

**TRIBUTAÇÃO***por José Antonio Schöntag**Coordenador do Núcleo de Tributos da FGV Projetos*

19 DE MARÇO DE 2015

**A COFINS E O VALOR ADUANEIRO****1. INTRODUÇÃO**

Vamos comentar a decisão tomada no julgamento do Recurso Extraordinário 559.937 RS, no Supremo Tribunal Federal, relatoria de Ellen Gracie. Designado redator para o acórdão, Dias Toffoli apresentou voto-vista na sessão de 20 de março de 2013.

Estava sub judice a definição de “valor aduaneiro”, que desde longa data havia sido adotada no âmbito do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT, do inglês General Agreement on Tariffs and Trade) e acolhida na legislação brasileira como sendo a base de cálculo do imposto de importação. Desde a Emenda 33, de 2001, a expressão passou a constar na Constituição como sendo também a base de cálculo da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) na importação.

Em 2004, o art. 7º da Lei 10.865 estipulou que o “valor aduaneiro da Cofins” seria a base de cálculo do imposto de importação acrescida dos valores da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Cofins e de parte do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços (ICMS), vinculados à operação. Foi uma segunda definição tributária para “valor aduaneiro”. O Tribunal, porém, decidiu que o constituinte teria empregado “valor aduaneiro” tendo em vista a base de cálculo do imposto de importação. Por conta dessa presunção e, por unanimidade, o conceito da Lei 10.865 foi declarado inconstitucional.

O Ministério da Fazenda avaliou o efeito da decisão em R\$ 34 bilhões.

Em outubro de 2013, o art. 26 da 2.000ª lei posterior (Lei 12.865) deu nova redação ao então inconstitucional art. 7º da Lei 10.865, ajustando-a à decisão do Tribunal.

## 2. LEGISLAÇÃO CITADA E TRECHOS DO VOTO-VISTA DO REDATOR:

### Constituição Federal:

**Art. 149.** Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.

(...)

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

(...)

~~II - poderão incidir sobre a importação de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível; (Inciso incluído pela Emenda 33, em 2001; ganhou nova redação em 2003, com a Emenda 42, abaixo transcrita)~~

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação vigente, dada pela Emenda 42, de 2003)

III - poderão ter alíquotas: (Inciso incluído pela Emenda 33, de 2001)

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.

(...)

**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. (Incluído pela Emenda 42, de 2003)

(...)

§ 4º - A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

### Lei 10.865, de 2004:

**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 ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições.

Nova redação, Lei 12.865, de 2013:

I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3o desta Lei;

### Código Tributário Nacional, Lei 5.172, de 1966:

**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.

### Trechos selecionados do voto-vista de Dias Toffoli, redator para o acórdão:

**T1** No tocante à questão trazida ao crivo desta Corte, observo que essa diz respeito, exclusivamente, à constitucionalidade ou não do art. 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/04, que dispõe integrar a base de cálculo das contribuições PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação o valor aduaneiro “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”.

-----

**T2** Ao analisar o comando constitucional, não vejo como interpretar as bases econômicas ali mencionadas como meros pontos de partida para a tributação, porquanto a Constituição, ao outorgar competências tributárias, o faz delineando os seus limites. Ao dispor que as contribuições sociais e interventivas poderão ter alíquotas “ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro”, o art. 149, § 2º, III, “a”, da CF utilizou termos técnicos inequívocos, circunscrevendo a tais bases a respectiva competência tributária.

-----

**T3** Portanto, na ausência de estipulação expressa do conteúdo semântico da expressão ‘valor aduaneiro’ pela EC nº 42/03, há de se concluir que o sentido pressuposto, e incorporado pela Constituição Federal, quando da utilização do termo para conferir competência legislativa tributária à União, remete àquele já praticado no discurso jurídico-positivo preexistente à sua edição. Nessa linha, a simples leitura das normas contidas no art. 7º da Lei nº 10.865/04, objeto de questionamento, já permite constatar que a base de cálculo das contribuições sociais sobre a importação de bens e serviços extrapolou o aspecto quantitativo da incidência delimitado na Constituição Federal, ao acrescer ao valor aduaneiro o valor dos tributos incidentes, inclusive o das próprias contribuições.

### 3. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Preliminarmente, alguns comentários sobre as emendas constitucionais e o voto-vista do redator:

**1** - O inciso III do § 2º do art. 149, que contém a expressão “valor aduaneiro”, não outorga competência tributária à União, como constou no voto (em T2); a competência está na cabeça do artigo, onde foi atribuída à União, expressamente, competência exclusiva para instituir contribuições sociais.

**2** - O conteúdo normativo do inciso III, quanto à Cofins-Importação, deveria estar no art. 195, onde o constituinte originário relacionou contribuintes e bases de cálculo das contribuições sociais, entre as quais a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (Cide) não se inclui, evidentemente.

A razão de existir o inciso III e de ele estar no art. 149 (e não no 195) deveu-se à preocupação do legislador com a abertura das importações de petróleo e derivados (Lei 9.478, de 1997), em relação às quais, até então, a Petrobras detinha exclusividade.

Por motivos óbvios, o governo considerou inadequado tributar a importação dos combustíveis somente por incidência ad valorem.

Houve então a decisão de instituir a cobrança da Cofins e da Cide-Combustíveis por meio de alíquota específica, como consta na **alínea b**, da qual, por sua vez, a **alínea a** era apenas um contraponto sem conteúdo normativo útil.

Como não foi possível inserir o inciso III no art. 195 por causa da Cide, e como o constituinte decidiu mantê-lo com as duas alíneas, ele terminou alocado no 149.

Essa disfunção foi 50% consertada com a Emenda 42, que estendeu a Cofins-Importação a todos os produtos, ao inserir o inciso IV no art. 195, onde foi identificado o contribuinte da Cofins aduaneira. O outro 50%, a definição da base de cálculo, permaneceu no art. 149, fora de lugar.

3 - No primeiro trecho do voto (em T1), o redator, com termos equivalentes, fez a seguinte afirmação: o art. 7º da Lei 10.865 dispõe integrar a base das contribuições o valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e dos valores das próprias contribuições. Igual assertiva constou também no voto da relatora.

Ambos, portanto, criaram uma redação ad hoc para o art. 7º, ao substituir “valor da base de cálculo do imposto de importação” (como consta na lei) por “valor aduaneiro” (como queriam demonstrar). Ao assim proceder, porém, com ou sem intenção, valeram-se de uma argumentação circular, em que a conclusão a ser demonstrada foi usada como premissa. É o que a lógica denomina *petitio principii*, que ocorre quando a conclusão é utilizada para demonstrar uma tese partindo do princípio de que ela é válida.

Não há dúvida de que a base de cálculo do imposto de importação é o “valor aduaneiro”, mas isso não implica em a recíproca ser verdadeira, no sentido de “valor aduaneiro” significar, necessária e exclusivamente, base de cálculo do imposto de importação.

4 - É importante ressaltar, por fim, que o antigo GATT, atual Organização Mundial do Comércio (OMC), no âmbito tributário do comércio internacional, disciplina exclusivamente a “sua” base de cálculo aduaneira, que é a base do imposto de importação. Nada mais natural, portanto, ao uniformizar os critérios de determinação daquela base, que a tenha designado por “valor aduaneiro”. Lá, é a única.

Ou seja, no âmbito tributário do GATT, “valor aduaneiro” e “base de cálculo do imposto de importação” são intercambiáveis. Mas não é assim no nosso ordenamento jurídico: aqui temos diversos tributos aduaneiros, cada um se valendo de determinado conceito de valor na definição de sua base de cálculo aduaneira.

Comentados e ressalvados esses pontos, podemos passar ao tema principal deste artigo.

#### 4. O FUNDAMENTO DA DECISÃO DO TRIBUNAL

Do voto de Dias Toffoli extrai-se o argumento que serviu de base à decisão do Tribunal. Trata-se de conclusão precedida de premissa, quase um silogismo. Podemos expressá-las da seguinte forma:

- O constituinte não estipulou o conteúdo semântico da expressão “valor aduaneiro”; então
- há de se concluir que o sentido pressuposto é aquele já praticado na legislação preexistente.

Na premissa, ao nos dizer que o constituinte não estipulou de modo expresso o conteúdo semântico de “valor aduaneiro” (ver T3), o redator disse-nos também, implicitamente, que o constituinte tinha diante de si uma expressão com mais de um conteúdo semântico. A não ser assim, a premissa ficaria sem sentido.

Na conclusão, o redator atribuiu ao constituinte o emprego de “valor aduaneiro” com um “sentido pressuposto” (ver T3), que seria aquele existente na lei tributária à época em que a Emenda 33 foi editada, ano de 2001.

O intérprete pode, sem dúvida, atribuir um sentido presuntivo para qualquer expressão ou conceito constitucional – o que, por si só, não significa nada, ou significa apenas isso: uma presunção, uma conjectura, com base na qual não se pode declarar inconstitucional um dispositivo de lei.

Quando muito, poder-se-ia concluir por uma inconstitucionalidade presuntiva. Mas não foi o caso, o conceito de “valor aduaneiro” da lei tributária de 2004 foi declarado absolutamente inconstitucional.

Vamos analisar a partir de agora o conceito de “valor aduaneiro” sob os enfoques semântico e jurídico, para perscrutar se o disposto no art. 7º da Lei 10.865 é constitucional ou não.

#### 4.1 – O conteúdo semântico de “valor aduaneiro”

A palavra “aduaneiro”, evidentemente, é derivada de aduana. “Valor aduaneiro”, então, vem a ser um valor relativo a fato econômico ou financeiro ocorrido em uma aduana. Tal fato pode ser o valor de uma operação comercial, a base de uma incidência tributária ou o valor de um tributo, por exemplo. É esse, sem dúvida, o conteúdo semântico da expressão.

É inegável, portanto, que estamos tratando de uma expressão genérica e que, ao empregá-la, o constituinte quis especificar ao legislador tributário uma base de cálculo em aberto. Até por que é dessa forma que as bases de cálculo das contribuições sociais estão relacionadas na Constituição. Quando o constituinte cita, por exemplo, a base de cálculo receita (ou lucro, etc.) está se valendo de conceitos preexistentes, já consagrados em leis do direito privado.

Nem por isso esses conceitos chegam blindados ao art. 195 da Constituição, impedindo o legislador tributário de conformá-los livremente como bases de cálculo de contribuições sociais. Por qual motivo “valor aduaneiro” mereceria um tratamento especial?

A lei tributária, por certo, não pode ignorar nem o disposto no art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN) nem o valor semântico do conceito constitucional. Quanto a este último, ela não poderia, por exemplo, designar por “valor aduaneiro” o produto de uma operação mercantil transacionada fora do ambiente da aduana. É o seu limitante semântico.

É evidente também que se o constituinte quisesse demarcar uma determinada base de cálculo teria dito, por exemplo, o “valor aduaneiro” que serviu de base para o cálculo do imposto de importação, ou para o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) vinculado à importação, ou para qualquer outro tributo aduaneiro preexistente à Cofins-Importação.

Ou seja, o constituinte poderia especificar um determinado “valor aduaneiro”, explicitando ou estipulando um conteúdo semântico (como reconheceu o redator), se quisesse. Como não o fez, transferiu à lei tributária a incumbência de conformar a base de cálculo aduaneira da Cofins, da mesma forma como havia feito com a base de cálculo da Cofins no mercado interno, neste caso, em dois contextos, primeiro em relação a faturamento, depois para o termo receita.

Por sinal, na referida alínea a do inciso III consta também a expressão “valor da operação”, que veio a ser uma nova base de cálculo para a Cofins no mercado interno. Antes da Emenda 33 ela só poderia ser cobrada em um particular tipo de operação: a venda, cujo resultado ou produto denomina-se “receita” ou “faturamento”.

Depois da Emenda 33, a Cofins pode ser cobrada em qualquer operação no mercado interno, como por exemplo, na transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Importa aqui chamar a atenção para o fato de “valor da operação” ser também a designação da base de cálculo do IPI e do ICMS.

Como se aplicaria a presunção do Tribunal a esse caso? Não se pode esquecer que as bases de cálculo do IPI e do ICMS, mesmo parecidas e com a mesma denominação, quase nunca são iguais (a igualdade entre as bases é uma exceção que ocorre na operação de venda direta de industrial a consumidor final).

A coexistência de diferentes bases de cálculo com uma mesma designação é perfeitamente constitucional e legal, portanto. É o que nos mostra “valor da operação”.

Logo, podemos afirmar que “valor da operação” e “valor aduaneiro” são expressões genéricas, denotativas de gêneros que abrangem diversas espécies.

Com o advento da primitiva redação do art. 7º da Lei 10.865, “valor aduaneiro” adquiriu uma segunda definição jurídica, legalmente apta a conviver com o “valor aduaneiro”, anteriormente estabelecido para o imposto de importação. Da mesma forma que “valor da operação” é a denominação de três diferentes bases de cálculo (IPI, ICMS e Cofins).

#### 4.2- O conteúdo jurídico de valor aduaneiro

O questionado art. 7º da Lei 10.865 nos dizia que “A base de cálculo da Cofins-Importação será o valor aduaneiro, **assim entendido, para os efeitos desta Lei**, o valor que ...”.

O Tribunal, ao declarar inconstitucional esse dispositivo, negou a uma lei ordinária a competência normativa para modificar um conceito constitucional tributário, no caso, o conceito de “valor aduaneiro”, porque já preestabelecido em outra lei ordinária.

A partir da decisão do Tribunal, então, cabe indagar sob quais condições uma lei tributária pode alterar conceitos empregados na Constituição.

O art. 110 do CTN (transcrito no item 2) trata exatamente desse tema. Ele veda à lei tributária alterar a definição ou o alcance de conceitos de direito privado que tenham sido utilizados pela Constituição para definir competência tributária. Isso significa que o legislador tributário não tem todos os graus de liberdade para alterar os conceitos constitucionais. De um ponto de vista jurídico, portanto, o art. 110 é a baliza restritiva da lei tributária nessa matéria.

Mas a leitura do art. 110 nos revela que o conceito constitucional deve atender a duas condições para ficar blindado a alterações legislativas: 1) ser um conceito do direito privado; e, 2) ter sido utilizado na Constituição para definir competência tributária.

O CTN, portanto, instituiu duas condições que devem ser atendidas pelo próprio conceito em si e não pela lei modificadora. É muito importante destacar esse ponto, apesar da sua obviedade, tendo em vista que o próprio STF já errou ao se valer do art. 110 (quando julgou o conceito de faturamento).

Apenas para ilustrar a efetividade do artigo em um caso em que “blinda” um conceito tributário, podemos citar o termo “propriedade”, um notório instituto do direito privado e que foi usado três vezes na Constituição para definir competências tributárias, uma para cada esfera de Poder – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural (ITR), Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU). Uma lei tributária não poderia, portanto, alterar o sentido ou o alcance de “propriedade” existente no direito privado.

No caso em análise, está em questão o conceito de “valor aduaneiro”, e devemos então indagar:

- 1) Trata-se de um conceito do direito privado?
- 2) Foi utilizado na Constituição para definir competência tributária?

A resposta à primeira pergunta é óbvia: “valor aduaneiro” é tão somente uma base de cálculo tributária, antes e depois da Lei 10.865. É, portanto, um conceito exclusivo do direito público, nada tem a ver com o direito privado.

Basta essa constatação para se concluir que “valor aduaneiro” não é alcançado pela vedação do CTN. Pode, portanto, ser alterado por qualquer lei tributária. (A segunda pergunta já foi respondida, também negativamente, quando das considerações iniciais.)

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Mostrou-se que o conceito de “valor aduaneiro” introduzido no art. 7º da Lei 10.865, de 2004, estava conforme ao conteúdo semântico e alinhado à norma jurídica que baliza a matéria, o art. 110 do CTN.

O STF, por sua vez, não procedeu minimamente a uma análise semântica ou jurídica da expressão. Aliás, a rigor, não se deu sequer ao trabalho de analisar a natureza gramatical de “valor aduaneiro” pois, aparentemente, leu a expressão como “Valor Aduaneiro”, um substantivo “próprio”, uma designação privativa da base do imposto de importação.

Reconheça-se, por óbvio, que antes da edição da Lei 10.865, o “valor aduaneiro” na Constituição significava, para qualquer leitor, a base de cálculo do imposto de importação. Isso é indiscutível. Depois da Lei, porém, deixou de existir espaço para debater pontos de vista ou opiniões. O assunto deixou de ser opinativo, conjectural, tornou-se jurídico.

E a Lei que foi editada sobre o assunto nos disse apenas que aquele “valor aduaneiro” da Constituição seria igual à base do imposto de importação acrescida dos valores da Cofins, PIS e de parte do ICMS.

É importante referir, apesar da obviedade: a Lei 10.865 não alterou a base de cálculo do imposto de importação. O valor aduaneiro do imposto continua o mesmo, até porque ele está estabelecido em acordo de que o Brasil é signatário.

Enfim, é um assunto já decidido, irrecorrível, e até uma nova lei já foi editada, acolhendo a decisão do Tribunal.