

Pis e Cofins na Importação – Aspectos Controvertidos de suas Regras-Matrizes*

Cristiano Carvalho¹

José Augusto Dias de Castro²

Introdução. I. Competência constitucional. II. As regras-matrizes da PIS e COFINS sobre a importação. II.a. A hipótese de incidência da PIS e COFINS sobre importação de bens e produtos. II.a.1. O critério material. II.a.2. O critério temporal. II.a.3. O critério espacial. II.a.4. O conseqüente tributário. II.a.5. O critério pessoal – sujeito ativo e sujeito passivo. II.a.6. O critério quantitativo – base de cálculo e alíquota. II.a.7. PIS e COFINS sobre jornais, livros, periódicos e o papel destinado a sua impressão. II.b.. A hipótese de incidência da PIS e COFINS sobre importação de serviços. II.b.1. O critério material. II.b.2. O critério espacial. II.b.3. O critério temporal. II.b.4. O critério pessoal da hipótese: sujeito ativo e sujeito passivo da relação jurídico-tributária. II.b.5. O critério quantitativo: base de cálculo e alíquota

Introdução

Com a Emenda Constitucional nº42/03, a chamada Reforma Tributária, ao contrário da diminuição e racionalização da tributação, presenciou-se tão somente um arremedo daquela mudança tão almejada pela sociedade, principalmente no setor produtivo da economia. Dentre as poucas modificações, encontra-se a ampliação da competência da União Federal

*Artigo publicado originalmente nas obras “Pis e Cofins, Questões atuais e controvertidas”(São Paulo: Quartier Latin, 2005. Coordenação de Marcelo Magalhães Peixoto e Octavio Campos Fischer) e “Fundamentos do Pis e da Cofins” (São Paulo: MP Editora, 2007. Coordenação de Samuel Carvalho Gaudêncio e Marcelo Magalhães Peixoto).

¹ Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Pós-doutorado pela UC Berkeley – USA. Professor conferencista na Pós-Graduação *lato sensu* da PUC/SP e no IBET. Professor de Direito Tributário e Teoria Geral do Direito na UNISINOS-RS. Membro do Conselho Científico da APET- Associação Paulista de Estudos Tributários. Advogado em São Paulo e no Rio Grande do Sul. E-mail: ccarvalho@cmted.com.br

² Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Advogado no Rio Grande do Sul. E-mail: jacastro@cmted.com.br

para instituir contribuições sociais, possibilitando então a incidência destas sobre importações de produtos e serviços.

A exposição de motivos da Medida Provisória nº 164/04, que introduziu no sistema tributário brasileiro a cobrança de PIS e Cofins sobre importação de produtos e serviços, é, para dizer o mínimo, esdrúxula, pois apela para a isonomia entre os produtos e serviços produzidos no mercado interno com aqueles importados, alegando então a necessidade de igualá-los, de forma a não prejudicar as empresas domésticas. Se o espírito de uma verdadeira Reforma Tributária tivesse sido seguido, assistiríamos uma diminuição drástica tanto da tributação interna, como da que alcança o comércio internacional, e não haveria a criação de mais tributos além de todos aqueles que já compõem o sistema tributário brasileiro, notadamente um dos mais pesados da economia mundial. Nesse sentido, haveria uma isonomia entre os contribuintes brasileiros e todos os demais mundo afora, principalmente nos países desenvolvidos, que contam com uma carga tributária menor e mais racional, e, portanto, menos intervencionista às suas atividades.

Porém, deixando de lado essas considerações de cunho político, passemos então a analisar juridicamente a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e a Contribuição Social para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, sobre a importação de bens, produtos e serviços.

I – Competência constitucional

A Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, ampliou a competência legislativa tributária da União Federal, ao alterar a redação do inciso II do §2º do art. 149:

Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e

sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

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

...

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

A Emenda nº 42 também alterou o art. 195 do texto constitucional, mediante inserção de um novo inciso:

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

...

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

A competência em tela significa mais uma tributação sobre o segmento das importações de produtos e serviços estrangeiros, visto que não se trata apenas de uma majoração ou alteração na estrutura das contribuições sociais da PIS e COFINS, mas verdadeiramente a criação da competência de novos tributos, que não obstante portam a mesma denominação.

Destarte, as contribuições sociais acima referidas têm por critério material da hipótese de incidência o ato de importar, o que já é hipótese do imposto de importação, do IPI sobre a importação, do ICMS sobre a importação e também do ISS sobre a importação de serviços,

a partir da Lei Complementar nº 116/2003. A única diferença é a característica específica das contribuições sociais enquanto subespécie tributária, qual seja, a destinação específica do produto de sua arrecadação³.

II - As regras-matrizes da PIS e COFINS sobre a importação

A Regra-Matriz de Incidência Tributária, contribuição teórica de Paulo de Barros Carvalho, é a ferramenta analítica de maior eficácia para a exegese das normas tributárias. Através do método de formalização, o exegeta parte dos textos jurídico-positivos até o universo das formas lógicas, onde então preenche os categoremas da regra-matriz, e posteriormente, após a construção da norma tributária completa, analisa esta em reação ao sistema na qual está inserida. Com esse método, o operador do direito fica apto a não apenas compreender o verdadeiro sentido do mandamento normativo, como também verificar a sua consonância ou não com os princípios e valores consagrados pelo ordenamento jurídico.

O nível de depuração analítica depende da opção do exegeta. Nesse sentido, poderíamos, a partir da lei em tela, construir uma regra-matriz geral que incluísse tanto a PIS e a COFINS em suas incidências sobre a importação de bens e produtos e sobre a importação de serviços. Da mesma forma, numa analiticidade maior, poderíamos construir quatro regras-matrizes: 1) da PIS sobre importação de produtos; 2) da PIS sobre importação de serviços; 3) da COFINS sobre a importação de bens e produtos e; 4) da COFINS sobre a importação de serviços.

Todavia, para fins de praticidade e clareza na exposição, optamos por compor duas regras-matrizes: 1) da PIS e COFINS, ou seja, de ambas as contribuições, uma vez que as materialidades são praticamente as mesmas, sobre a importação de bens e produtos e; 2) da PIS e COFINS sobre a importação de serviços.

³ Há quem sustente que as contribuições previstas no art. 150 da Constituição Federal, entre elas as contribuições sociais, não possuem natureza autônoma, tratando-se de uma modalidade de imposto. É o caso do Professor Paulo de Barros Carvalho.

Em CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 1997. 9 ed. p. 34.

É o que nos propomos a fazer a seguir.

II.a. A hipótese de incidência da PIS e COFINS sobre importação de bens e produtos

II.a.1. O critério material

A União Federal instituiu a PIS e COFINS sobre a importação por intermédio da Medida Provisória nº 164/03, sendo então convertida pelo Congresso na lei nº 10.865/04⁴.

A lei determina que incidirá a PIS sobre a importação de *produtos* estrangeiros e a COFINS sobre a importação de *bens* estrangeiros.

Entretanto, a diferença semântica entre os vocábulos “produto” e “bem” traz conseqüências jurídicas distintas. “Produto” tem a acepção de mercadoria, i.e., bem móvel fungível apto para a mercancia. “Bem” já denota qualquer objeto móvel proveniente do estrangeiro, fungível ou não, que venha a ser importado inclusive para uso próprio do importador⁵.

Cabe notar que a EC nº 42/03 criou a competência tão somente para instituição das contribuições sobre a importação de produtos estrangeiros e não sobre bens, sendo que tal diferença terminológica pode se manifestar não somente na natureza do objeto como também em relação a sua finalidade. Por esse diapasão, percebe-se que a tributação da

⁴ Em relação ao instrumento utilizado para criação deste novo tributo (Lei 10.865/2004), pode-se afirmar que as alterações na Constituição Federal trazidas pela Emenda nº 42/03 sepultaram, ao menos no tocante a esta materialidade (importação de bens e serviços do exterior), as discussões travadas em torno do art. 195, §4º, sobre a necessidade ou não de lei complementar para instituição de contribuições que tenham fato gerador diferente dos previstos no *caput* do art. 195. Como a importação de produtos e serviços ganhou previsão expressa no texto do §4º do art. 195, não há margem alguma para a discussão.

⁵ Cabe lembrar que a Emenda Constitucional nº 33/01 alterou a redação original do art. 155, IX, ‘a’, incluindo o termo “bem”, quando originalmente o dispositivo só mencionava “mercadoria”: “Art 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

II – operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

§2º O imposto previsto no inciso II, atenderá ao seguinte:

(...)

IX – incidirá também:

a) sobre a entrada de *bem* ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço;” (itálico nosso)

COFINS sobre “bens” estrangeiros ultrapassa o alcance da competência legislativa tributária, o que configura inconstitucionalidade na criação de tal incidência. É o princípio ontológico do direito público (tudo aquilo que não for expressamente permitido é proibido) aplicado à competência legislativa tributária.

O §2º do art. 1º da Lei nº 10.865/04 também qualifica como estrangeiro os bens nacionais ou nacionalizados exportados, que retornem ao País, salvo se: a) enviados em consignação e não vendidos no prazo autorizado; b) devolvidos por motivo de defeito técnico para reparou ou para substituição; c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador; d) por motivo de guerra ou calamidade pública; ou e) por outros fatores alheios à vontade do exportador.

Em relação à alínea ‘e’ do dispositivo, há margem para diferentes interpretações acerca do que pode vir a se constituir como um “fator alheio à vontade do exportador”, o que lança o contribuinte do tributo a perigosa insegurança jurídica, tão condenável em matéria tributária.

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região, em julgamento recente, manifestou-se sobre a expressão dúbia da seguinte forma, destacando a boa-fé do contribuinte como critério importante para definição do que vem a ser um “fator alheio à vontade do exportador” (MAS – Apelação em Mandado de Segurança nº 2004.71.03.003869-6 – 2ª Turma – DJU de 18/04/2006):

TRIBUTÁRIO. PIS-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. MERCADORIA REIMPORTADA. NÃO-INCIDÊNCIA. ALÍNEA "E" DO INCISO I DO §2º DO ARTIGO 1º DA LEI 10.865/04. INTERPRETAÇÃO DE "FATORES ALHEIOS À VONTADE DO EXPORTADOR".

1. Os "fatores alheios à vontade do exportador" devem ser entendidos como aqueles desconhecidos, externos, imprevisíveis. É necessária a análise das circunstâncias históricas e da boa-fé (entendida aqui como a forma objetiva de conduta que se exterioriza) do exportador.

2. No caso em tela, as mercadorias foram devolvidas pelo importador argentino,

porque a empresa consumidora teria encerrado suas atividades. A empresa importadora era a única destinatária das mercadorias e era cliente regular há cerca de dez anos. Nesse contexto, não havia perspectiva razoável à exportadora de que a mercadoria seria devolvida. Ela agiu, assim, com as cautelas normais (boa-fé) exigíveis ao contexto histórico de tal operação, malgrado se admita que há um notório risco no mundo dos negócios internacionais.

Sendo assim, fora as exceções acima referidas, o bem ou produto que for exportado e que venha a ser reimportado, sofrerá a incidência das duas contribuições, a não ser é claro, que a importação não se configure, o que remete às situações de não incidência previstas no art. 2º da lei.

II.a.2. O critério temporal

O critério temporal da hipótese de incidência da PIS e da COFINS sobre importação de produtos e bens, ie., o momento da incidência escolhido pelo legislador, segue a regra geral dos impostos sobre a importação: a entrada dos bens e produtos estrangeiros em território nacional.

II.a.3. O critério espacial

O critério espacial da hipótese de incidência da PIS e COFINS sobre a importação de produtos e bens abrange, como é a regra geral dos tributos federais, o território federal.

II.a.4. O conseqüente tributário

II.a.5. O critério pessoal – sujeito ativo e sujeito passivo

Como já acontece com a PIS e a COFINS sobre a receita, cabe também à Receita Federal a administração dessas contribuições, ou seja, figurar no pólo ativo da relação jurídico-tributária (art. 20).

No pólo passivo da relação jurídica da regra-matriz figura o importador, assim considerado a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de “bens” estrangeiros no território

nacional, bem como equipara-se a importador o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente e o adquirente de mercadoria entrepostada (art. 5º, inciso I e parágrafo único). Note-se que nesse dispositivo fica patente o sentido do vocábulo “bem”, pois mesmo aquela pessoa comum que adquira um bem qualquer, p.ex, um artigo qualquer a venda em um *site* estrangeiro da Internet, no momento em que este ingressar no território nacional, esse adquirente será considerado como “importador” para fins de obrigação tributária.

II.a.6. O critério quantitativo – base de cálculo e alíquota

A base de cálculo da PIS e COFINS sobre a importação de bens e produtos é o valor aduaneiro, entendido como aquele que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do ICMS sobre a importação e do valor das próprias contribuições (art. 7º, inciso I).

A chamada base de cálculo “por dentro” já foi muito questionada, por tratar-se de uma tributação sobre tributação, uma vez que a base imponible não se limita apenas ao valor da mercadoria vendida (como é o caso do ICMS), mas sim ao valor de toda a operação, incluído nela o próprio tributo. Todavia, a jurisprudência dos Tribunais Superiores acabou por validar a base de cálculo “por dentro”, argumentado que a base imponible é o “valor da operação”, o que incluiria, portanto, a própria tributação. Outrossim, no caso da PIS e COFINS sobre a importação, a base de cálculo, além do valor do bem ou produto importado, conterà também o ICMS sobre a importação e as próprias contribuições sociais. O dispositivo não inclui na base o imposto de importação e o IPI sobre a importação.

Quanto à inclusão do ICMS, o §4º dispõe que o imposto comporá a base de cálculo das contribuições, mesmo que tenha seu recolhimento diferido. É importante salientar que nesse caso, o diferimento está no sentido de postergação do pagamento, nos casos de substituição tributária “para trás”, ou regressiva. Ocorre que o vocábulo “diferimento” é muitas vezes utilizado de forma ambígua pela legislação, ora significando essa mera postergação, ora significando uma verdadeira isenção tributária. O sentido de diferimento, todavia, fica claro no caso em tela: significa que o ICMS incidido, mas cujo recolhimento fica postergado, devido ao diferimento, integra a base de cálculo das contribuições.

O §5º do art. 7º, inserido pela Lei 11.196/2005, por sua vez, dispõe que, para efeito do disposto no §4º, exclui-se a parcela a que se refere a alínea ‘e’ do inciso V do art. 13 da Lei Complementar nº 87/96, a Lei Kandir⁶. Assim, no caso de recolhimento diferido do ICMS, outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras, que normalmente devem compor a base de cálculo do ICMS na importação, não deverão ser computados.

A constitucionalidade da inclusão do valor relativo ao ICMS na base de cálculo da PIS e da Cofins vem sendo apreciada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário nº 240.785. Até o momento seis ministros já se manifestaram favoravelmente à declaração da inconstitucionalidade da utilização deste valor na base de cálculo das referidas contribuições, o que demonstra tendência de importante mudança no entendimento do Supremo.

Entretanto, especificamente no que tange à PIS e à Cofins - Importação, há outro problema que surge quanto à sua base de cálculo, em função do que dispõe o Acordo sobre a Implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT, de 1994, que foi internalizado ao ordenamento pátrio pelo Decreto nº 2.498, de 13 de fevereiro de 1998. Este diploma dispõe, nos artigos 17 e 18, sobre os elementos que integram o valor aduaneiro:

Art. 17. No valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado, serão incluídos (parágrafo 2 do artigo 8 do Acordo de Valoração Aduaneira):

I – o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação;

II – os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até o porto ou local de importação; e

⁶ Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas:

(...)

e) quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras.

III – o custo do seguro nas operações referidas nos incisos I e II.

Art. 18 – Na apuração do valor aduaneiro segundo o método do valor de transação não serão considerados os seguintes encargos ou custos, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, na respectiva documentação comprobatória:

I – encargos relativos à construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica, executados após a importação, relacionados com a mercadoria importada; e

II – o custo de transporte após a importação.

A Lei 10.865/04, portanto, ao alterar a MP 164/04, acrescentou a esses elementos o ICMS, o ISS e as próprias contribuições, o que vai de encontro com o disposto no GATT. Em rigor, não há preponderância hierárquica entre um decreto que internaliza normas de tratado internacional em relação a uma lei ordinária. Todavia, tal acréscimo de elementos ao valor aduaneiro, base de cálculo das contribuições, é uma medida que anda na contramão das normas que regem o comércio internacional, além de contrariar o disposto no artigo 110 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de instituto, 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”.

Embora a polêmica ainda não tenha chegado a nenhum dos Tribunais Superiores, já há ampla jurisprudência nos Tribunais Regionais, ora favoráveis ao contribuinte, ora desfavoráveis, o que deverá fazer com que a matéria seja levada a Brasília, para unificação da jurisprudência. O Tribunal Regional Federal da 3ª Região vem aceitando a inclusão do valor do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo da PIS e da Cofins⁷:

⁷ Processo nº 2004.03.00.058989-8 – DJU 26/04/2006 – Quarta Turma – TRF 3ª Região.

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS. PIS E COFINS. INCIDÊNCIA.

- 1. O PIS e a COFINS sobre a importação de bens e serviços foram introduzidos pela Emenda Constitucional n.º 42/2003, que não reservou sua regulamentação à lei complementar.*
- 2. Sua instituição se deu por meio da Medida Provisória 164, de 29 de janeiro de 2004, convertida na Lei Federal n.º 10865, de 30 de abril de 2004.*
- 3. É possível a integração do ICMS na base de cálculo do PIS-PASEP-Importação, sistemática cuja legalidade foi reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça, por meio das Súmulas 68 e 94.*
- 4. É válida a definição legal da expressão "valor aduaneiro", estabelecida pelo artigo 7.º, inciso I, da Lei Federal n.º 10865/2004.*
- 5. Agravo de instrumento não provido.*

Já o TRF da 4ª Região pacificou entendimento favorável ao contribuinte. Neste sentido, vale transcrever trecho de recente julgado de agravo de instrumento em mandado de segurança, contra decisão que indeferiu o pedido de concessão de liminar⁸:

“Portanto, parece-me, dentro dos limites desta decisão liminar, que está bem caracterizado o vício imputado pela empresa a essa norma tributária, vício esse que existe apenas na parte da norma que desbordou do conceito corrente de valor aduaneiro, como tal considerado aquele empregado para o cálculo do imposto de importação. Expungidos os acréscimos dele desbordantes, não há razão para se invalidar a norma por inteiro. Portanto, cabe possibilitar a importação de mercadorias cobrando-se as contribuições apenas sobre o valor aduaneiro, excluídos da base de cálculo os valores referentes ao ICMS e às próprias contribuições.”

⁸ Processo nº 2006.04.00.031098-2 – DJU 12/09/2006 – 2ª Turma – TRF 4ª Região.

Ainda em relação à base de cálculo, ela é reduzida em 30,2% na importação para revenda de caminhões chassi com carga útil igual ou superior a 1.800 kg e caminhão monobloco com carga útil igual ou superior a 1.500 kg, classificados na posição 87.04 da TIPI (Tabela de incidência do IPI), nos termos do inc. I do §3º do art. 7º da lei; e em 48,1% na importação para revenda de máquinas e veículos classificados nos seguintes códigos e posições da TIPI: 84.29, 8432.40.00, 8432.80.00, 8433.20, 8433.40.00, 8433.5, 87.01, 8702.10.00 Ex 02, 8702.90.90 Ex 02, 8704.10.00, 87.05 e 8706.00.10 Ex 01 (somente os destinados aos produtos classificados no Ex 02 dos códigos 8702.10.00 e 8702.90.90), de acordo com o inc. II do §3º do art. 7º da lei. Trata-se de uma isenção concedida através de redução da base de cálculo especificamente para os produtos acima referidos. Tal isenção opera-se por uma mutilação parcial de dois critérios da regra-matriz: o objeto do critério material e a base de cálculo.

As alíquotas previstas para as contribuições são várias. Além das gerais de 1,65% e 7,6%, para a PIS e COFINS respectivamente, a lei determina alíquotas específicas para:

1) (§1º do art.8º) produtos farmacêuticos classificados na TIPI (2,1% - PIS e 9,9% - COFINS); 2) (§2º do art. 8º) produtos de perfumaria, de toucador ou de higiene pessoal (2,2% - PIS e 10,3% - COFINS); 3) (§3º) máquinas e veículos classificados na NMC – Nomenclatura comum do Mercosul (2% - PIS e 9,6% - COFINS) ; 4) (§5º) Pneus novos de borracha e câmaras de borracha, classificados na NMC (2% - PIS e 9,5% - COFINS); (§6º) Embalagens para refrigerante e cerveja, referidas no art. 51 da Lei nº 10.833/03, sendo que haverá incidência somente quando a importação for realizada por pessoa jurídica comercial, independente da destinação das embalagens, conforme §6º-A⁹; 5) (§7º) água¹⁰, refrigerante, cerveja e preparações compostas; 6) (§8º) gasolina e suas decorrentes, exceto de aviação e óleo diesel e suas correntes, gás liquefeito de petróleo (GLP) derivado de petróleo e gás natural e querosene de aviação. Nesse caso, a alíquota e base de cálculo são dispostas como unidade de volume do produto, na seguinte proporção (art. 23): I – R\$ 141,10 (cento e quarenta e um reais e dez centavos – PIS) e R\$ 651,40 (seiscentos e cinqüenta e um reais e quarenta centavos – COFINS), por mero cúbico de gasolinas e suas

⁹ Incluído pela Lei 11.051 de 2004.

¹⁰ A previsão da incidência das contribuições sobre a importação de água foi inserida pela Lei 10.925 de 2004.

correntes, exceto de aviação; II – R\$ 82,20 (oitenta e dois reais e vinte centavos – PIS) e R\$ 379,30 (trezentos e setenta e nove reais e trinta centavos - COFINS), por metro cúbico de óleo diesel e suas correntes; III – R\$ 119,40 (cento e dezenove reais e quarenta centavos – PIS) e R\$ 551,40 (quinhentos e cinquenta e cinco reais e quarenta centavos-COFINS), por tonelada de gás liquefeito de petróleo derivado de petróleo e de gás natural; IV – R\$ 48,90 (quarenta e oito reais e noventa centavos – PIS) e R\$ 225,50 (duzentos e vinte e cinco reais e cinquenta centavos – COFINS), por metro cúbico de querosene de aviação; 7) (§9º) Autopeças, relacionadas nos Anexos I e II da Lei nº 10.485/02, exceto quando efetuada pela pessoa jurídica fabricante de máquinas e veículos relacionados no art. 1º da referida Lei (2,3% - PIS e 10,8% - COFINS); 8) (§10º) papel imune de impostos, consoante o art. 150, inciso VI, alínea “d”, da CF, ressalvados os referidos no inciso IV do §12 do mesmo artigo, quando destinados à impressão de periódicos (0,8% - PIS e 3,2% - COFINS); 9) (§15º) Na importação de nafta petroquímica, quando efetuada por centrais petroquímicas (1,0% - PIS e 4,6% - COFINS).

No parágrafo 11º do art. 8º, a Lei prevê hipóteses em que o Poder Executivo fica autorizado a atribuir alíquota zero a alguns itens: I - produtos químicos e farmacêuticos classificados nos Capítulos 29 e 30 da NCM; II - produtos destinados ao uso em hospitais, clínicas e consultórios médicos e odontológicos, campanhas de saúde realizadas pelo Poder Público e laboratórios de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas, classificados nas posições 30.02, 30.06, 39.26, 40.15 e 90.18 da NCM¹¹.

O parágrafo 12º, por sua vez, vai além de simplesmente autorizar o Poder Executivo a atribuir a alíquota zero, e já estabelece esta condição para uma série de itens: I - partes, peças e componentes, destinados ao emprego na conservação, modernização e conversão de embarcações registradas no Registro Especial Brasileiro; II - embarcações construídas no Brasil e transferidas por matriz de empresa brasileira de navegação para subsidiária integral no exterior, que retornem ao registro brasileiro como propriedade da mesma empresa nacional de origem; III - papel destinado à impressão de jornais, pelo prazo de 4 (quatro) anos a contar da data de vigência desta Lei, ou até que a produção nacional atenda

¹¹ A redação do inciso II foi alterada pela Lei 11.196 de 1995.

80% (oitenta por cento) do consumo interno; IV – papéis classificados nos códigos 4801.00.10, 4801.00.90, 4802.61.91, 4802.61.99, 4810.19.89 e 4810.22.90, todos da TIPI, destinados à impressão de periódicos pelo prazo de 4 (quatro) anos a contar da data de vigência desta Lei ou até que a produção nacional atenda 80% (oitenta por cento) do consumo interno; V - máquinas, equipamentos, aparelhos, instrumentos, suas partes e peças de reposição, e películas cinematográficas virgens, sem similar nacional, destinados à indústria cinematográfica e audiovisual, e de radiodifusão; VI - aeronaves, classificadas na posição 88.02 da NCM¹²; VII - partes, peças, ferramentais, componentes, insumos, fluidos hidráulicos, lubrificantes, tintas, anticorrosivos, equipamentos, serviços e matérias-primas a serem empregados na manutenção, reparo, revisão, conservação, modernização, conversão e montagem das aeronaves de que trata o inciso VI deste parágrafo, de seus motores, suas partes, peças, componentes, ferramentais e equipamentos¹³; IX¹⁴ - gás natural destinado ao consumo em unidades termelétricas integrantes do Programa Prioritário de Termelétricas - PPT; X - produtos hortícolas e frutas, classificados nos Capítulos 7 e 8, e ovos, classificados na posição 04.07, todos da TIPI; XI - sementes e embriões da posição 05.11, da NCM; XII - livros, conforme definido no art. 2º da Lei nº 10.753, de 30 de outubro de 2003¹⁵; XIII - preparações compostas não alcoólicas, classificadas no código 2106.90.10 Ex 01 da Tipi, destinadas à elaboração de bebidas pelas pessoas jurídicas industriais dos produtos referidos no art. 49 da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003¹⁶.

Também ficam reduzidas a 0 (zero), nos termos do §14º do art. 8º, as alíquotas das contribuições incidentes sobre o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido à pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, referente a aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves utilizados na atividade da empresa¹⁷.

¹² A redação do inciso VI foi alterada pela Lei 10.925 de 2004.

¹³ A redação do inciso VII foi alterada pela Lei 10.925 de 2004.

¹⁴ O inciso VIII foi revogado pela Lei 11.196 de 2005.

¹⁵ A redação do inciso XII foi alterada pela Lei 11.033 de 2004.

¹⁶ O inciso XIII foi inserido pela Lei 11.196 de 2005.

¹⁷ O §14º foi incluído pela Lei 10.925 de 2004.

II.a.7. PIS e COFINS sobre jornais, livros, periódicos e o papel destinado a sua impressão

Algumas observações quanto a essa incidência específica. A imunidade constitucional para o papel destinado a livros, periódicos e jornais realmente é limitada a impostos (art. 150, III, “d”, da CF). Sendo assim, nada impede que demais espécies tributárias, como as contribuições, possam atingir tal objeto. Alguns juristas argumentam que o valor pretendido pelo constituinte nesse caso, qual seja, a liberdade de expressão, para qual a referida imunidade seria uma garantia, configuraria uma cláusula pétrea e que não poderia haver qualquer tributação sobre tais valores protegidos constitucionalmente. Nesse diapasão, a criação de novos tributos que incidam sobre os objetos imunes de impostos seriam uma burla a essas cláusulas pétreas.

Não desposamos dessa tese. A tributação em si mesma não é um desvalor, um mal que deva ser eliminado do ordenamento, mas poderá sê-lo na forma pela a qual venha a ser efetivada. Destarte, o tributo *per se* não é de forma alguma algo que vá contra os valores consagrados constitucionalmente, mesmo porque é condição necessária para a consecução de muitos daqueles valores, uma vez que sua função precípua é possibilitar a própria existência do Estado. Todavia, a forma como o Estado tributará através do exercício de suas competências legislativas e administrativas é que poderá eventualmente ferir aqueles valores, e daí a existência de princípios e garantias que visam impedir isso, tais como o princípio da legalidade, da segurança jurídica, do não confisco, etc. Em suma, o mero desenho das competências legislativas tributárias (da qual as imunidades participam), ainda que se relacione com os valores consagrados pelo constituinte, não tem uma relação lógica de identidade com eles, ou em outras palavras, com eles não se confunde.

Cabe notar também que a incidência da Pis e da Cofins atinge tão somente a importação do papel destinado à impressão de periódicos, sejam quais forem. Ou seja, papel destinado à impressão de livros não é atingido pela tributação. “Periódicos” todavia, é um termo que engloba também os jornais, que são apenas uma espécie desse gênero, que também inclui revistas, listas telefônicas, etc.

Ainda assim, sob a alcunha de “alíquota zero”, a União isenta da PIS e COFINS sobre importação, por quatro anos a contar da data de vigência da Lei nº 10.865/04, o papel destinado à impressão de jornais, ou então, de forma alternativa, até que a produção nacional atenda 80% do consumo interno. O fato que ocorrer primeiro fará cessar a isenção referida (art. 8º, §º12, III).

Todavia, fica a seguinte dúvida. A importação de livros, periódicos e jornais do exterior é atingida pelas contribuições? O problema aqui é significativo, pois a vagueza e ambigüidade da lei deixam margem a essas especulações, que necessitam então um esforço hermenêutico para apreensão do sentido normativo do texto positivo.

Em relação aos livros, a Lei 11.033/2004 encerrou a polêmica introduzida pela Lei 10.865, ao atribuir alíquota zero a este item, alterando o inciso XII do §12º do art. 8º. A dúvida permanece, entretanto, em relação a “jornais” e “periódicos”.

O critério material das contribuições dispõe como objeto de tributação os bens e produtos. Destarte, parece-nos ficar claro que “periódico” e “jornal” são objetos que denotam a classe de bens e produtos, sujeitando-se, portanto, à regra geral da incidência da Pis e Cofins sobre importação, inclusive pelas alíquotas respectivas de 1,65% e 7,6%. Lembremo-nos que a imunidade constitucional atinge tão somente impostos e não contribuições. Não queremos com isso afirmar que a intenção do legislador é realmente tributar a importação de jornais e periódicos estrangeiros, até porque consideramos que a interpretação teleológica é uma empresa bastante complicada, senão impossível. Só podemos apreender e compreender a intenção do emissor através da interpretação de sua mensagem, e isso significa a nossa interpretação, i.e., a atribuição do nosso sentido às mensagens que receptamos. Mesmo a exposição de motivos de uma lei, para ter sentido, requer interpretação, o que significa processamento das mensagens pelo receptor e isso é feito de forma individual; portanto, a controvérsia entre os diferentes intérpretes é provável na maior parte das vezes. De qualquer forma, como elemento fortificador de nosso argumento, a isenção temporal (concedida sob a alcunha de alíquota zero) para a importação do papel destinado à impressão de periódicos no Brasil, demonstra a possível intenção do legislador

(se é que é possível uma interpretação teleológica) em privilegiar a mídia impressa nacional em detrimento da estrangeira.

Assim, faria sentido em considerarmos que há uma intenção em tributar jornais e periódicos importados do exterior. Aliás, esta hipótese é reforçada pela atribuição de alíquota zero à importação de livros trazida pela Lei 11.033/2004, a que antes se fez referência. Note-se que a medida abrange tão somente os livros, excluindo jornais e periódicos, o que, salvo melhor juízo, denota clara intenção de tributar tais itens.

O fato é que, até o advento da MP nº 164/03 e da Lei nº 10.865/04, apenas impostos atingiam a importação, e a criação de contribuições sociais incidentes sobre tal atividade acaba então possibilitando a tributação sobre aqueles objetos até então imunes. É o que se poderia considerar, numa concepção metafórica, como uma elisão fiscal inversa, de autoria do governo, i.e., uma forma de aproveitar uma brecha constitucional para tributar determinados objetos e situações até então imunes.

II.b. A hipótese de incidência da PIS e COFINS sobre importação de serviços

A grande novidade em matéria de tributação sobre a importação, por assim dizer, é a incidente nos serviços importados do exterior, algo já presente na Lei Complementar nº116/03, relativa ao Imposto sobre Serviços – ISS. Até então, a tributação sobre importação havia sempre se limitado a bens ou produtos.

Com a economia cada vez mais globalizada, a prestação de serviços trans-nacional passa a ser um fenômeno cada vez mais comum e, considerando que o setor da economia que mais cresce em nível mundial é o dos serviços, não seria surpreendente se a importação passasse a ser dominada pelos serviços em vez dos bens e produtos, ao contrário do que sempre aconteceu até hoje.

II.b.1. O critério material

O critério material da hipótese da PIS e COFINS sobre importação de serviços, ou “fato gerador” na locução da lei, é importar serviço do exterior, seja como contratante direto, seja como *beneficiário do serviço*.

Essa materialidade, não obstante envolver serviço, é distinta do ISS. Nesse, o critério material é a prestação do serviço, o que enfoca o ato de prestar o serviço a alguém. Nas contribuições, a incidência é sobre aquele que *importar o serviço*, ainda que não seja o contratante propriamente dito. Outrossim, qualquer um que importe serviço prestado por estrangeiro dentro ou fora do País, ainda que não tenha sido o tomador, estará realizando o fato jurídico tributário previsto na hipótese de incidência.

II.b.2. O critério espacial

O critério espacial é o mesmo da PIS e COFINS sobre a importação de bens e produtos. Os operadores do direito têm feito uma confusão injustificada em relação a esse critério, muitas vezes falando em extraterritorialidade, ou violação da territorialidade, etc. Trata-se de uma má-interpretação do critério material das contribuições, que acaba refletindo também na espacialidade.

A má-compreensão é que a importação de um serviço não requer, como condição necessária, que o contratante tenha sido o importador, da mesma forma que a importação de uma mercadoria não requer que o importador tenha sido o mesmo que a adquiriu. Nada impede que em ambos os casos, um terceiro contrate o serviço ou compre uma mercadoria e, no primeiro caso, o importador possa beneficiar-se do serviço no Brasil e no segundo caso, possa receber a mercadoria no Brasil.

O art.5º, inciso II e III, dispõe que é contribuinte o importador é a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior e o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior. Esse dispositivo que estabelece o sujeito passivo das contribuições também gera confusão quando visto em conjunto com o art. 1º, §1º, inciso I da lei, que coloca como critério material os *serviços executados no exterior, cujo resultado se verifique no país*.

A causa dos problemas é a confusão entre o *ato de importar* e o *ato de prestar ou tomar serviço*. Não há necessariamente que se importar a prestação em si mesma, ou, em outras palavras, não é necessário que o prestador venha ao País para prestar o serviço e nem sequer que o contribuinte (importador) seja o tomador do serviço. Em síntese, a importação

pode ser tanto da atividade do serviço quanto do produto do serviço, ainda que este tenha sido executado e contratado no exterior. *O que importa é que o serviço seja importado.*

II.b.3. O critério temporal

A prestação de serviços é uma obrigação de fazer, dentro da classificação clássica do Direito Privado em obrigações da dar, de fazer e de não fazer. Essa obrigação consubstancia-se muitas vezes numa mera atividade prestada ao tomador, que encerra-se no momento em que são adimplidas os mútuos direitos e deveres entre os contratantes. Em algumas vezes, todavia, a prestação de serviço conclui-se com a entrega de um bem ao tomador. Todavia, nesses casos, a obrigação não é de dar, mas continua sendo de fazer; como exemplo, temos a contratação de um serviço de um alfaiate, em que o fazer não é uma atividade que consubstancia-se num mero processo (como por exemplo, o serviço de vigilância), mas sim na entrega de um produto. O tomador não está comprando do alfaiate uma mercadoria, como estaria se entrasse numa loja de roupas qualquer e adquirisse um terno que está ali, feito às dezenas, para qualquer um que queira compra-lo. O alfaiate fará um terno tão somente para o tomador, de acordo com suas especificações (cor, tecido, detalhes) e suas medidas (altura, largura, etc).

A diferença entre obrigação de fazer e de dar no que tange às importações, i.e., importação de bens e produtos ou importação de serviços, é de que quanto a esses últimos, não se tem, via de regra, um objeto como produto do serviço. Portanto, salvo nos casos em que o serviço se consuma na entrega de uma coisa ao tomador, não há como verificar uma importação de serviço como se verifica uma importação de bem ou mercadoria que chega na repartição aduaneira.

Destarte, não haveria como eleger um átimo temporal para a incidência que não fosse o momento do pagamento do serviço, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação pelo serviço prestado.

Entretanto, um problema surge. Quando o contratante do serviço não se confundir com o importador, ou seja, o contratante é residente no exterior e pagou o serviço lá mesmo, a lei estabelece como contribuinte o beneficiário do serviço. Repetindo, nada há de errado

quanto a isso, como vimos. O tomador e o beneficiário não precisam ser necessariamente a mesma pessoa. Mas qual é o critério temporal nessa situação?

Quando os serviços não forem contratados nem pagos no Brasil, mas o seu resultado aqui se verificar e, por conseguinte, houver um beneficiário interno desse serviço, o critério temporal só pode ser o momento em que se consumir tal resultado. Exemplificando, se uma rede internacional de refrigerantes resolver transmitir mundialmente um comercial realizado por uma empresa de publicidade estrangeira, com artistas estrangeiros, mas a difusão do comercial também se der no Brasil, a subsidiária ou franqueada interna estará se beneficiando do serviço ainda que não o tenha contratado diretamente, e o resultado desse serviço de publicidade também estará se verificando no Brasil. Para fins de PIS e COFINS, a subsidiária ou franqueada interna estará então importando esse serviço, ainda que esse não tenha sido nem executado no País e nem pago pelo importador.

II.b.4. O critério pessoal da hipótese: sujeito ativo e sujeito passivo da relação jurídico-tributária

De forma idêntica às contribuições sobre a importação de bens ou produtos, a PIS e COFINS sobre a importação de serviços tem como sujeito ativo da relação jurídico-tributária a Receita Federal.

Como sujeito passivo ou contribuinte, conforme já vimos linhas acima, a lei dispõe como sendo a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior ou o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

II.b.5. O critério quantitativo: base de cálculo e alíquota

A base de cálculo da PIS e COFINS sobre a importação de serviços é o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do ISS e do valor das próprias contribuições.

Mas e a base de cálculo nos casos de mera importação do serviço, quando o importador é meramente um beneficiário, mas não o contratante? A lei é omissa a esse respeito. Cabe

lembrar que o princípio da tipologia tributário, corolário da estrita legalidade, exige que todos os critérios da regra-matriz sejam veiculados legalmente, (ainda que implicitamente, como ocorre muitas vezes em relação ao sujeito ativo - não expresso, mas decorrente do ente federativo que instituiu o tributo) de forma a que o destinatário possa compreender a conduta que deve tomar para cumprir com o mandamento normativo.

Realmente, não há como o importador que é mero beneficiário do serviço saber qual base de cálculo deve utilizar para calcular o valor das contribuições. Por inferência lógica, pode-se chegar a conclusão de que a base de cálculo é o valor desse serviço proporcionalmente ao beneficiário no Brasil, sendo que tal importância pode ser acertada entre este o contratante residente ou domiciliado no exterior (*cost sharing*). O problema é que a lei não especifica como e quando se dará o suporte fático que servirá para a base de cálculo das contribuições. Não há como cumprir com a obrigação tributária.

Quanto às alíquotas na importação de serviços, vale a regra geral de 1.65 % e 7,6 %, respectivamente para a PIS e a COFINS.

Considerações finais

Limitamo-nos, nesse artigo, a primeiramente construir as regras matrizes da Pis e da Cofins sobre a importação de bens, produtos e serviços e, em consequência, apontar alguns aspectos controvertidos nas referidas contribuições. Não abordamos outras normas e institutos contidos na Lei nº 10.865/04, tais como isenções, responsabilidade tributária e não-cumulatividade, dentre outros.

O nosso intuito em delimitar o objeto da exposição tão somente às regras-matrizes foi expor, de forma analítica, a estrutura das normas tributárias relativas às novas contribuições sociais sobre importação e também procurar esclarecer algumas confusões que vem sendo cometidas pelos operadores jurídicos em decorrência da criação da MP nº 164/03 e sua conversão na Lei nº 10.865/04. Esperamos que nossa modesta contribuição tenha atendido a esse propósito.