 16. ed, p. 237-240.

⁷⁴ *Apud* Octavio Campos FISCHER, *op. cit.*, p. 117-118.

⁷⁵ Octavio Campos FISCHER, *op. cit.*, p. 118.

⁷⁶ Fabiana Del Padre TOMÉ, *op. cit.*, p. 128-130.

⁷⁷ Luciano AMARO, *Direito Tributário Brasileiro*, p. 168.

⁷⁸ Octavio Campos FISCHER, *op. cit.*, p. 118.

da hipótese de incidência, base de cálculo e contribuintes, e uma lei ordinária, realizando as demais definições⁷⁹.

Esse último argumento parece por demais singelo. O valor a que a Constituição busca garantir, quando da exigência de lei complementar em matéria tributária, é o direito do contribuinte contra o arbítrio do Estado e isso seria feito por meio de uma exigência legislativa maior. O constituinte, de fato, não teria querido simplificar a instituição de tributos; teria exigido, em vez disso, para essa instituição, um consenso maior da sociedade, que é o representado pelo quorum de aprovação da lei complementar.

O primeiro argumento é, sem dúvida, mais sólido. Não faz sentido a edição de lei complementar para realizar exatamente as mesmas definições realizadas pela Constituição, que procurou dar um tratamento exaustivo aos temas relacionados ao Direito Tributário.

Também o Supremo Tribunal Federal decidiu pela não exigência de lei complementar para a instituição das contribuições sociais. O entendimento do Supremo, exposto pelo Ministro Moreira Alves, é que, para a entrada em vigor do Sistema Tributário Nacional, o § 3º do artigo 34 do ADCT autorizaria cada esfera de governo a emitir as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional independentemente da existência de lei complementar⁸⁰.

⁷⁹ *Idem.*

⁸⁰ Manifestação do Supremo Tribunal Federal, por ocasião do Recurso Extraordinário nº 146.733-9-SP, cujo acórdão foi publicado no Diário de Justiça, de 6 de novembro de 1992. Transcreve-se trecho do voto do Ministro Moreira Alves: “Do reconhecimento dessa natureza tributária resulta uma terceira questão: para que se institua a Contribuição Social prevista no inciso I do artigo 195, é mister que a lei complementar, à que alude o artigo 146, estabeleça as normas gerais a ela relativas, consoante o disposto em seu inciso III? E, na falta dessas normas gerais, só poderá ser tal contribuição instituída por lei complementar? Impõe-se resposta negativa a essas duas indagações sucessivas. Tendo em vista as inovações introduzidas pela Constituição de 1988 no sistema tributário nacional, estabeleceu ela, nos parágrafos 3º e 4º do artigo 34 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que “promulgada a Constituição, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão editar as leis necessárias à aplicação do sistema tributário nacional nela previsto” e que “as leis editadas nos termos do parágrafo anterior produzirão efeitos a partir da entrada em vigor do sistema tributário nacional previsto na Constituição”. Ora, segundo o “caput” desse artigo 34, o sistema tributário nacional entrou em vigor a partir do primeiro dia do quinto mês seguinte ao da promulgação da Constituição (ou seja, a primeiro de março de 1989), exceto – de acordo com o disposto no parágrafo 1º desse mesmo artigo – os artigos 148, 149, 154, I, 156, III e 159, I, c, que

Surgem dúvidas sobre essa interpretação. Quando a Constituição fala em “... leis necessárias...” não estaria incluindo nelas as leis complementares? Admitir a instituição de normas gerais por leis ordinárias não estaria tornando letra morta o artigo 146, já que o momento da edição dessas leis complementares seria justamente antes da entrada em vigor do Sistema Tributário Nacional? Após estar em vigor, não haveria mais como exigir lei complementar.

Um segundo argumento, citado no voto do Ministro Moreira Alves, trata da exigência, estabelecida pelo artigo 146, III, de definição por lei complementar de “fato gerador”, base de cálculo e contribuintes estaria restrita aos impostos, o que não abrangeria, no entendimento do STF, as contribuições. O argumento somente é válido caso se admita que as contribuições não sejam impostos. Portanto, só pode ser alegado por quem entende as contribuições sociais como espécies tributárias autônomas.

Apesar das críticas que se fez a alguns argumentos que defendem a desnecessidade de lei complementar para instituição de contribuições, somos forçados a nos render ao argumento de que a Constituição, ao descer em minúcias na área tributária, acaba por definir os principais elementos da Regra-Matriz de Incidência, tornando uma eventual lei complementar meramente repetitiva. Tal raciocínio se aplica, inclusive, entendendo-se que as contribuições sociais são impostos.

entraram em vigor na data mesma da promulgação da Constituição. **Essas normas de direito intertemporal, portanto, permitiram que, quando não fossem imprescindíveis as normas gerais a ser estabelecidas pela lei complementar, consoante o disposto no artigo 146, III, que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios editassem leis instituindo, de imediato ou com vigência a partir de 1º de março de 1989, conforme a hipótese se enquadrasse na regra geral do “caput” ou nas exceções do par. 12, ambos do artigo 34 do ADCT, as novas figuras das diferentes modalidades de tributos, inclusive, pois, as contribuições sociais.** Note-se, ademais, que com relação aos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, o próprio artigo 146, III, só estejam previstos aos impostos discriminados na Constituição, o que não abrange as contribuições sociais, inclusive as destinadas ao financiamento da seguridade social, por não configurarem imposto. Assim sendo, por não haver necessidade, para a instituição da Contribuição Social destinada ao financiamento da seguridade social com base no inciso I do artigo 195 – já devidamente definida em suas linhas estruturais na própria Constituição – da lei complementar tributária de normas gerais, não será necessária, por via de consequência, que essa instituição se faça por lei complementar que supriria aquela, se indispensável (*sic*) (grifou-se)” (*Apud* Nicolau KONKEL JR, *op. cit.*, p. 173-174.)

7. O USO DE MEDIDAS PROVISÓRIAS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

O uso de medida provisória para instituir ou majorar tributos tem sido alvo de polêmica discussão por parte da doutrina que, no mais das vezes, tem-se posicionado por seu não cabimento.

Isso porque, na aplicação do direito positivo, colide o Princípio da Anterioridade com os requisitos de urgência e relevância, inerentes à medida provisória.

A lei que institui ou majora os tributos, a fim de evitar a “surpresa” ao contribuinte, em regra, deve obedecer ao Princípio da Anterioridade. Por sua vez, a medida provisória foi concebida para que possa produzir seus efeitos imediatamente a partir de sua publicação, sendo ligado a isso, o requisito da urgência, estabelecido no artigo 62, *caput*, da Constituição.

Questiona-se, a partir daí, que urgência seria essa que teria que aguardar os noventa dias da Anterioridade Nonagesimal, agora, em regra, obrigatória para os tributos, para produzir seus efeitos? Ou a medida é urgente e deve entrar em vigor na data de sua publicação ou devem ser respeitados os Princípios da Anterioridade e da Anterioridade Nonagesimal, a fim de evitar surpresa ao contribuinte. As duas coisas simultaneamente são incompatíveis.

Além disso, sabe-se que a medida provisória não é o único instrumento legislativo que permite um processamento célere no Legislativo. Também o regime de urgência na tramitação de projeto de lei pode ser solicitado pelo Presidente da República, consoante o artigo 64, § 1º, da CF. Esse dispositivo estabelece o prazo de 45 dias, em cada Casa, para que o projeto de lei seja sobrestado sobre as demais deliberações. Conforme expõe José Roberto VIEIRA, urgente seria apenas “... a medida provisória que não possa aguardar o curso normal, ou com pedido de urgência, de projeto de lei de iniciativa do presidente (normalmente 45 dias)...⁸¹”

⁸¹ José Roberto VIEIRA, Medidas Provisórias: “Quousque Tandem”? *O Estado do Paraná*, Caderno Direito e Justiça, p. 4, Curitiba, 02 jun. 1996.

No entanto, tem sido regra a opção, por parte do Executivo, pela medida provisória. Parece tratar-se de uma questão de comodidade e não de necessidade, pois em existindo mecanismo diverso para trâmite acelerado de projeto de lei, não há razão para o elevado número de medidas provisórias editado. Veja-se a posição de alguns autores acerca da matéria.

Paulo de Barros CARVALHO entende que não pode a União utilizar as medidas provisórias para criar ou majorar tributos. Justifica com dois motivos: a incompatibilidade da vigência imediata com o princípio da anterioridade (CF, art. 150, III, “b”) e a concepção de “tributo” como algo sobre que os administrados devam expressar seu consentimento prévio. Argumenta Paulo de Barros:

O intervalo de tempo em que vigora a medida, sem que o Poder Legislativo a aprecie, acolhendo-a, expõe os cidadãos, comprometendo direitos que lhes são fundamentais (propriedade e liberdade), expressamente garantidos na Carta Básica. Este intertempo, onde opera a vontade monádica do Estado sem o conhecimento antecipado e o assentimento dos signatários da pretensão, não se compagina também da magnitude semântica que o termo “tributo” ostenta nos dias atuais⁸².

Lembra o autor ainda o Princípio da Segurança do Direito como razão fundamental para não permitir o uso de medidas provisórias para criar ou majorar tributos⁸³.

Na mesma linha de raciocínio, expõe José Roberto VIEIRA:

São **duas as barreiras** à utilização de medida provisória para instituição e majoração de tributos: os **princípios da Legalidade Tributária e da Anterioridade Tributária**, ambos **concretizadores do Princípio da Segurança Jurídica**; princípios todos eles incluídos no rol dos direitos e garantias individuais dos cidadãos, tema em relação a qual estão severamente afastadas não só as emendas contrárias, mas inclusive aquelas que apenas lhes guardem tendência de contrariedade (art. 60, § 4º, IV), uma vez que cláusulas intocáveis da Lei Magna (grifou-se)⁸⁴.

Esclareça-se que a reflexão de VIEIRA foi feita posteriormente à edição da Emenda Constitucional (EC) nº 32, de 11 de setembro de 2001. Seus comentários

⁸² Paulo de Barros CARVALHO, *op. cit.*, p. 71.

⁸³ *Ibidem*, p. 72.

⁸⁴ José Roberto VIEIRA, *Bocage e as Medidas Provisórias: a Emenda pior que o Soneto. Revista da Faculdade de Direito da UFPR*, Curitiba, p. 102, 2004.

dizem respeito, assim, à inconstitucionalidade da alteração realizada por esta emenda constitucional. Entre outras coisas, a EC nº 32/2001 acrescentou o § 2º ao artigo 62 da CF, estabelecendo que, para a instituição ou majoração de tributos, a anterioridade só será considerada a partir da conversão da MP em lei. Questiona o professor da UFPR como se pode falar de urgência, requisito da medida provisória, e ao mesmo tempo fixar a sua entrada em vigor em tempo posterior. Por esse e por outros motivos, conclui que da EC nº 32/2001 teria resultado violação à garantia individual do cidadão, enquanto contribuinte. Tratar-se-ia de quebra de cláusula pétrea, gerando, portanto, inconstitucionalidade na alteração constitucional.

Em relação à EC nº 32/2001, outro ponto a ser levado em conta é que, ao fazer a consideração do § 2º, a Emenda Constitucional estaria admitindo que a instituição e majoração de tributos fossem reguladas por medidas provisórias. Como previstas na Constituição, não restaria mais a discussão quanto à urgência da matéria. Entende-se que, para esse caso, só cabe um remédio: a Declaração de Inconstitucionalidade da Emenda Constitucional.

Sacha Calmon Navarro COELHO traça, em momento anterior à EC nº 32/2001, importantes comentários a respeito da indelegabilidade da função legislativa em matéria tributária:

A lei em sentido formal e material exige, em sede tributária, como na penal, a absoluta indelegabilidade da função legislativa, salvo nos casos expressos na própria Constituição. Na CF de 1988, as exceções ao princípio da legalidade e da anterioridade, por razões de urgência e relevância, estão expressamente previstas. Assim, os impostos de importação, exportação, IPI e ISOF podem ter suas alíquotas alteradas por ato administrativo que entram a vigor de imediato. O imposto extraordinário de guerra e os empréstimos compulsórios emergenciais estão libertos da anterioridade (*sic*). Vigoram de pronto. As contribuições previdenciárias observam lapso de 90 dias e logo produzem eficácia, desnecessitando de observar o princípio da anterioridade. Afora ditas exceções, os demais tributos estão sujeitos à legalidade e à anterioridade. **Mas o princípio da legalidade vai além e proíbe a delegação, pois de nada adiantaria, já descontadas as exceções, a Constituição reservar à lei o trato de determinada matéria se, depois, o legislador, fazendo dela tábua rasa, delegasse o seus manejo ao administrador.** Seria o dito pelo não dito. A Constituição obriga o legislador a consentir a tributação. **A competência legislativa em sede de tributação é indelegável.** Esta é a razão pela qual, ocorrendo a delegação, surge a eiva de inconstitucionalidade. Ora, indelegável a competência legislativa para manejar tributos conforme a lei maior, **o uso de medida provisória na espécie caracteriza invasão de competência, intolerada pela Constituição.** O Judiciário, todavia, contemporiza, concilia

(grifou-se)⁸⁵.

Concorda-se, em parte, com Sacha Calmon. Em matéria tributária, a função legislativa é indelegável. Entende-se, no entanto, que o uso de medida provisória, nesse caso, não é apenas delegação indevida, é invasão de competência, pois o uso de medida provisória sequer requer autorização do Poder Legislativo para o Poder Executivo legislar. Delegação indevida haveria no caso de lei delegada, em que o Congresso Nacional delega ao Presidente da República a elaboração de uma dada lei.

Concluindo, não há dúvida quanto à incompatibilidade da Medida Provisória com os Princípios da Anterioridade e da Legalidade, incidentes na instituição e na majoração de tributos. Essa incompatibilidade, aliada à indelegabilidade da função legislativa, torna condenável o seu uso em matéria tributária.

8. O PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE APLICADO ÀS CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS

O Princípio da Anterioridade substitui o Princípio da Anualidade no plano de vigência temporal das leis tributárias e tem a sua introdução no direito brasileiro com a Constituição de 1967. A diferença entre os dois consiste em que, enquanto o último requer que a criação ou o aumento de um tributo conste na lei orçamentária anual, com previsão de receitas e despesas para o ano seguinte, o segundo contenta-se com a publicação da lei majoradora ou instituidora em exercício financeiro anterior àquele em que o tributo será cobrado. Como o exercício financeiro coincide, no Brasil, com o ano civil, na prática, a Anterioridade refere-se ao ano anterior.

O artigo 150, III, “b”, da Constituição, contém esse princípio, agora um pouco mais alargado pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que acrescentou a alínea “c” ao inciso III:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União,

⁸⁵ Sacha Calmon Navarro COELHO, *op. cit.*, p. 225.

aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) **no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;**

c) **antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou,** observado o disposto na alínea b; (grifou-se)

A comparação do anteriormente vigente Princípio da Anualidade com o atual Princípio da Anterioridade, conforme consideração de Roque Antônio CARRAZZA, levar-nos-ia à conclusão de que o primeiro albergava um *plus* em relação ao outro⁸⁶.

Essa afirmação não é entendida, no entanto, como absolutamente verdadeira. Apesar da previsão existente no art. 35, § 2º, III, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, no sentido de que o projeto de lei orçamentária seja devolvido para sanção até o encerramento da sessão legislativa, não é essa a realidade a que se assiste. A promulgação da lei orçamentária, por vezes, está ocorrendo no início do ano em que já deveria estar em vigor. Nessa situação, é irrelevante a observância do Princípio da Anuidade ou da Anterioridade. Vezes haverá em que, inclusive, este será mais efetivo na garantia aos direitos do cidadão.

Mas, discussão sobre Anterioridade ou Anualidade à parte, o que a Constituição atual previu, conforme já observado, foi o Princípio da Anterioridade, que o artigo 150, III, diz aplicável aos tributos em geral. Como o foco deste estudo está nas Contribuições Sociais, cabe uma passada de vista sobre o artigo 149, que estabelece a competência da União para a criação das Contribuições Especiais, entre elas as Sociais:

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 (grifou-se).

Observa-se que este artigo da Constituição deixa muito claro a aplicação às

⁸⁶ Roque Antonio CARRAZZA, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 6. ed, p. 133.

Contribuições Especiais do art. 150, III, que, em sua alínea “b”, contém o Princípio da Anterioridade. Ou seja, em regra, as contribuições, incluídas as sociais, devem seguir o Princípio da Anterioridade.

Seguindo a leitura do artigo 149, constata-se que é feita uma ressalva no § 6º do artigo 195:

Art. 195.

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

O artigo 195 faz referência a um tipo particular de Contribuição Social: as Contribuições Sociais para a Seguridade Social. Conforme dicção de seu § 6º, outro critério temporal é aplicado para definir o momento em que essas contribuições podem ser cobradas: é o prazo de noventa dias desde a publicação da lei que as houver instituído ou modificado. Essa situação particular determinou que o Princípio da Anterioridade, nessa situação, passasse a ser referido como Princípio da Anterioridade Especial, Nonagesimal ou Mitigada e o período de *vacatio legis* de noventa dias passasse a ser denominado “noventena”.

A modificação do Princípio da Anterioridade, para aplicação nas Contribuições Sociais para a Seguridade Social, teve em vista tornar mais fácil ao Estado realizar eventual majoração dessas contribuições, pois elas são dirigidas a áreas, consideradas pela Constituição, como essenciais para a sociedade, que são a previdência, a saúde e a assistência social. Essas áreas não poderiam aguardar um novo exercício financeiro para serem atendidas eventuais dificuldades financeiras por que passassem. Tendo em vista, portanto, a importância social dessas áreas, foi reduzida a proteção ao contribuinte, com a criação dessa anterioridade especial.

No entanto, a prática legislativa por vezes desvirtua o objetivo de certas determinações. Tornaram-se comuns alterações na legislação dos tributos, especialmente do Imposto de Renda, nos últimos dias do ano, quando não no último dia, com publicação de edição do Diário Oficial, e entrando em vigor no dia seguinte,

1º de janeiro. Se o que o Princípio da Anterioridade buscava era proteger o contribuinte contra a surpresa de alterações na legislação tributária, é fácil perceber que esse resultado não estava sendo obtido. Roque Antonio CARRAZZA expõe com clareza essa situação:

Ora, é fácil percebermos que a surpresa tributária (que o princípio da anterioridade colima evitar), neste caso, por mais que se queira sustentar o contrário, se consuma. E com ela, a segurança jurídica do contribuinte sofre consideráveis abalos. Evidentemente, é necessário o decurso de um prazo razoável de tempo entre a vigência da lei tributária e sua eficácia, a fim de que o contribuinte prepare seu patrimônio para suportar o novo tributo (ou a majoração do tributo que já existia). Não será no curto período de um dia (!) que este objetivo será alcançado.

Do exposto, percebemos que, **muita vez, o contribuinte tem, com o princípio da anterioridade, uma segurança mínima, que poderíamos chamar até de meramente retórica.** Com efeito, que pode ele fazer, num único dia, para acomodar seu patrimônio ao novo tributo ou ao tributo mais gravoso? (grifou-se)⁸⁷.

Foi percebido pelo legislador constitucional que aquela garantia menor estabelecida ao contribuinte para as Contribuições Sociais para a Seguridade Social (a Anterioridade Nonagesimal) poderia ser, na verdade, uma garantia maior do que a trivial, representada pelo Princípio da Anterioridade Genérico. Assim, a prática trouxe um paradoxo, com a garantia maior tornando-se menor.

Buscando corrigir a situação, a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, estende a Anterioridade Nonagesimal aos demais tributos, fazendo cumular neles o Princípio da Anterioridade Genérica com o da Anterioridade Nonagesimal, ou seja, além de a lei que instituir ou majorar o tributo ter que ser publicada em exercício financeiro anterior ao em que ele será cobrado, também terá que ser com 90 dias de antecedência de sua cobrança. Infelizmente, no entanto, o rol de exceções estabelecido no § 1º do artigo 150 foi por demais amplo e resultou num ofuscamento daquilo que poderia ser uma grande conquista para o contribuinte.

Em relação às Contribuições Sociais para a Seguridade Social, a EC nº 42/2003 não traz nenhuma alteração, sendo que prevalece exclusivamente a Anterioridade Nonagesimal.

⁸⁷ *Ibidem*, p. 134.

Conforme discutido em capítulo anterior, tanto a COFINS quanto a Contribuição para o PIS/PASEP são Contribuições Sociais para a Seguridade Social. Devem, portanto, seguir a disciplina do artigo 195 da Constituição, que estipula, em seu § 6º, o atendimento somente à Anterioridade Nonagesimal. A instituição da incidência da COFINS e do PIS/PASEP sobre a importação ocorreu com a edição da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, conversão da Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004. A lei estabelece, em seu artigo 53, que produziria efeitos a partir de 1º de maio de 2004, ou seja, um dia após sua publicação, que ocorreu na edição extra do DOU de 30 de abril de 2004.

Como já visto em capítulo anterior, apesar de questionável, tem sido frequente, e com aquiescência do Judiciário, a utilização de medidas provisórias para instituir ou majorar tributos. A questão que, no momento, exsurge, é se a contagem do prazo de noventa dias deve ser feita a partir da edição original da Medida Provisória (MP) ou a partir de sua conversão em lei.

A análise deve ser feita em cima do novo texto do artigo 62, dado pela Emenda Constitucional nº 32, de 11 de setembro de 2001:

Art. 62. Em caso de relevância e urgência, o Presidente da República poderá adotar medidas provisórias, com força de lei, devendo submetê-las de imediato ao Congresso Nacional.

§ 1º (...)

§ 2º Medida provisória que implique instituição ou majoração de impostos, exceto os previstos nos arts. 153, I, II, IV, V, e 154, II, só produzirá efeitos no exercício financeiro seguinte se houver sido convertida em lei até o último dia daquele em que foi editada.

§ 3º As medidas provisórias, ressalvado o disposto nos §§ 11 e 12 **perderão eficácia, desde a edição, se não forem convertidas em lei no prazo de sessenta dias, prorrogável, nos termos do § 7º, uma vez por igual período**, devendo o Congresso Nacional disciplinar, por decreto legislativo, as relações jurídicas delas decorrentes.

§ 4º O prazo a que se refere o § 3º contar-se-á da publicação da medida provisória, suspendendo-se durante os períodos de recesso do Congresso Nacional.

(...)

§ 7º Prorrogar-se-á uma única vez por igual período a vigência de medida provisória que, no prazo de sessenta dias, contado de sua publicação, não tiver a sua votação encerrada nas duas Casas do Congresso Nacional (grifou-se).

O § 2º do artigo 62 da CF, acrescentado pela EC nº 32/2001, permite que as Medidas Provisórias que instituem ou majorem impostos somente produzam efeitos em exercício financeiro posterior ao de sua conversão em lei. Tal preceito foi dirigido

aos tributos sujeitos à Anterioridade Genérica.

Contudo, para a Anterioridade Nonagesimal, não previu a Constituição uma regra específica. Todavia, como a identificação da referência temporal para a Anterioridade Genérica é situação idêntica à identificação para a Anterioridade Nonagesimal, defende-se a aplicação do § 2º do artigo 62 também para a contagem do tempo da “noventena”. Ou seja, a contagem dos noventa dias iniciar-se-ia na data da conversão da MP.

No caso da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação, sua instituição ocorreu com a edição da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, conversão da Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004. A lei estabelece, em seu artigo 53, que produziria efeitos a partir de 1º de maio de 2004, ou seja, um dia após sua publicação, que ocorreu na edição extra do Diário Oficial da União (DOU), de 30 de abril de 2004.

Fica claro, então, que ambas as contribuições produziram seus efeitos prematuramente, sendo inconstitucional sua vigência no período de 1º de maio a 29 de julho, ou seja, nos noventa dias seguintes à publicação da Lei instituidora.

Diferente é a conclusão a que chegam aqueles que entendem a Contribuição para o PIS/PASEP como uma Contribuição Social Genérica. Para esses, seria aplicada ao PIS/PASEP a disciplina jurídica do art. 149 da CF, com o atendimento ao Princípio da Anterioridade.

É o caso de Maria Ednalva de LIMA que, ao analisar a instituição do PIS/PASEP e da COFINS sobre a importação, afirma ter a Constituição criado duas contribuições: uma social genérica, com base no artigo 149, § 2º, II, denominada PIS/PASEP-Importação, e outra social destinada ao financiamento da Seguridade Social, com base no artigo 195, IV, denominada COFINS-Importação. Segundo a autora, *“O PIS/PASEP-Importação, por não se destinar à manutenção ou à expansão da Seguridade Social, deve sujeitar-se ao princípio da anterioridade prescrito no*

artigo 150, III, "b", da Constituição Federal"⁸⁸.

Fácil concluir que, tanto se levada em conta a data da publicação da medida provisória como da lei, não houve o respeito ao Princípio da Anterioridade Genérica, o que tornaria a cobrança do PIS/PASEP-Importação no ano de 2004 inconstitucional. A partir de janeiro de 2005, essa inconstitucionalidade estaria sanada, pois a cobrança já estaria sendo feita em exercício financeiro diferente daquele em que foi instituída a contribuição.

Cabe também citar comentário de Paulo Roberto Lyrio PIMENTA, que identifica o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação como Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. Nessa condição, estariam ambas as contribuições sobre a importação submetidas ao regime jurídico do artigo 149, o que significa o atendimento ao Princípio da Anterioridade Genérica. Justifica o autor que a finalidade do tributo não teria sido custear a Seguridade Social, mas equalizar a carga tributária incidente sobre bens e serviços produzidos no Brasil com a dos bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior. PIMENTA extrai essa afirmação da exposição de motivos da MP nº 164/2004 e acrescenta que, decorrente disso, deveriam essas contribuições estar sujeitas ao regime jurídico das Contribuições Especiais do artigo 149, que inclui o Princípio da Anterioridade Genérica⁸⁹.

Apesar de correta a afirmação quanto à finalidade das contribuições, soa estranho a identificação do tributo pela exposição de motivos da lei instituidora. Entende-se que, em sendo dirigido o produto da arrecadação dos tributos às mesmas finalidades de seus congêneres, COFINS e PIS/PASEP incidentes sobre a receita, não há que negar que configuram contribuições sociais da mesma espécie deles. Assim, não estão submetidas as contribuições à obediência ao Princípio da Anterioridade

⁸⁸ Maria Ednalva de LIMA, Breve Análise das Contribuições ao PIS e COFINS Incidentes sobre a Importação de Produtos (Emenda Constitucional nº 42/03 e Lei 10.865/04). *Revista Dialética do Direito Tributário*, São Paulo, n. 109, . p. 79-89, out. 2004.

⁸⁹ Paulo Roberto Lyrio PIMENTA, COFINS-importação e PIS/PASEP-importação: Contribuições Interventivas Inconstitucionais. *Revista Dialética do Direito Tributário*, São Paulo, n. 113, p. 94-101, fev. 2005.

Genérica, previsto para as Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico.

Em suma, dos aspectos em relação à Anterioridade comentados, restou a violação ao Princípio da Anterioridade Nonagesimal, que não foi observado na instituição da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, quando procedeu à contagem dos noventa dias a partir da publicação da Medida Provisória e não da lei de conversão.

9. A BASE DE CÁLCULO DO PIS/PASEP E DA COFINS NA IMPORTAÇÃO

A Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, atribuiu a competência à União para instituir contribuições sociais sobre a importação, por meio do acréscimo do inciso II do § 2º do artigo 149. A alínea “a” do inciso III do mesmo parágrafo determinou que a base dessas contribuições, no caso da importação, seria o valor aduaneiro⁹⁰.

O valor aduaneiro tem sua definição constante do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, chamado de Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), que se aperfeiçoou na Rodada Urugui de negociações, concluída em 1994. Esse acordo tornou-se parte integrante do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), passando a ser obrigatório para

⁹⁰ Assim ficou a nova redação do artigo 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.

§ 1º (...)

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

I - (...)

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

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 (grifou-se).”

todos os membros da Organização Mundial do Comércio (OMC), criada nessa rodada de negociações⁹¹.

Para a determinação do valor aduaneiro, são estabelecidos seis métodos, a serem utilizados de maneira seqüencial e caso não for possível a determinação pelo método anterior. Assim, o primeiro método, segundo o artigo 1º do Acordo, diz respeito ao 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 8º (custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação, gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação, custo do seguro etc.). Caso não for possível a determinação por esse método, o importador poderá utilizar o valor de transação de mercadorias idênticas ou similares vendidas para exportação, para o mesmo país (Brasil), e exportadas no mesmo tempo ou em tempo aproximado da mercadoria objeto de valoração (2º e 3º métodos) e assim sucessivamente⁹².

Observe-se que o valor aduaneiro corresponde ao custo da mercadoria até o porto, incluindo o valor pago ao exportador, o frete, o seguro e despesas de movimentação até o porto. Não estão incluídos no valor aduaneiro os impostos incidentes na Importação. Pelo contrário, é o valor aduaneiro a base de cálculo para esses impostos, especificamente do imposto de importação (segundo o artigo 2º do Decreto-lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com a redação do artigo 1º do Decreto-lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988).

Em que pese o acordo internacional já ter previamente definido o que seja valor aduaneiro, o legislador ordinário adotou definição diversa dessa, acrescentando,

⁹¹ A Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, da qual o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio faz parte, foi aprovada pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgada pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994.

⁹² Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, in: *Resultados da Rodada Uruguia do GATT*.

para efeitos dos cálculos do PIS/PASEP e da COFINS sobre a importação, ao valor base para o Imposto de Importação (na verdade, o valor aduaneiro), o valor do ICMS, do ISS e das próprias contribuições⁹³.

Essa atitude do legislador ordinário, de alterar o conceito de valor aduaneiro, foi provavelmente para dar coerência à finalidade da instituição das contribuições sobre a importação, apresentada na exposição de motivos da MP nº 164/2004. Essa finalidade foi de equalizar a carga tributária incidente sobre os bens e serviços produzidos no Brasil com a dos bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, visando ao favorecimento da indústria nacional e ao desestímulo às importações⁹⁴.

A questão do tratamento isonômico entre produção interna e importação não teve tratamento adequado por parte da doutrina. Quando o assunto é tratado, as observações são de que a Lei nº 10.865/2004 não proporcionou um tratamento isonômico entre importadores e produtores nacionais. Ives Gandra MARTINS e Fátima Fernandes Rodrigues de SOUZA afirmam a falta de isonomia da lei, em razão de não ser permitido o crédito do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação quando se trata de empresa optante do pagamento do Imposto de Renda pelo lucro

⁹³ O art. 7º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que estabeleceu a nova definição de valor aduaneiro, tem a seguinte redação:

“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 desembarço 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.

(...)” (grifou-se)

⁹⁴ A exposição de motivos da MP nº 164/2004 dizia: “Por fim, justifica-se a edição da Medida Provisória diante da relevância e urgência em equalizar, mediante tratamento isonômico, principalmente após a instituição da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativa e da EC nº 42, de 2003, a tributação dos bens e serviços produzidos no País com os importados de residentes ou domiciliados no exterior, sob pena de prejudicar a produção nacional, favorecendo as importações pela vantagem comparativa proporcionada pela não incidência hoje existente, prejudicando nível de emprego e geração de renda no País”.

presumido, situação desigual em relação a empresas optantes pelo lucro real⁹⁵.

Também comentam a questão Antonio Carlos Rodrigues do AMARAL e Douglas YAMASHITA, que enriquecem o argumento, comparando a hipótese de compra interna de fornecedor optante pelo lucro presumido com a de compra de produto importado. Como, no primeiro caso, o fornecedor estaria sujeito à cumulatividade, sua alíquota de PIS e de COFINS seria inferior à do produto importado.⁹⁶

Outra referência à questão da isonomia é feita por Sérgio Gonini BENÍCIO e Benedicto Celso BENÍCIO JR. Esses autores comentam o tratamento desigual dado ao produto importado ao incluir outros impostos na base de cálculo do PIS e da COFINS e ao realizar o cálculo “por dentro”, diferentemente do que seria admitido para o produto nacional⁹⁷.

Também André Parmo FOLLONI comenta a questão da falta de isonomia, trazendo o argumento de que, como as alíquotas de ICMS podem variar de um estado para outro, e o ICMS faz parte da base de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, o valor das contribuições variaria de acordo com o estado onde fosse importado⁹⁸.

A questão referente ao importador optante pelo lucro presumido não parece discriminá-lo do comprador de produtor nacional optante pelo lucro presumido. Ambos têm o mesmo tratamento, ou seja, estão sujeitos à sistemática da cumulatividade e não se creditam das contribuições. Cabe lembrar que a opção do cálculo do Imposto de Renda pelo lucro presumido é uma **opção**. Pode, dessarte, ser feita no outro sentido, pelo lucro real, o que permitiria o crédito das contribuições

⁹⁵ Ives Gandra da Silva MARTINS; Fátima Fernandes Rodrigues SOUZA, PIS/PASEP e COFINS Importação – Inconstitucionalidades. In: Marcelo Magalhães PEIXOTO; Octavio Campos FISCHER (Coord.). *PIS-COFINS - Questões Atuais e Polêmicas*, p. 164-169.

⁹⁶ Antonio Carlos Rodrigues do AMARAL; Douglas YAMASHITA. PIS e COFINS sobre a Importação de Produtos: Ilegalidades e Inconstitucionalidades. In: *ibidem*, p. 280-283.

⁹⁷ Sérgio Gonini BENÍCIO; Benedicto Celso BENÍCIO JR., As Principais Questões do PIS e COFINS Não-Cumulativos e sua Incidência sobre as Importações. In: *ibidem*, p. 761.

⁹⁸ André Parmo FOLLONI, *op. cit.*, p. 26-27.

incidentes sobre a importação, resultando igual tratamento ao atribuído às empresas obrigadas à tributação pelo lucro real.

Em relação à comparação feita por AMARAL e YAMASHITA, em que o fornecedor nacional seria optante do lucro presumido, a situação é exatamente igual àquela em que um fornecedor nacional é optante pelo lucro presumido e outro pelo lucro real. O primeiro está sujeito à cumulatividade e o segundo à não-cumulatividade. Nesse caso, por óbvio, o tratamento não é igual. No entanto, cabe lembrar que o fornecedor sujeito à cumulatividade não se pôde creditar das contribuições relativas a nenhum insumo, o que, em tese, traria o equilíbrio entre as duas situações. É, todavia, uma questão que diz respeito à convivência simultânea de dois sistemas, o cumulativo e o não-cumulativo, e não diz respeito especificamente à incidência das contribuições sobre a importação.

Quanto ao argumento trazido por BENÍCIO e BENÍCIO JR., de que o ICMS, o ISS e o cálculo “por dentro” discriminariam o produto importado, só há um objetivo a qualificá-lo: falacioso. Essa é exatamente a forma com que incide o PIS e a COFINS sobre a receita bruta, ou seja, incluindo o valor do ICMS e do ISS e “por dentro”. Foi a mesma sistemática estabelecida para o produto importado.

Em relação à repercussão na base de cálculo das contribuições resultantes de alíquotas de ICMS diferentes entre os estados, por óbvio, haveria valores diferentes de PIS e de COFINS a pagar na importação. Entretanto esta é exatamente a mesma situação que ocorre em relação à incidência das contribuições sobre a receita bruta. Estas, como também contêm o ICMS em sua base de cálculo, alcançam valores diferentes quando adquiridas internamente em estados com alíquotas de ICMS diferentes.

A alteração do conceito de valor aduaneiro, conforme comentado, é criticada de forma generalizada por vários autores, entre os quais Sérgio Gonini BENÍCIO e Benedicto Celso BENÍCIO JR.⁹⁹ e Ives Gandra da Silva MARTINS e Fátima

⁹⁹ BENÍCIO, Sérgio Gonini; BENÍCIO JR., Benedicto Celso. As Principais Questões do PIS e COFINS Não-Cumulativos e sua Incidência sobre as Importações. In: *ibidem*, p. 759.

Fernandes Rodrigues de SOUZA¹⁰⁰. Entendem esses autores que o legislador ordinário excedeu ao que foi previsto no texto constitucional emendado.

Importante também é o comentário de José Eduardo Soares de MELO, que enfatiza a necessidade de os signatários de tratados internacionais observarem as regras nele estabelecidas e que também pondera a inexistência de respaldo jurídico para considerar os tributos no cálculo das contribuições, uma vez que elas só poderiam ser calculadas sobre o valor das operações relativas aos bens e serviços importados, sendo inadmissível a agregação de valores que não figurem no pacto comercial¹⁰¹.

É pertinente a observação de José Eduardo Soares de MELO. Sabe-se, de Paulo de Barros CARVALHO, que, em sua função comparativa, a base de cálculo deve confirmar, infirmar ou afirmar o critério material da hipótese de incidência¹⁰². Na Regra-Matriz de Incidência do PIS/PASEP e da COFINS-Importação, o critério material da hipótese de incidência é “importar bens ou produtos estrangeiros e serviços”. No raciocínio de MELO, quando se acrescenta o ICMS e o ISS à base de cálculo, ela divergiria do critério material da hipótese de incidência, ficando com ele incompatível. O negócio jurídico de compra e venda, que foi matriz para a importação, não incluiria os citados impostos. Não poderiam, portanto, elementos estranhos à hipótese de incidência serem acrescentados à base de cálculo.

Contudo, em nosso entendimento, a compatibilidade que deve ser analisada não é com o negócio jurídico de compra e venda, mas sim com a própria importação. E na importação, os impostos fazem parte do fato jurídico que se está a tributar. É caso semelhante ao do IPI, em que o ICMS integra a base de cálculo daquele. Portanto, em nossa opinião, estar-se-ia diante de uma confirmação do critério material da hipótese, conclusão a que também chega André Parmo FOLLONI¹⁰³.

¹⁰⁰ Ives Gandra da Silva MARTINS; Fátima Fernandes Rodrigues de SOUZA, PIS/PASEP e COFINS Importação: Inconstitucionalidades. In: *Ibidem*. p. 170-172.

¹⁰¹ José Eduardo Soares de MELO, PIS/PASEP e COFINS na Importação: Polêmicas, in: *ibidem*, p. 144-145.

¹⁰² Paulo de Barros Carvalho, *op. cit.*, p. 327-329.

¹⁰³ André Parmo FOLLONI, *op. cit.*, p. 151.

Um outro vício apontado por autores como BENÍCIO e BENÍCIO JR.¹⁰⁴, Antonio Carlos Rodrigues do AMARAL e Douglas YAMASHITA¹⁰⁵, Pedro ANAN JR. e Fabiola Cassiano KERAMIDAS¹⁰⁶, Diego Diniz RIBEIRO¹⁰⁷, Ana Paula Peres Falcão ALVES e Sérgio Barbosa ALVES¹⁰⁸, e Maria Ednalva de LIMA¹⁰⁹ é que restaria violado o artigo 110 do Código Tributário Nacional, ao ser alterado o alcance de um conceito de direito privado utilizado pela Constituição Federal, o valor aduaneiro¹¹⁰.

Cabe discutir se valor aduaneiro é um conceito do direito privado. O valor aduaneiro é um conceito que, conforme visto, foi extraído do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (Resultados da Rodada Uruguaí de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT). A finalidade dessa figura é justamente estabelecer a base de cálculo para as exações incidentes sobre a importação. A utilização de seis métodos alternativos para o estabelecimento desse valor é um indício de que sua função, antes de comercial, é tributária. O valor da transação comercial pode ser utilizado, mas também pode ser desqualificado pelas administrações aduaneiras dos países, com a utilização dos métodos subseqüentes. Em sendo assim, apesar de corresponder o valor aduaneiro preferencialmente ao valor da transação comercial, sua finalidade não é comercial e, sim, tributária, sendo um conceito de direito público e, não, privado,

¹⁰⁴ Sérgio Gonini BENÍCIO; Benedicto Celso BENÍCIO JR., As Principais Questões do PIS e COFINS Não-Cumulativos e sua Incidência sobre as Importações. In: *ibidem*, p. 759-760.

¹⁰⁵ Antonio Carlos Rodrigues do AMARAL; Douglas YAMASHITA, PIS e COFINS sobre a Importação de Produtos: Ilegalidades e Inconstitucionalidades. In: *ibidem*, p. 280.

¹⁰⁶ Pedro ANAN JR.; Fabiola Cassiano KERAMIDAS, *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 110, p. 78, nov. 2004.

¹⁰⁷ Diego Diniz RIBEIRO. PIS e COFINS na Importação: Base de Cálculo e Questões Controvertidas. *Repertório de Jurisprudência IOB*, São Paulo, n. 11, v. 1, p. 424, 1ª quinz. jun. 2005.

¹⁰⁸ Ana Paula Peres Falcão ALVES; Sérgio Barbosa Alves ALVES. Breves Comentários acerca das Inconstitucionalidades da Lei 10.865/2004. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, n. 61, p. 97-105, mar./abr. 2005.

¹⁰⁹ Maria Ednalva de LIMA. Breve Análise das Contribuições ao PIS e COFINS Incidentes sobre a Importação de Produtos (Emenda Constitucional nº 42/03 e Lei 10.865/04). *Revista Dialética do Direito Tributário*, São Paulo, n. 109, p. 87, out. 2004.

¹¹⁰ O artigo 110 do CTN tem a seguinte redação: “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.”

como afirmam os citados autores. Não há, portanto, violação do artigo 110 do CTN.

Sobre esse mesmo ponto, Ives Gandra da Silva MARTINS e Fátima Fernandes da Rodrigues de SOUZA tecem comentários, apontando violação a Tratado Internacional quando da definição da base de cálculo do PIS e da COFINS na importação. Suas considerações dizem respeito à necessidade de que os tratados sejam respeitados pelos estados-parte, com relação aos “... *princípios da lealdade, da moralidade e do pacta sunt servanda*”. Argumentam que essas medidas estariam “... *na contramão da história, implicando verdadeiro retrocesso de todas as conquistas comerciais recentes, comprometendo, ainda, a credibilidade internacional do País...*” Afirmam ainda que, “*Embora os acordos internacionais, quando internados, tenham, segundo a jurisprudência do STF, hierarquia de lei ordinária, representam leis especiais a respeito do tema que versam e, por essa razão, não podem ser desafiadas por legislação de mesma natureza que, à guisa de instituir nova exação tributária, desatenda a princípios de comércio internacional incorporados ao direito brasileiro*”¹¹¹.

Discorda-se desta afirmação. Sabe-se que é reconhecido ao Decreto Legislativo que interna os acordos internacionais *status* de lei ordinária. Assim, em regra, Lei Ordinária poderia derrogar Decreto Legislativo que aprova Tratado Internacional. No entanto, cabe ir mais além e analisar a afirmação de MARTINS e de SOUZA de que os tratados representam leis especiais.

Em relação a esse conflito entre norma do tratado e norma legal, afirma a Prof^ª Betina Treiger GRUPENMACHER que se estaria diante de uma antinomia e que deveria ser buscada a solução para o conflito através da aplicação de um dos critérios para solução de antinomias. Cita, então, a solução pelo critério da especialidade, pois o tratado internacional seria lei especial, em contraste com a lei interna, que teria a nota da generalidade. Assim, a lei interna seria aplicável a todos os aspectos, exceto àqueles

¹¹¹ Ives Gandra da Silva MARTINS; Fátima Fernandes da Rodrigues de SOUZA. PIS/PASEP e COFINS na Importação: Inconstitucionalidades. In: Marcelo Magalhães PEIXOTO; Octavio Campos FISCHER (Coord.). *PIS-COFINS - Questões Atuais e Polêmicas*, p. 170-172.

regulados pelo tratado¹¹².

Não parece ser esse o entendimento aplicável à definição de valor aduaneiro para efeitos da base de cálculo do PIS e da COFINS na importação. Neste caso específico, a lei interna, que estabeleceu o conceito de valor aduaneiro para a base de cálculo do PIS/PASEP e da COFINS-Importação, seria a lei especial, enquanto o Decreto Legislativo que aprova o Tratado que define o valor aduaneiro seria a lei geral. Dessa forma, o raciocínio seria o inverso, ou seja, a lei especial teria definido o valor aduaneiro especificamente para o caso do PIS e da COFINS incidentes na importação. Para os demais casos, continuaria valendo a definição estabelecida no Acordo de Valoração Aduaneira.

A Jurisprudência do STF, a partir de 1977, tem adotado entendimento de que pode lei posterior alterar normas de decretos legislativos que aprovam tratados internacionais. A decisão marco foi a veiculada no RE nº 80.004/SE, que julgou válida alteração por lei nacional de dispositivo sobre letra de câmbio e nota promissória em contrariedade à chamada lei uniforme, constante do Acordo de Genebra¹¹³.

No mesmo sentido decidiu a 1ª Turma do TRF da 4ª Região, em julgado de 10 de novembro de 2004, sobre o tema específico da inconstitucionalidade da base de cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação. O acórdão afirmou a recepção dos tratados internacionais “*no mesmo espaço destinado à legislação infraconstitucional*”, negando a supremacia destes em relação às leis regularmente elaboradas e afirmando a inexistência de qualquer mácula à Lei nº 10.865/2004 no que tange ao conceito de valor aduaneiro por ela estabelecido¹¹⁴.

¹¹² Betina Treiger GRUPENMACHER, *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Ordem Interna.*, p. 104-110.

¹¹³ O STF manifestou-se no Recurso Extraordinário nº 80.007/SE, publicado no Diário Oficial da Justiça, de 29 de dezembro de 1977, do qual se transcreve parte da ementa do acórdão: “Embora a Convenção de Genebra que previu uma lei uniforme sobre letras de câmbio e notas promissórias teria aplicabilidade no direito interno brasileiro, não se sobrepõe ela às leis do País, disso decorrente a constitucionalidade e conseqüente validade do Dec.-lei nº 427/69, que instituiu o registro obrigatório da Nota Promissória em Repartição Fazendária, sob pena de nulidade do título.”

¹¹⁴ O TRF da 4ª Região manifestou-se em 10 de novembro de 2004, por ocasião de julgamento do Agravo de Instrumento nº 2004.04.01.038224-5/PR, em decisão com ementa publicada no Diário da Justiça da União, de 12 de janeiro de 2005, à p. 611.

Helena Taveira TÔRRES, por sua vez, faz a mesma afirmação de Ives Gandra e Fátima Fernandes, apoiado, contudo, no artigo 98 do CTN, que estabelece que “*Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*”. Como o Acordo de Valoração Aduaneira estabeleceu o conceito de valor aduaneiro, não caberia à lei posterior dar nova definição ao termo¹¹⁵.

O problema desse argumento de TÔRRES é a interpretação que é dada ao artigo 98 do CTN. Em que pese a doutrina questionar a constitucionalidade desse artigo, já que não caberia à lei complementar definir a hierarquia de leis, no entender de GRUPENMACHER, o artigo 98 teria um sentido mais restrito, qual seja, o de explicitar que não cabe a lei interna (de caráter genérico) revogar tratado internacional, considerado lei especial¹¹⁶. Ou seja, essa seria a interpretação do artigo 98 conforme a Constituição¹¹⁷. Todavia, volta-se a afirmar que, no caso do PIS/COFINS-Importação, a situação é outra, pois a lei especial é a Lei nº 10.865/2004. Não seria caso, portanto, de aplicação do artigo 98 do CTN. Conforme anteriormente discutido, com o uso do critério de solução de antinomia, considerando o Decreto Legislativo que aprovou o AVA ser lei geral e a Lei nº 10.865/2004 ser lei especial, o resultado é que a lei especial superveniente apenas não permite a aplicação da lei geral para o caso específico que a lei especial rege. Nos demais casos, permaneceria válido o conceito de valor aduaneiro estabelecido no Acordo de Valoração Aduaneira. Ou seja, o conceito de valor aduaneiro apenas se alteraria para os efeitos da PIS/PASEP e da COFINS-Importação, o que é o objetivo do legislador. Em suma, o artigo 98 não constitui óbice a uma nova definição de valor aduaneiro, para efeitos do PIS/COFINS-Importação, diferente da fixada no AVA.

¹¹⁵ Helena Taveira TÔRRES. O Regime Constitucional da Não-Cumulatividade das Contribuições sobre Faturamento e Receita (PIS e COFINS) e a Incidência sobre Importações de Mercadorias e Serviços. *Repertório de Jurisprudência IOB*, São Paulo, n. 10, v. 1, p. 365, 2ª quinzena maio 2004.

¹¹⁶ Betina Treiger GRUPENMACHER, *op. cit.*, p. 112-115.

¹¹⁷ Alexandre de MORAES, *Direito Constitucional*, p. 43-44.

Em outro sentido, Cristiano CARVALHO reconhece não haver preponderância hierárquica entre um Decreto Legislativo que internaliza normas de Tratado Internacional e uma lei ordinária, a Lei nº 10.865/2004. Ressalva, contudo, que, ao acrescentar ao valor aduaneiro o ICMS, o ISS e as próprias contribuições, teria o legislador ido de encontro ao disposto no GATT, e constituiria esta uma medida na contramão das normas que regem o comércio internacional¹¹⁸.

Em que pese se discorde de que tenha havido violação ao artigo 110 do CTN, há que se considerar a opinião de Hugo de Brito MACHADO, citada por Ana Paula Peres Falcão ALVES e Sérgio Barbosa ALVES, de que *“A norma do art. 110 na verdade não passa de simples explicitação do princípio da supremacia constitucional”*. Prossegue o autor afirmando que *“Pudesse a lei ordinária alterar os conceitos utilizados nas normas da Constituição, poderia o legislador ordinário, por essa via, alterar a Constituição, modificando o sentido e o alcance de qualquer de suas normas”*¹¹⁹.

Como se vê da lição de Hugo de Brito, o artigo 110 do CTN reflete basicamente o princípio da supremacia constitucional e, decorrente desse princípio, não está apenas a inalterabilidade dos conceitos de direito privado, mas também dos de direito público. Não fosse assim, poder-se-ia chegar à situação de fraude constitucional, em que as palavras do constituinte poderiam ser interpretadas, em seu sentido, de acordo com a conveniência do legislador ordinário.

O Ministro Marco Aurélio de MELLO, em brilhante comentário em voto proferido no Recurso Extraordinário nº 166.772/RS, discorre sobre a modificação de conceitos estabelecidos na Constituição, no caso da ampliação do termo “folha de salários”, para abranger também a contribuição devida pelos empregadores, conforme

¹¹⁸ Cristiano CARVALHO. PIS e COFINS na Importação – Aspectos Controvertidos de suas Regras-Matrizes. In: Marcelo Magalhães PEIXOTO; Octavio Campos FISCHER (Coord.). *PIS-COFINS - Questões Atuais e Polêmicas*, p. 261.

¹¹⁹ Ana Paula Peres Falcão ALVES; Sérgio Barbosa Alves ALVES. Breves Comentários acerca das Inconstitucionalidades da Lei 10.865/2004. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, n. 61, p. 102-103, mar./abr. 2005.

previsto na Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988. Afirma Marco Aurélio que o sentido vernacular e técnico das palavras utilizadas pelo legislador constituinte não pode ser desprezado e que “... a flexibilidade de conceitos, o câmbio de sentido destes, conforme os interesses em jogo, implicam insegurança incompatível com o objetivo da própria Carta que, realmente, é um corpo político, mas o é ante os parâmetros que encerra e estes não são imunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos”¹²⁰.

Os argumentos do Ministro Marco Aurélio são contundentes a respeito da inaceitabilidade da atribuição de um sentido diferente às palavras do que o correntemente aceito pelo Direito e pelo vernáculo. Ainda mais quando se trata de um conceito consagrado internacionalmente e vertido em acordo internacional do qual o Brasil é signatário. Quando o constituinte derivado estabelece, no artigo 149, § 2º, III, “a”, que as contribuições sociais, no caso da incidência sobre a importação, têm por base de cálculo o valor aduaneiro, trata-se do valor aduaneiro conforme a definição correntemente aceita. Não cabe à lei alterar essa definição. Logo, tanto o PIS/PASEP-Importação como a COFINS-Importação, que têm como substrato constitucional o referido dispositivo, só podem ser cobrados tendo como base de cálculo o valor aduaneiro, conforme definido no Acordo de Valoração Aduaneira.

¹²⁰ Transcrição de trecho do voto do Ministro Marco Aurélio no Recurso Extraordinário nº 166.772-9/RS, publicado no Diário da Justiça de 16 de dezembro de 1994: “De início, lanço a crença na premissa de que o conteúdo político de uma Constituição **não pode levar quer ao desprezo do sentido vernacular das palavras utilizadas pelo legislador constituinte, quer ao técnico, considerados institutos sagrados pelo Direito.** Toda Ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido pela passagem do tempo, por força dos estudos acadêmicos e pela atuação dos pretórios. Já se disse que ‘as questões de nome são de grande importância, porque, elegendo um nome ao invés de outro, torna-se rigorosa e não suscetível de mal-entendido uma determinada linguagem. A purificação de linguagem é uma parte essencial da pesquisa científica, sem a qual nenhuma pesquisa poderá dizer-se científica’ (Studi Sulla Teoria Generali Del Diritto, Torino – G. Giappichelli, edição 1955, página 37). Realmente, **a flexibilidade de conceitos, o câmbio de sentido destes, conforme os interesses em jogo, implicam insegurança incompatível com o objetivo da própria Carta que, realmente, é um corpo político, mas o é ante os parâmetros que encerra e estes não são imunes ao real sentido dos vocábulos, especialmente os de contornos jurídicos. Logo, não merece agasalho o ato de dizer-se da colação, em plano secundário, de conceitos sagrados, buscando-se homenagear, sem limites técnicos, o sentido político das normas constitucionais (grifou-se).**” (Apud Nicolau KONKEL JR, *op. cit.*, p. 175)

Outra questão relativa à base de cálculo do PIS e Cofins-Importação é trazida por André Parmo FOLLONI. Segundo o autor, haveria uma impossibilidade matemática de chegar-se ao cálculo do tributo, haja vista que o ICMS faz parte da base de cálculo das contribuições e as contribuições fazem parte da base de cálculo deste. As fórmulas estabelecidas por Instrução Normativa pela Receita Federal tentariam viabilizar o cálculo, porém sem que fosse possível atingir o estabelecido na Lei nº 10.865/2004 e na Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, que trata do ICMS¹²¹.

A fim de possibilitar a manutenção da lei no ordenamento jurídico, conforme sugestão de Marcus Vinicius BUSCHMANN, poder-se-ia, em relação ao artigo 7º da Lei nº 10.865/2004, realizar uma interpretação conforme a Constituição, com redução de texto¹²², de forma que a base de cálculo das contribuições seja apenas o valor indicado na Carta Magna, que é o valor aduaneiro¹²³. Dessa forma, estaríamos preservando a lei que, apesar das controvérsias, tem como finalidade a busca da isonomia no tratamento das compras no mercado interno e externo, atendendo assim ao princípio da igualdade, tão caro ao legislador constitucional.

10. SÍNTESES CONCLUSIVAS

Nesse trabalho foram analisadas as novéis Contribuição para o PIS/PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), com incidência sobre a importação, criadas pela Lei nº 10.865/2004.

A fim de determinar o regime jurídico que a elas seria aplicado, procurou-se desenvolver as questões relativas à classificação dos tributos e à classificação das

¹²¹ André Parmo FOLLONI, *op. cit.*, p. 151-153.

¹²² Alexandre de MORAES, *op. cit.*, p. 43-44.

¹²³ Marcus Vinicius BUSCHMANN. As Contribuições para o PIS-Importação e para a COFINS-Importação e o Conceito Constitucional de Valor Aduaneiro. *Revista Dialética do Direito Tributário*, São Paulo, n. 111, p. 99, dez. 2004.

contribuições. Concluiu-se que ambos apresentam nítida conotação de impostos com destinação vinculada dos recursos (contribuições). Na subclassificação das contribuições, considerou-se que, em razão da destinação constitucional dos recursos por elas arrecadados, ambas são Contribuições para a Seguridade Social, aplicando-se a elas o regime jurídico do artigo 195 da Constituição.

No que diz respeito ao veículo legislativo de criação das contribuições, como não se tratasse de exercício de competência residual ou de outra hipótese prevista na Lei Maior, e como os principais elementos já se encontram nela definidos, concluiu-se pela não exigibilidade de lei complementar.

Quanto às medidas provisórias com esse fim, entendeu-se como completamente condenável seu uso, por sua incompatibilidade com os Princípios da Anterioridade e da Legalidade, vigentes na instituição de tributos.

Em relação à aplicação do Princípio da Anterioridade Nonagesimal à instituição do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, ele tem, em face da Emenda Constitucional nº 32/2001, referência temporal na data de publicação da lei de conversão da medida provisória que criou o tributo, que, de fato, é a lei instituidora da exação. Portanto, haveria contrariedade da Lei nº 10.865/2004 à Constituição quanto a seu prematuro início de validade, que não respeitou à Anterioridade Nonagesimal.

No que tange ao Princípio da Anterioridade Genérica, como se concluiu que a contribuição para o PIS/PASEP e a COFINS são Contribuições Sociais para a Seguridade Social, não há que se falar em obediência a esse princípio, posto que o § 6º do artigo 195 excluiria sua aplicação.

Por último, em relação à tão discutida base de cálculo da contribuição, entendeu-se ter a Lei nº 10.865/2004, ao acrescentar alguns tributos à base de cálculo indicada na Constituição (o valor aduaneiro), incorrido em inconstitucionalidade, por violação ao Princípio da Supremacia Constitucional, além de haver tornado impossível o cálculo conforme estabelecido na lei, em razão da participação das contribuições na base de cálculo do ICMS e vice-versa.

Restaria, como alternativa, a interpretação conforme a Constituição, com

redução do texto, de forma a adaptar a base de cálculo prevista no artigo 7º da Lei nº 10.865/2004 ao estabelecido na Constituição Federal, solução também aplicável à sua vigência temporal, que só se consideraria constitucional após a *vacatio legis* de noventa dias, contada da publicação da Lei nº 10.865/2004.

REFERÊNCIAS

Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994. In: *Resultados da Rodada Uruguaia do GATT*. São Paulo: Aduaneiras, 1995.

ALVES, Ana Paula Peres Falcão; ALVES, Sérgio Barbosa Alves. Breves Comentários acerca das Inconstitucionalidades da Lei 10.865/2004. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 61, p. 97-105, mar./abr. 2005.

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do; YAMASHITA, Douglas. PIS e COFINS sobre a Importação de Produtos: Ilegalidades e Inconstitucionalidades. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *PIS-COFINS - Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 280-283.

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ANAN JR., Pedro; KERAMIDAS, Fabiola Cassiano. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 110, p. 70-79, nov. 2004.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BENÍCIO, Sérgio Gonini; BENÍCIO JR., Benedicto Celso. As Principais Questões do PIS e COFINS Não-Cumulativos e sua Incidência sobre as Importações. PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *PIS-COFINS - Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 742-766.

BUSCHMANN, Marcus Vinicius. As Contribuições para o PIS-Importação e para a COFINS-Importação e o Conceito Constitucional de Valor Aduaneiro. *Revista Dialética do Direito Tributário*. São Paulo, Dialética, n. 111, p. 93-99, dez. 2004.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

CARVALHO, Cristiano. PIS e COFINS na Importação – Aspectos Controvertidos de suas Regras-Matrizes. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *PIS-COFINS - Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 254-271.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

FISCHER, Octavio Campos. *A Contribuição ao PIS*. São Paulo: Dialética, 1999.

FOLLONI, André Parmo. *Tributação sobre o Comércio Exterior*. São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados Internacionais em Matéria Tributária e a Ordem Interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

HENARES NETO, Halley. PIS – Perfil Constitucional e Normas de Regência – Aplicação do Princípio da Anterioridade e Necessidade de Lei Complementar em Decorrente de sua Natureza Jurídica Tributária Específica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *PIS - Problemas Jurídicos Relevantes*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 57-98.

KONKEL JUNIOR, Nicolau. *Contribuições Sociais: Doutrina e Jurisprudência*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LIMA, Maria Ednalva de. Breve Análise das Contribuições ao PIS e COFINS Incidentes sobre a Importação de Produtos (Emenda Constitucional nº 42/03 e Lei 10.865/04). *Revista Dialética do Direito Tributário*. São Paulo, n. 109, p. 79-89, out. 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET, 2003, p. 328-354.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA; Fátima Fernandes Rodrigues de. PIS/PASEP e COFINS Importação – Inconstitucionalidades. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *PIS-COFINS - Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 149-173.

MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições Sociais no Sistema Tributário*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MELO, José Eduardo Soares de. *A Importação no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

MELO, José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A Não Cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS e COFINS)*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MORAES, Alexandre de. *Direito Constitucional*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2001.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães; FISCHER, Octavio Campos (Coord.). *PIS-COFINS - Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. COFINS-importação e PIS/PASEP-importação: Contribuições Interventivas Inconstitucionais. *Revista Dialética do Direito Tributário*. São Paulo, n. 113, p. 94-101, fev. 2005.

PINTO, Adriano. As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). *As Contribuições no Sistema Tributário Brasileiro*. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET, 2003, p. 39-73.

RIBEIRO, Diego Diniz. PIS e COFINS na Importação: Base de Cálculo e Questões Controvertidas. *Repertório de Jurisprudência IOB*. São Paulo, IOB, n. 11, v. 1, p. 424-427, 1ª quin. jun. 2005.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Contribuições para a Seguridade Social à Luz da Constituição Federal*. Curitiba: Juruá, 2002.

TÔRRES, Heleno Taveira. O Regime Constitucional da Não-Cumulatividade das Contribuições sobre Faturamento e Receita (PIS e COFINS) e a Incidência sobre Importações de Mercadorias e Serviços. *Repertório de Jurisprudência IOB*. São Paulo, IOB, n. 10, v. 1, p. 365-386, 2ª quin. maio 2004.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Inconstitucionalidade Parcial das Contribuições Criadas pela MP 164 – PIS-Importação e COFINS-Importação. *Revista Dialética do Direito Tributário*, São Paulo, Dialética, n. 103, p. 59-65, abr. 2004.

VIEIRA, José Roberto. Bocage e as Medidas Provisórias: a Emenda pior que o Soneto. *Revista da Faculdade de Direito da UFPR*. Curitiba, UFPR, p. 87-105, 2004.

VIEIRA, José Roberto. Medidas Provisórias: “Quousque Tandem”? *O Estado do Paraná*, Caderno Direito e Justiça, p. 4, Curitiba, 02 jun. 1996.