

CONSIDERAÇÕES ACERCA DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS E ACOFINS INCIDENTES SOBRE AS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO, INSTITUÍDAS PELA LEI N° 10.865/04: ENFOQUE INFRACONSTITUCIONAL

Fellipe Cianca Fortes e Raquel Mercedes Motta

1. Introdução

Com o advento da EC n° 42/2003, incluiu-se o inciso IV ao art. 195 da CF, outorgando à União competência para instituir contribuição social a cargo do importador de bens ou serviços.

Com base no novel dispositivo constitucional, foi editada a MP n° 164/04, instituindo as contribuições ao PIS e a COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços, nos seguintes termos:

Art. 1º. Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social Devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.

§ 1º Os serviços a que se refere o caput são os provenientes do exterior prestados por pessoa física ou pessoa jurídica residente ou domiciliada no exterior, nas seguintes hipóteses:

- I - executados no País; ou
- II - executados no exterior, cujo resultado se verifique no País.

§ 2º Consideram-se também estrangeiros:

- I - bens nacionais ou nacionalizados exportados, que retomem ao País, salvo se:
 - a) enviados em consignação e não vendidos no prazo autorizado;
 - b) devolvidos por motivo de defeito técnico, para reparo ou para substituição;

- c) por motivo de modificações na sistemática de importação por parte do país importador;
- d) por motivo de guerra ou de calamidade pública; ou
- e) por outros fatores alheios à vontade do exportador;

II - os equipamentos, as máquinas, os veículos, os aparelhos e os instrumentos, bem como as partes, as peças, os acessórios e os componentes, de fabricação nacional, adquiridos no mercado interno pelas empresas nacionais de engenharia, e exportados para a execução de obras contratadas no exterior, na hipótese de retornarem ao País.

Com a instituição dessas contribuições buscou-se dispensar tratamento isonômico entre os bens e serviços nacionais e estrangeiros, uma vez que, enquanto os bens e serviços nacionais eram onerados pelas contribuições ao PIS e a COFINS, incidentes sobre o faturamento da pessoa jurídica, os internacionais não sofriam a exação, fato que, em tese, favoreceria as importações, causando danos à economia nacional. É o que dispõe a Exposição dos Motivos da MP 164/04:

2. As contribuições sociais ora instituídas dão tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento Seguridade Social (COFINS), e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições. [...]

12. Por fim, justifica-se a edição de 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 49, 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 o nível de emprego e a geração de renda no País, (destaques nossos)

Nestes termos, visando ao tratamento igualitário entre os produtos nacionais e estrangeiros, instituíram-se, via medida provisória, as contribuições ao PIS e a COFINS incidentes sobre as operações de importação. Posteriormente, o Congresso Nacional aprovou a Lei nº 10.865/04, convertendo a MP 164/04.

Ocorre que, embora a contribuição criada pela MP 164/04 incida sobre as operações de importação de bens e serviços estrangeiros do exterior, tais tributos encontram-se eivados de patentes ilegais, consoante será abordado nos tópicos seguintes.

O presente artigo não busca discutir eventuais vícios da EC nº 42/03; tem-se como constitucional tal inovação no sistema tributário, de forma que é totalmente válida a nova competência para instituir contribuições sociais a cargo do importador de bens e/ou serviços. Em contrapartida, serão analisados aspectos formais e materiais da regra-matriz das contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação, bem como a validade/possibilidade da citada função extrafiscal, protetora do mercado interno nacional.

2. Da ilegalidade da contribuição ao PIS-COFINS/Importação: inexistência de correlação lógica entre a materialidade e a base de cálculo do tributo

A base de cálculo de determinado tributo é a grandeza sobre a qual incide a alíquota indicada na lei, apurando-se o montante a ser recolhido aos cofres públicos. Para Geraldo Ataliba¹, a base de cálculo é a perspectiva mensurável do aspecto material da hipótese de incidência, que a lei qualifica com a finalidade de fixar critério para determinação, em cada obrigação tributária concreta, do quantum debeat.

Dessa maneira, a materialidade do tributo define sua natureza jurídica, bem como determina a escolha da sua base de cálculo. Na

1. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 108.

dicção de Ricardo Lobo Tones, “uma base de cálculo inadequada pode desvirtuar o próprio núcleo do tributo”.²

Diante disso, a base de cálculo de determinado tributo, necessariamente, há de ser a medida efetiva da sua materialidade. É imprescindível que haja perfeita conexão entre a hipótese de incidência tributária e a grandeza econômica eleita como base de cálculo do tributo. Exatamente por esse motivo Paulo de Barros Carvalho identifica como funções da base de cálculo: “a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma”.³

A base de cálculo, nos tributos chamados “pessoais”, que levam em conta a pessoa ou as atividades econômicas do contribuinte, guarda estrita relação com o princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, § Iº, da CF, uma vez que tais exações exoneram signos presuntivos de riqueza (v.g. renda, operações de importação, exportação, comercialização, industrialização, etc.), de forma que, quanto maior a riqueza externalizada, representada pela base de cálculo do tributo, maior será a tributação.

Pelo exposto, a base de cálculo eleita pelo legislador ordinário deve guardar estrita relação com a materialidade constitucional do tributo, sob pena de desvirtuar a regra de competência, eivando de ilegalidade insanável a exação tributária.

No caso sob análise, conforme se compulsa do seu art. 195, IV, a Constituição outorga competência tributária à União para instituir contribuição social a cargo do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a ele se equiparar. Em princípio, a Carta Magna não determina qual deve ser a materialidade da referida contribuição, bem como não impõe a sua base de cálculo, a exemplo de como procedeu com as contribuições a cargo do empregador, da empresa, ou entidade equiparada (art. 195, I); a CF faz menção

2. *Curso de direito financeiro e tributário*. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000. p. 214.

3. *Curso de direito tributário*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 327-32.

somente à sujeição passiva da exação, a qual deve, necessariamente, ser atribuída ao importador de bens ou serviços.

O legislador ordinário, ao exercer sua competência tributária, instituiu as referidas contribuições, cuja materialidade, nos termos do art. 1º da Lei nº 10.865/04 (de idêntico teor do já citado art. 1º da MP 164/04), consubstancia-se no fato de importar bens e/ou serviços do exterior. No entanto, como base de cálculo, o art. 7º da mesma lei⁴ elegeu a base de cálculo do Imposto de Importação, acrescido do ICMS, e do valor das próprias contribuições.

Ocorre que, a toda evidência, as contribuições ao PIS/Importação e a COFINS-Importação, da forma como concebidas, são ilegais, uma vez que seus elementos não permitem a construção de uma regra-matriz válida; inexistente a necessária correlação lógica entre a base de cálculo e a materialidade dos tributos.

Isso porque, ao se levar em consideração que o PIS/Importação e a COFINS/Importação incidem sobre operações de importação de bens e/ou serviços, nada mais correto do que eleger como base de cálculo a grandeza econômica diretamente referida à operação de importação, qual seja, grosso modo, o valor do bem e/ou serviço importado do estrangeiro. De outro giro, a Constituição Federal não impede que o legislador ordinário estabeleça como base de cálculo da contribuição a cargo do importador o montante do imposto de importação, acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições; porém, a materialidade deverá ser tal que condiga a este montante. Neste caso, a materialidade, certamente, não será “realizar operações de importação”.

4. “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.”

O legislador, ao adicionar o montante do ICMS e das próprias contribuições, desvirtuando a materialidade do tributo sob análise, criou uma regra-matriz ilógica e inválida, consoante lições de Paulo de Barros Carvalho:

Podemos afirmar que a base de cálculo está viciada ou defeituosa quando verificamos que ela não mede as proporções do fato imponible, sendo-lhe totalmente estranha. Ou seja, ainda que ambas as proposições incidam sobre o mesmo suporte factual, pode ocorrer que a base de cálculo e a hipótese tributária recorem fatos jurídicos diversos. Tal circunstância é motivo para desvios na consistência interna da regra-matriz de incidência: não basta que a hipótese tributária e a base de cálculo sejam ambas de imposto ou taxa, há de existir correlação lógica entre os fatos jurídicos constituídos por ambas.⁵ (destaques nossos)

Portanto, é patente a ilegalidade das contribuições ao PIS/Importação e da COFINS/Importação, face à ausência de correspondência legal entre a materialidade e a base de cálculo.

3.0 alcance da materialidade do art. 1º da Lei nº 0.865/04

A materialidade das contribuições ao PIS/Importação e da COFINS/Importação corresponde a “realizar operações de importação de bens e/ou serviços do estrangeiro”. Logicamente, a base de cálculo deverá corresponder ao valor da operação, o qual se resume, no mínimo, ao valor dos bens e/ou serviços importados.

Diante disso, cabem as seguintes indagações: quais outros elementos podem ser agregados ao “valor da operação”? O montante do ICMS e o da própria contribuição, efetivamente não podem compor o “valor da operação”? Como se chegar ao “valor da operação”?

5. Base de cálculo como fato jurídico e a taxa de classificação de produtos vegetais.

Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, Dialética, n. 37, out. 1998, p. 128.

A análise do alcance da materialidade da contribuição ao PIS/Importação e da COFINS/Importação inicia-se pela formação do próprio ordenamento jurídico. O sistema é uno e indissociável, fragmentado exclusivamente para fins didáticos. Logo, os conceitos de certos institutos jurídicos empregados em um determinado “ramo do direito” devem ser, e são, exatamente os mesmos conceitos utilizados nos demais “ramos”. Por exemplo, o conceito de “relação de trabalho”, enunciado na Consolidação das Leis do Trabalho, será aplicado para fins tributários, civis, criminais, comerciais, entre outros.

Justamente por esse motivo, o art. 110 do CTN determina que a legislação tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas do direito privado. Os tributos, mormente os impostos e contribuições, por excelência, incidem sobre relações negociais regidas pelo direito privado, não sendo diferente neste caso.

“Importar”, segundo Maria Helena Diniz, significa “a) introduzir mercadorias estrangeiras no país; b) mandar vir ou trazer produtos de país estrangeiro”.⁶ Portanto, para fins tributários, “importação” será a operação, de natureza contratual privada, em que determinada pessoa adquire algo do exterior que ingressará em território nacional. Conseqüentemente, o valor da operação de importação

- base de cálculo para a contribuição social a cargo do importador
- será justamente o valor acordado entre as partes, ou seja, o valor do contrato (acordo) de importação.

Diante disso, é possível afirmar que o montante do ICMS e das próprias contribuições pode compor o valor da operação, desde que acordado no contrato de importação. Isso ocorrerá quando o valor do ICMS e das contribuições for repassado no preço das mercadorias, assumindo natureza de custos ou despesas para sua confecção e venda (importação), porque, conforme expõem Geraldo Ataliba e Aires Barreto, “as espécies tributárias, com relação à sua materialidade, incidem sobre fatos em si mesmos (renda, propriedade, etc.)

6. DINIZ, Maria Helena. *Dicionário jurídico*: D-I. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 777.

ou sobre fatos decorrentes de atos jurídicos, assim considerados aqueles que se originam de obrigações de dar ou de fazer (ICMS, IPI, ISS, etc.).”⁷ Desse modo, quando as contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação incidirem sobre negócio jurídico privado (fato decorrente de ato jurídico), o negócio deve ser respeitado, podendo as partes livremente compor o valor da operação, com seus respectivos elementos.

Se a lei incluir encargos às operações de importação, tal como fez a Lei nº 10.865/04, acarretará o alargamento indevido do conceito de “operação de importação”, violando o art. 110 do CTN e desvirtuando a materialidade do tributo, eivando-o de ilegalidade.⁸ No entanto, por outro lado, se o acordo assim previr, esta será a base de cálculo das contribuições ao PIS/Importação e da COFINS/Importação.

Portanto, em face da natureza jurídica contratual privada das operações de importação, a base de cálculo das contribuições ao PIS/Importação e da COFINS/Importação - valor da operação de importação - não poderia ser outra além da manifestada pelos contratantes.

4. As contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação e seu veículo introdutor

Muito se discute se as contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação deveriam ter sido introduzidas no ordenamento jurídico via lei complementar. Os defensores desta tese pugnam pela inconstitucionalidade da EC nº 42/03, de forma que as contribuições em apreço foram instituídas com base na competência

7. ISS: locação e leasing. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, Revista dos Tribunais, n. 51, jan.-mar. 1990, p. 54.

8. Esta é exatamente a conclusão exposta por Luciano Amaro: “Embora não expressamente dito, a lei que institui o tributo pode *reduzir*, para fins de incidência, o alcance do conceito utilizado para definir a competência tributária. O que se lhe veda é *ampliar seu campo de competência*” (*Direito tributário brasileiro*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 212).

extraordinária da União. Logo, faz-se imprescindível a utilização de lei complementar.

A nosso ver, conforme restou assentado, temos como constitucional a EC n° 42/03, sendo válida a nova competência constitucional, de forma que as contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação, sob esta ótica, podem ser veiculadas por intermédio de lei ordinária. Nada impediria, no entanto, que o legislador infraconstitucional, com base em sua competência constitucional implícita⁹, utilizasse lei complementar, hipótese em que ulteriores alterações também só poderiam ser concretizadas por intermédio de lei complementar.

Por outro prisma, o PIS, destinado a promover a integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas, com sua respectiva contribuição, e a COFINS, destinada a custear as atividades-fins das áreas de saúde, assistência e previdência social, foram criadas mediante lei complementar. Em outros termos, via lei complementar, foram criados serviços sociais referentes à seguridade social, com as respectivas formas de custeio, cuja base de cálculo é o faturamento da pessoa jurídica. Posteriormente, com a edição da Lei n° 10.865/04, ampliou-se a fonte de custeio dos serviços/benefícios do PIS e da COFINS, por intermédio de contribuições incidentes sobre as operações de importação.

Pelo exposto, cabe analisar se as contribuições instituídas pela Lei n° 10.865/04 consubstanciam novas contribuições ou se alteraram as contribuições instituídas pelas LC's n° 7/70 e n° 70/91, ampliando a materialidade das mesmas. O confronto entre as hipóteses de incidência é suficiente para se dirimir a questão:

9. Segundo José Joaquim Gomes Canotilho, poderes implícitos, ou *implied powers*, são os “poderes não expressamente mencionados na Constituição, mas adequados à prossecução dos fins e tarefas constitucionalmente atribuídos aos órgãos de soberania” (*Direito constitucional e a teoria da constituição*. Lisboa: Almedina, 1997. p. 493).

| | LC's n° 7/70 e n° 70/91 | Lei n° 10.865/04 |
|--------------------------|---|---|
| Critério material | Auferir receita bruta operacional (faturamento) | Realizar operações de importação de bens e/ou serviços do exterior |
| Critério temporal | Momento da auferição das receitas brutas operacionais | Entrada do bem em território nacional ou o pagamento em contraprestação ao serviço prestado |
| Critério espacial | Qualquer local do território da União | Qualquer local do território da União |
| Sujeito ativo | União | União |
| Sujeito passivo | Empregador (pessoa jurídica) | Importador (pessoa física ou jurídica) |
| Base de cálculo | Total da receita bruta operacional auferida pela pessoa jurídica | Valor da operação de importação |
| Alíquota | Cumulativo: 0,65% (PIS) e 3% (COFINS) Não-Cumulativo: 1,65 (PIS) e 7,6% (COFINS) | Variadas de acordo com o art. 8° |

As contribuições têm em comum somente o critério espacial e a sujeição passiva, de forma que é possível concluir que se tratam de contribuições diversas, embora destinem o produto da arrecadação aos mesmos benefícios da seguridade social. Inexistem elementos que permitam afirmar que a Lei n° 10.865/04 ampliou o campo de incidência das contribuições ao PIS e da COFINS. As LC's n° 7/70 e n° 70/91, ao exercerem a competência tributária prevista no art. 195,1, da CF, instituíram, respectivamente, as contribuições ao PIS e a COFINS, delimitando seu campo de incidência. Ao se compulsar a Lei n° 10.865/04, não se observa pretensão do legislador em invadir o campo de atuação das referidas leis complementares. O que

houve, na realidade, foi a instituição de novas contribuições, com base no art. 195, IV, da CF, vinculando o produto da arrecadação a programas da seguridade social já existentes.

Tendo-se em vista que o campo de incidência das contribuições ao PIS/Importação e da COFINS/Importação é manifestamente diverso do campo de incidência das contribuições ao PIS e da COFINS, de forma que aquelas não pretenderam alterar ou ampliar estas últimas, não se faz necessário o uso de lei complementar para veiculá-las.

5. As contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação e sua função extrafiscal de proteção aos bens e serviços nacionais

Um último aspecto que chama a atenção nas contribuições ao PIS/Importação e na COFINS/Importação é sua função extrafiscal de tratar isonomicamente os bens e serviços nacionais e estrangeiros, conforme restou exposto na introdução do presente artigo. Resta analisar se as contribuições sociais - em especial aquelas destinadas à seguridade social - podem exercer funções outras que não a de angariar recursos financeiros para a finalidade a que foram instituídas (criação ou aumento de serviços ou benefícios sociais). Para tanto, faz-se mister identificar as características da espécie tributária "contribuição", aferindo-se, no presente caso, sua presença nas contribuições ao PIS/Importação e na COFINS/Importação.

De antemão, para que determinado tributo possua natureza jurídica de contribuição, é preciso estarem presentes os seguintes elementos: a) tributo não-vinculado (materialidade desvinculada de atividade estatal; b) previsão de destinação legal do produto da arrecadação; e c) não-restituição do produto arrecadado (elementos abstraídos da própria Constituição Federal).

A primeira característica - tributo não-vinculado - é aferida a partir das normas que regem a competência tributária. A Constituição Federal, ao outorgá-la para a instituição das contribuições sociais, delimitando ora as materialidades possíveis, ora

a sujeição passiva, demonstra que a espécie tributária em análise incidirá, tal como os impostos, sobre atividades privadas (faturamento da empresa, receita de concursos, folha de salários, etc.). Paralelamente, há a determinação constitucional de que somente as taxas serão cobradas em virtude da prestação de serviços públicos, desde que sejam específicos e divisíveis. Portanto, a materialidade das contribuições é desvinculada de qualquer atividade estatal.

Com relação à segunda característica - destinação legal do produto da arrecadação a, Lei Máxima, em seu art. 149¹⁰, permite à União instituir contribuições como instrumento de atuação no âmbito social, corporativo ou interventivo. Assim, as contribuições são instituídas para custear as ações da União nas referidas áreas. Especificamente no âmbito social, o art. 195¹¹ da CF estabelece as formas de custeio da seguridade social. Portanto, as contribuições são criadas com a finalidade específica de custear atuações da União, ou, em outros termos, o produto de sua arrecadação é vinculado à finalidade para a qual foi instituída.

Por fim, estas duas características, por si só, não são suficientes para distinguir as contribuições de todas as demais espécies tributárias. Tanto a espécie “empréstimo compulsório” quanto a “contribuição” apresentam os elementos citados. O critério diferenciador encontra-se na determinação de que a norma que instituir o empréstimo compulsório deve, necessariamente, prever sua restituição

10. “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”.

11. “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: [...]

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.”

aos contribuintes, dentro do período estabelecido quando da sua instituição, previsão que inexistente nas contribuições. Eis, pois, as características primordiais que determinam a espécie tributária “contribuição”.

Com relação às contribuições ao PIS/Importação e à COFINS/Importação, facilmente denota-se a presença dos requisitos apontados:

- a) tributos não-vinculados: nos termos do art. 1º da Lei nº 10.865/04, os tributos analisados incidem sobre as operações de importação de bens e/ou serviços, atividade eminentemente privada;
- b) destinação legal do produto da arrecadação: o mesmo art. 1º determina que a contribuição foi instituída em prol do Programa de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS (LC nº 7/70), bem como para o financiamento da Seguridade Social - COFINS (LC nº 70/91); e
- c) não-restituição: inexistente na Lei nº 10.865/04 qualquer previsão para a restituição dos valores arrecadados.

A conclusão a que se chega é que as contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação, embora evadidas dos vícios apontados, efetivamente possuem natureza jurídica de contribuição, uma vez que apresentam todos os elementos desta espécie tributária. Em consequência, nada impede que o legislador infraconstitucional, ao aprovisionar o custeio do PIS e da COFINS mediante contribuições incidentes sobre as operações de importação, valha-se desta exação para proteger o mercado nacional, desde que não desvirtue as finalidades legais.

No entanto, afastando-se momentaneamente do plano jurídico e adentrando o plano econômico e social, não se nega a estranheza que causa o legislador ao criar novas contribuições para proteger os produtos e serviços nacionais. Os impostos, a exemplo das contribuições, também podem possuir, e com frequência possuem, caráter extrafiscal. O Imposto de Importação, por sua própria natureza, não visa primordialmente abastecer os cofres públicos; sua função é

eminentemente extrafiscal, visando à proteção da indústria nacional, conforme observa Hugo de Brito Machado¹²:

Predominantemente, no imposto de importação, é sua função extrafiscal. Ele é muito mais importante como instrumento de proteção da indústria nacional do que como instrumento de arrecadação de recursos financeiros para o tesouro público.

Se não existisse o imposto de importação, a maioria dos produtos industrializados no Brasil não teria condições de competir no mercado com seus similares produzidos em países economicamente mais desenvolvidos, onde o custo industrial é reduzido graças aos processos de racionalização da produção e ao desenvolvimento tecnológico de um modo geral. Além disso, vários países subsidiam as exportações de produtos industrializados, de sorte que os seus preços ficam consideravelmente reduzidos. Assim, o imposto de importação funciona como valioso instrumento de política econômica, (destaques nossos)

Diante disso, é possível ao legislador infraconstitucional valer-se das contribuições para finalidades além daquelas legalmente dispostas. No entanto, deve ser observado se o ordenamento jurídico não dispõe de outros meios para suprir, sorver os “problemas” sociais ou econômicos encontrados. A própria Constituição Federal, diversas vezes, oferece as soluções pretendidas pelo legislador, devendo as contribuições ser reservadas às finalidades precípuas determinadas pela Carta Magna.

6. Considerações finais

As contribuições instituídas pela Lei n° 10.865/04, embora constitucionais, são ilegais, uma vez que inexistente a necessária correlação lógica entre sua materialidade (realizar operações de

12. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1994. p. 207.

importação de bens e/ou serviços do exterior) e sua base de cálculo (valor da operação de importação, acrescido do ICMS e do valor da própria contribuição).

A materialidade do PIS/Importação e da COFINS/Importação, da forma como foram instituídas pela Lei nº 10.865/04, corresponde a “realizar operações de importação de bens e/ou serviços”, cuja base de cálculo é, necessariamente, o valor acordado entre as partes contratantes, em que podem ser incluídos, desde que contratados, os valores do ICMS, da contribuição e quaisquer outros encargos financeiros que acarretem custo ou despesa à confecção do bem ou execução do serviço, bem como à própria operação de importação.

As contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação podem ser inseridas no ordenamento jurídico via lei ordinária, embora seja facultativo ao legislador, com base em competência implícita, utilizar lei complementar.

As contribuições ao PIS/Importação e a COFINS/Importação não se confundem com as contribuições ao PIS e a COFINS, instituídas, respectivamente, pelas Leis Complementares nº 7/70 e nº 70/91; os elementos que formam as hipóteses de incidência são manifestamente diversos, não se confundindo.

Ao legislador infraconstitucional é permitido utilizar a espécie tributária “contribuição” com funções extrafiscais outras além da própria finalidade para a qual a contribuição foi instituída, desde que o ordenamento jurídico não disponha de outros meios para atingir o objetivo pretendido, o que não foi observado no caso das contribuições ao PIS/Importação e da COFINS/Importação.