

1. INTRODUÇÃO

O Brasil está entre os trinta países de maior carga tributária do mundo e, segundo pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributários - IBPT, é o país que menos oferece serviços públicos de qualidade a sua população (2012).

Tal pesquisa acaba por reforçar as severas críticas ao sistema tributário brasileiro, o qual vem se revelando como mera engrenagem para obtenção de recursos destinados a alcançar gastos que, na maioria das vezes, suplantam aqueles relacionados às necessidades essenciais dos cidadãos, quais sejam: saúde, educação e habitação.

No afã arrecadatório do Estado, não raro preceitos constitucionais são subjugados e o contribuinte, por sua vez, se vê obrigado a recorrer ao Poder Judiciário para ratificar a supremacia da Constituição Federal.

Em consequência ao quanto acima exposto, há a utilização indevida da máquina estatal e o aumento substancial do custo para sua manutenção já que o Poder Judiciário, com frequência, é instado a se manifestar sobre normas tributárias flagrantemente inconstitucionais e/ou ilegais.

Os custos antes referidos, por sua vez, além de outros tantos aqui não citados, fomentam os argumentos para aumento da carga tributária brasileira trazendo, desta forma, panorama pouco animador para os contribuintes.

O PIS – importação e a COFINS - importação, contribuições abordadas no presente trabalho, fazem parte do elenco de tributos criados pelo Estado cuja Lei Ordinária instituidora revelou aspecto inconstitucional reconhecido recentemente pelo Supremo Tribunal Federal.

Para o melhor entendimento da inconstitucionalidade de um dos critérios quantitativos da regra matriz de incidência tributária do PIS – importação e da COFINS – importação, abordaremos no segundo capítulo deste trabalho a natureza jurídica de tais tributos e as respectivas regras matrizes de incidência tributária, o que auxiliará na delimitação dos preceitos constitucionais aplicáveis a tais espécies.

No terceiro capítulo, por sua vez, será dada relevância a um dos elementos do critério quantitativo do consequente da regra matriz de incidência tributária do PIS – importação e da COFINS - importação, qual seja, a base de cálculo, através de confronto desta com o conceito de valor aduaneiro albergado pelo Direito Positivo, especialmente pelo artigo 149, § 2º, III, a,

da Constituição Federal; circunstância que revelará o vício de inconstitucionalidade presente no artigo 7º, I, da Lei Ordinária nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

O entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a questão abordada neste trabalho será objeto de apreciação no seu quarto capítulo, o qual é seguido pelas considerações finais.

2 PIS – IMPORTAÇÃO E COFINS - IMPORTAÇÃO

2.1 NATUREZA JURÍDICA DO PIS – IMPORTAÇÃO E DA COFINS - IMPORTAÇÃO

Em 29 de janeiro de 2004 foi editada a Medida Provisória nº 164, convertida na Lei Ordinária nº 10.865, de 30 de abril de 2004, através da qual a União Federal, no exercício da competência que lhe fora atribuída pela Constituição Federal, instituiu as contribuições ao PIS e a COFINS incidentes na importação de bens e serviços, determinado, naquela oportunidade, os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo das respectivas regras matrizes de incidência tributária (CARVALHO, 2011, p. 298 - 299).

Trata-se aqui o PIS - importação e a COFINS – importação como espécies do gênero tributo, já que consistem em “prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”, nos termos do artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Ao adotar a premissa acima, discorda-se do entendimento de Marco Aurélio Greco para quem as contribuições sociais não seriam tributos (GRECO, *apud* AMARO, 2009, p. 63); e adota-se a classificação de espécies tributárias identificada por Luciano Amaro, justamente por se entender que as espécies tributárias não se limitam àquelas indicadas no artigo 5º do Código Tributário Nacional (2009, p. 81).

Portanto, o fundamento de validade das contribuições aqui referidas são os artigos 149, § 2º, inciso II e 195, inciso IV, ambos da Constituição Federal:

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

[...]

§ 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; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

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.

Os artigos 149 e 195, ambos da Constituição Federal, indicam que a receita auferida em função do PIS – importação e COFINS – importação deverá ser destinada à seguridade social, o que classifica tais exações como contribuições sociais destinadas à seguridade social.

Vê-se que as contribuições sociais tem como traço diferenciador das demais espécies tributárias a necessidade de delimitação, no momento de sua instituição, da sua destinação. Neste sentido, inclusive, é o entendimento de Eurico Marcos Diniz de Santi e Daniel Monteiro Peixoto:

Diante de tais premissas, PIS/COFINS importação configuram autênticas contribuições que se justificam pela destinação, aplicando-lhes os limites impositivos do art. 195 da CF, como contribuições destinadas à seguridade social. (SANTI; e PEIXOTO, 2005, p.41)

Considerando-se a ordem constitucional no tocante às contribuições sociais, que indica a destinação como signo forte de sua qualificação, salienta-se que o artigo 4º, inciso II do Código Tributário Nacional – CTN não incide sobre tal espécie tributária, sendo restrita a sua aplicação aos impostos, conforme a seguir:

Adverta-se que na lógica originária do artigo 4º, incisos I e II, do CTN, denominação e destinação aparecem como irrelevantes porque restritas à ideia dos impostos, em que o signo forte na qualificação da espécie tributária é o “fato gerador” (materialidade). Diverso, como vimos, é o caso das contribuições, inserto na nova complexidade do sistema tributário da CF/88. (SANTI; PEIXOTO, 2005, p.41)

No mesmo sentido daquele acima referido tem-se o entendimento de Luciano Amaro e Regina Helena Costa, valendo asseverar, ainda, para ratificar o quanto aqui consignado, a dicção do artigo 167, V, da Constituição Federal, segundo o qual é vedada “a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa ...”. (2009, p. 76-77; e 2009, p. 108).

Uma vez qualificados o PIS – importação e a COFINS – importação como contribuições sociais destinadas à seguridade social, nota-se a discordância no presente trabalho com posicionamentos doutrinários respeitáveis, a exemplo daquele do Prof. Paulo Roberto Lyrio Pimenta, que classifica o PIS – importação e a COFINS – importação como contribuições de intervenção no domínio econômico em razão de sua motivação (2005, p. 97).

Apesar da exposição de motivos da Medida Provisória nº 164/2004 indicar o fortalecimento da produção nacional em detrimento das importações de bens e serviços como sendo a finalidade perseguida com a instituição do PIS – importação e da COFINS – importação, tal intento do legislador não é suficiente para a classificação tributária de exações tributárias, já que todas as elas trazem consigo efeitos extrafiscais, muitas vezes nem suscitados pelo legislador (SANTI, PEIXOTO, 2005, p. 41).

2.2 REGRAS MATRIZES DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO PIS – IMPORTAÇÃO E DA COFINS - IMPORTAÇÃO

A regra matriz de incidência tributária (RMIT) é um preceito que contempla o mínimo de informações necessárias para a construção de uma norma dotada de sentido que defina a incidência tributária ao prever eventos de possível ocorrência e prescrever elementos da obrigação de pagar (CARVALHO, 2009, p. 602-603).

A regra matriz é composta pela hipótese e pelo consequente. Na hipótese se tem os critérios material, temporal e espacial e a sua função é a de descrever os elementos mínimos do fato social eleito pelo legislador que, uma vez ocorrido, ensejará a relação jurídica prevista no consequente. Assim, no consequente são encontrados os critérios pessoal e quantitativo (base de cálculo e alíquota) e a sua função é fornecer os critérios necessários à identificação da relação jurídica que nasce com a concretização do fato jurídico (CARVALHO, 2011, p. 298 - 299).

Portanto, a regra matriz de incidência tributária se constitui em instrumento de grande importância ao estudo da legalidade e constitucionalidade das espécies tributárias por possibilitar, fundamentalmente, a análise criteriosa de todos os elementos que compõem a obrigação tributária descrita no seu consequente.

No caso específico do PIS – importação, a sua regra matriz de incidência tributária pode ser esboçada da seguinte forma, considerando o quanto determinado pela Lei Ordinária nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

Hipótese:

Critério material: Importar bens estrangeiros ou serviços do exterior.

Critério espacial: Território nacional.

Critério temporal: Data da entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

Consequente:

Critério subjetivo:

Sujeito Ativo: Fazenda Nacional.

Sujeito Passivo: O importador de bens e/ou serviços do exterior.

Critério quantitativo:

Base de Cálculo: o valor aduaneiro, assim entendido, 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 desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º da Lei Ordinária nº 10.865, de 30 de abril de 2004; ou 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 da Lei Ordinária nº 10.865, de 30 de abril de 2004.

Alíquota: 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

Quanto a COFINS – importação, a sua regra matriz de incidência tributária pode ser esboçada da seguinte forma, considerando o quanto determinado pela Lei Ordinária nº 10.865, de 30 de abril de 2004:

Hipótese:

Critério material: Importar bens estrangeiros ou serviços do exterior.

Critério espacial: Território nacional.

Critério temporal: Data da entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

Consequente:

Critério subjetivo:

Sujeito Ativo: Fazenda Nacional.

Sujeito Passivo: O importador de bens e/ou serviços do exterior.

Critério quantitativo:

Base de Cálculo: o valor aduaneiro, assim entendido, 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 desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º da Lei Ordinária nº 10.865/2004; ou 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 da Lei Ordinária nº 10.865/2004.

Alíquota: 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Frise-se que o presente trabalho tratará, com mais especificidade, da base de cálculo do PIS – importação e da COFINS – importação no caso de importação de bens, qual seja, o

valor aduaneiro, na forma em que disciplinado no artigo 7º, I da Lei Ordinária nº 10.685, de 30 de abril de 2004.

2.3 DISTINÇÃO ENTRE PIS E COFINS (LEIS ORDINÁRIAS NºS 9.718/98, 10.637/2002 E 10.833/2003) E PIS – IMPORTAÇÃO E COFINS – IMPORTAÇÃO

A existência de tributos com a mesma nomenclatura é situação que merece maiores esclarecimentos, já que o presente trabalho tem por objeto aspectos dos PIS – importação e da COFINS – importação, contribuições que, apesar de possuírem o mesmo nome das contribuições para o Programa de Integração Social - PIS e da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, são espécies distintas estas últimas.

O Programa de Integração Social - PIS tem seu fundamento de validade no artigo 239 da Constituição Federal e foi instituído pela Lei Complementar nº 7, de 07 de setembro de 1970, com o objetivo de promover a integração dos empregados na vida e no desenvolvimento das empresas.

A referida Lei Complementar determinou a criação de um Fundo de Participação constituído por depósitos efetuados pelas empresas. Parte do depósito deveria ser constituído de uma dedução do imposto de renda pago pelas pessoas jurídicas (PIS Dedução), sendo a outra parte, de contribuições das empresas com recursos próprios.

As contribuições de recursos próprios ainda eram divididas em categorias distintas, de acordo com a atividade operacional da pessoa jurídica. Aquela cujo objeto social fundamentalmente fosse a prestação de serviços deveria recolher o PIS no mesmo valor por elas devido a título de dedução do Imposto de Renda (o chamado PIS Repique). Já a pessoa jurídica mercantil e a industrial deveria recolher a contribuição com base no faturamento do sexto mês anterior ao da ocorrência do fato gerador.

No curso da dinâmica legislativa, a disciplina jurídica do PIS foi regulamentada pelos Decretos-Lei nºs 2.445, de 29 de junho de 1988 e 2.449, de 21 de julho de 1988, os quais foram declarados inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal.

Destarte, em 10 de outubro de 1995, o Senado Federal, através da Resolução nº 49, cumprindo o papel que lhe competia, suspendeu definitivamente a vigência e eficácia dos acima referidos Decretos-lei, expurgando-os do mundo jurídico.

Sobreveio, então, a Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, estabelecendo a alíquota de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) sobre o faturamento mensal para todas as pessoas jurídicas, fossem elas industriais, comerciais ou prestadoras de serviços.

Tal medida foi reeditada trinta e oito vezes, até que sua última reedição foi convertida na Lei Ordinária nº 9.715, de 25 de novembro de 1998 que, por definitivo, estabeleceu a base de cálculo da contribuição para o PIS como sendo o faturamento do mês, ou melhor, a “receita proveniente da venda de bens nas operações de conta própria, do preço dos serviços prestados e do resultado auferido nas operações de conta alheia”.

Não mais que dois dias depois, a Lei Ordinária nº 9.715, de 25 de novembro de 1998 foi alterada pela Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 e, assim, a base de cálculo do PIS passou a ser a “totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica”, para todas as pessoas jurídicas.

A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS, por sua vez, é contribuição destinada ao financiamento da seguridade social (saúde, previdência e assistência social), cujo fundamento de validade encontra-se no artigo 195, I, da Constituição Federal.

A Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, por sua vez, ao instituir a COFINS, estipulou que a sua alíquota seria de 2% (dois por cento), a sua base de cálculo seria “o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza” e que o contribuinte seria pessoa jurídica comercial e/ou prestadora de serviços.

Ocorre que em 28 de novembro de 1998 foi publicada a Lei Ordinária nº 9.718, alterando sensivelmente a base de cálculo do PIS e da COFINS ao determinar que aquela seria a “totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica”.

Pelo fato da Lei Ordinária nº 9.718, de 27 de novembro de 1998 ter, sem respaldo constitucional, desnaturado a base de cálculo do PIS e da COFINS que, antes da edição da referida lei, era o faturamento, assim entendido como a “receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza”, o Supremo Tribunal Federal, através do julgamento dos Recursos Extraordinários nºs 346.084, 358.273, 357.950 e 390.840, em sessão realizada no dia 09.11.2005, declarou a inconstitucionalidade do § 1º, do artigo 3º, da Lei nº 9.718/98 para determinar que a base de cálculo da COFINS e

do PIS seria, apenas, “o produto da venda de mercadoria, de mercadoria e serviços e de serviço de qualquer natureza” (BRASIL, 2005a , BRASIL, 2005b).

Posteriormente, advieram as Leis Ordinárias nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002 e 10.833 de 29 de dezembro de 2003, que alteraram a sistemática de apuração do PIS e da COFINS, respectivamente, determinando que as pessoas jurídicas tributadas pelo Imposto de Renda com base no lucro real não estariam mais submetidas à Lei Ordinária nº 9.718, de 27 de novembro de 1998, mas, sim, aos ditames estabelecidos pelas leis ordinárias antes citadas.

O esboço histórico do PIS e da COFINS, por si só, já revela que tais contribuições, além da nomenclatura e destinação, não possuem nenhuma outra identificação com as contribuições PIS - importação e a COFINS - importação, respectivamente.

Enquanto o PIS e a COFINS tem como contribuintes as pessoas jurídicas, o PIS-importação e a COFINS – importação tem como contribuintes os importadores (pessoas física ou jurídica).

O fato gerador do PIS e da COFINS é a aferição de faturamento mensal e do PIS-importação e da COFINS - importação, por sua vez, é a entrada de bens estrangeiros no território nacional; ou o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

Por fim, mas não menos importante, a base de cálculo do PIS e da COFINS é o faturamento mensal da pessoa jurídica, enquanto que para o PIS-importação e COFINS-importação a base de cálculo, no caso da entrada de bens estrangeiros no território nacional, é o valor aduaneiro, 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 desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições e, no caso de pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado, 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.

Neste contexto, pode-se concluir que:

Dessa forma, teremos quatro contribuições “aparentadas” porém distintas: i) a Cofins, cujo fato gerador é a receita e é destinada à seguridade social; ii) o

PIS, cujo fato gerador é a receita e é destinado ao seguro-desemprego, ao abono previsto no § 3º do artigo 239 e ao financiamento de programas de desenvolvimento econômico; iii) a Cofins – importação, cujo fato gerador é a importação de bens e serviços e destinada à seguridade social; iv) o PIS – importação, cujo fato gerador é a importação de bens e serviços e é destinado ao seguro-desemprego, ao abono previsto no § 3º do artigo 239 e ao financiamento de programas de desenvolvimento econômico. (TROIANELLI, 2004, p. 63)

Portanto, o PIS- importação e a COFINS-importação são novas contribuições sociais inseridas no ordenamento jurídico, distintas das contribuições PIS e COFINS, respectivamente, e um dos elementos do critério quantitativo do consequente da regra matriz de incidência tributária daquelas contribuições, qual seja, a base de cálculo, será tratada neste trabalho detalhadamente com o fim precípua de se descortinar o vício que açoda de inconstitucionalidade tal elemento.

3. A BASE DE CÁLCULO DO PIS-IMPORTAÇÃO E DA COFINS - IMPORTAÇÃO

3.1 O CONCEITO DE VALOR ADUANEIRO SEGUNDO O DIREITO POSITIVO

A Constituição Federal, promulgada em 05 de outubro de 1988, com as alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais nºs 33, de 11 de dezembro de 2001 e 42, de 19 de dezembro de 2003, determinou, em seu artigo 149, §2º, II, “a”, a seguinte base de cálculo para as contribuições ao PIS e a COFINS incidente sobre importação de bens e serviços:

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;

III - poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

b) específica, tendo por base a unidade de medida adotada.

[...]

No que diz respeito ao PIS – importação e a COFINS – importação, a alíquota é *ad valorem*, pois é indicado um percentual sobre uma base de cálculo, diversamente do que ocorre com a alíquota específica, que “é a indicativa de um valor em moeda, por cada unidade de quantificação do produto. Assim, diz-se que o imposto corresponderá a tantos *reais* por cada *metro*, ou *quilo*, ou *tonelada*, ou outra unidade qualquer de medida” (NASCIMENTO, 2001, p. 70).

Estabelecida a premissa no sentido de que a cobrança das contribuições PIS e COFINS sobre as importações de bens há de estar em consonância com as diretrizes esculpidas no §2º, III, “a”, do artigo 149 da Constituição Federal, mister se faz a delimitação da carga semântica da expressão valor aduaneiro ali esculpida.

O conceito de valor aduaneiro eleito pelo Direito Positivo é aquele contemplado no artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT, promulgado pelo Decreto nº 92.930, de 16 de julho de 1986, conforme se infere da leitura do artigo 2º do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988 (que regulamenta o imposto de Importação):

Art.2º - A base de cálculo do imposto é:

[...]

II - quando a alíquota for "ad valorem", o valor aduanheiro apurado segundo as normas do art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT. (Grifou-se)

O Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT previu, em síntese, que o valor aduaneiro “... é o valor da transação comercial de compra e venda internacional, acrescido do valor pago com frete e seguro – soma sobre a qual recairão os tributos aduanheiros ...” (BREDA, 2012, p. 81).

Posteriormente adveio o Decreto nº 2.498, de 16 de fevereiro de 1998, o qual dispõe sobre a aplicação do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 (este último, por sua vez, incorporado na Ata Final que também incorpora os resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais do GATT aprovada por meio do Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, ratificado em 21 de dezembro de 1994 e promulgada por meio do Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994) e determina, em seu artigo 1º, que:

[...] na aplicação do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 (Acordo de Valoração Aduaneira) deverão ser observadas as disposições constantes do presente Decreto.

O já mencionado Decreto nº 2.498/98 foi revogado por aquele de nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002 (este último em vigor no momento da promulgação da Lei Ordinária nº 10.865/2004), o qual regulamentava a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior, e dispunha, em seção específica, sobre o valor aduaneiro, com destaque para o artigo 77, a seguir reproduzido:

Art.77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994):

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

[...] (Grifou-se)

Ressalte-se, inclusive, que o artigo 76 do Decreto nº 4.543/2002 determinava que toda mercadoria importada seria submetida ao controle do valor aduaneiro, sem qualquer elemento adicional, já que este foi a base de cálculo eleita para o Imposto de Importação e, por força de norma constitucional, haveria de ser para as contribuições incidentes sobre importações.

Destarte, da leitura das normas acima transcritas depreende-se que o conceito de valor aduaneiro erigido pelo Direito Positivo, quando da inserção no Ordenamento Jurídico da Lei Ordinária nº 10.865/2004, previa, apenas, a agregação dos seguintes elementos para a sua composição: valor da transação e despesas de manutenção, transporte e seguro das mercadorias.

3.2 A INOBSERVÂNCIA, PELO LEGISLADOR, DO ARTIGO 149, § 2º, III, a, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL AO INCLUIR NA BASE DE CÁLCULO DO PIS – IMPORTAÇÃO E DA COFINS – IMPORTAÇÃO OS VALORES RELATIVOS AO ICMS INCIDENTE NO DESEMBARAÇO ADUANEIRO E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES

O artigo 98 do Código Tributário Nacional tem a seguinte redação:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Em consonância com a diretriz esculpida no artigo 98 do Código Tributário Nacional, a legislação aduaneira sempre faz referência ao quanto disposto no Acordo sobre Valoração

Aduaneira do GATT, incorporado pelo Ordenamento Jurídico brasileiro, nos termos em que já referidos no presente trabalho.

Em realidade, a intenção do artigo 98 do Código Tributário Nacional é a de afastar do contexto jurídico brasileiro a bitributação internacional ao acolher os tratados e convenções internacionais no Ordenamento Jurídico brasileiro com o *status* de lei ordinária.

No sentido acima, inclusive, é o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre a questão ao decidir que os tratados de direito internacional introduzidos no direito interno situam-se nos mesmos planos de validade, eficácia e autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo entre estas e aqueles mera relação de paridade normativa (BRASIL, 2001).

Sob a perspectiva constitucional, “... constata-se que o sistema constitucional brasileiro não exige, para efeito de executoriedade doméstica dos tratados internacionais, a edição de lei formal distinta (visão dualista extremada ou radical) ...” (LENZA, 2008, p. 385).

Neste contexto, se o artigo 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal determina que a base de cálculo do PIS – importação e da COFINS – importação é o valor aduaneiro, este, por sua vez, tem o significado albergado pelo Direito Positivo, na forma em que já exposto neste trabalho.

Para ratificar o quanto acima consignado, é imperiosa a leitura do artigo 110 do Código Tributário Nacional:

Artigo 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.

Válida, neste momento, a lição de Misabel Derzi, em obra de Aliomar Baleeiro:

Quando a Constituição usa um conceito, um instituto ou forma de Direito Privado, o nome empregado denota certo objeto, segundo a conotação que ele tem na ciência jurídica particular, da qual se origina. A conotação completa que advém da ciência do Direito Privado é condição prévia de inteligibilidade e univocidade do discurso constitucional. E se utiliza a Constituição desse sentido completo, extraído de certo ramo jurídico, para assegurar a discriminação e delimitação de competência, enfim o pacto federativo. Permitir ao intérprete ou ao legislador ordinário interessado (que legisla em

causa própria) que alterasse o sentido e alcance desses institutos e conceitos constitucionalmente empregados, seria permitir que firmasse, sem licença da Constituição, novo pacto federativo, nova discriminação de competência. Sendo assim, o art. 110 do CTN determina a cristalização da denotação e da conotação jurídicas daqueles institutos, conceitos e formas, vedando-se ao legislador tributário a alteração de sentido que é própria do Direito Privado (BALEIRO, 1999).

E se assim o é, não poderia o legislador ordinário, ao editar a Lei Ordinária, prever base de cálculo diversa daquela ordenada no artigo 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal para o PIS – importação e a COFINS – importação acrescentando, ao valor aduaneiro, o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e das próprias contribuições.

Neste diapasão, afirma-se que o legislador ordinário foi além da competência constitucionalmente outorgada pelo artigo 149, §2º, III, a, da Constituição Federal, sendo inexorável a inconstitucionalidade do artigo 7º, I, da Lei Ordinária nº 10.865/2004, a seguir reproduzido:

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 desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou

[...] (Grifou-se)

4 O ENTENDIMENTO DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL SOBRE A BASE DE CÁLCULO DO PIS-IMPORTAÇÃO E DA COFINS IMPORTAÇÃO E SUA REPERCUSSÃO PARA OS CONTRIBUÍNTES

4.1 JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL EM CASOS SEMELHANTES ÀQUELE TRATADO NO PRESENTE TRABALHO

Em 20 de março de 2013, o Supremo Tribunal Federal, por meio do julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, declarou a inconstitucionalidade da expressão “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 desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, contemplada no art. 7º, I, da Lei Ordinária nº 10.865/2004”, nos seguintes termos:

Destacou-se que o constituinte derivado, ao estabelecer que as contribuições sociais e interventivas poderiam ter alíquotas ad valorem, com base no faturamento, na receita bruta ou no valor da operação e — no caso de importação — no valor aduaneiro, teria inovado. Ele circunscrevera às bases a respectiva competência, sem prejuízo do já previsto no art. 195 da CF. Assentou-se que as contribuições sobre a importação, portanto, não poderiam extrapolar a base do valor aduaneiro, sob pena de inconstitucionalidade por violação à norma de competência no ponto constante do art. 149, § 2º, III, a, da CF. Ao salientar-se a desnecessidade de aprofundamento da análise do alcance da expressão “valor aduaneiro”, asseverou-se que a Lei 10.865/2004, ao instituir o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, não teria alargado propriamente o conceito de valor aduaneiro de modo a abarcar outras grandezas nele não contidas, para fins de apuração de tais contribuições, mas teria desconsiderado a imposição constitucional no sentido de que as contribuições sociais sobre a importação, quando tivessem alíquota ad valorem, deveriam ser calculadas com base apenas no valor aduaneiro. A lei impugnada teria determinado que as contribuições fossem calculadas sobre esse valor e também sobre o valor do ICMS-Importação e o das próprias contribuições instituídas (BRASIL, 2013).

O entendimento manifestado pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião do Recurso Extraordinário nº 559937/RS, cujo respectivo acórdão ainda não foi publicado, em realidade, demonstra a coerência da Suprema Corte que, em casos semelhantes àquele objeto do presente estudo, primou pela preservação do sentido empregado a determinado conceito pelo Direito Positivo ao tempo da outorga constitucional (SANTI, PEIXOTO, 2005, p. 41).

É o que se observa, por exemplo, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 166.772/ RS. Naquela ocasião, a Suprema Corte, ao julgar a inclusão dos valores pagos a autônomos e administradores no conceito de folha de salários para o fim da incidência da contribuição social prevista no artigo 195, I, "a" da Constituição Federal, conforme artigo 3º, I da Lei Ordinária nº 7.787/89, assim decidiu:

INTERPRETAÇÃO - CARGA CONSTRUTIVA - EXTENSAO. Se é certo que toda interpretação traz em si carga construtiva, não menos correta exsurge a vinculação à ordem jurídico-constitucional. O fenômeno ocorre a partir das normas em vigor, variando de acordo com a formação profissional e humanística do intérprete. No exercício gratificante da arte de interpretar, descabe "inserir na regra de direito o próprio juízo - por mais sensato que seja - sobre a finalidade que "conviria" fosse por ela perseguida" -Celso Antonio Bandeira de Mello - em parecer inédito. Sendo o Direito uma ciência, o meio justifica o fim, mas não este àquele. CONSTITUIÇÃO - ALCANCE POLÍTICO - SENTIDO DOS VOCÁBULOS - INTERPRETAÇÃO. O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico, considerados institutos consagrados pelo Direito. Toda ciência pressupõe a adoção de escorreita linguagem, possuindo os institutos, as expressões e os vocábulos que a revelam conceito estabelecido com a passagem do tempo, quer por força de estudos acadêmicos quer, no caso do Direito, pela atuação dos Pretórios. SEGURIDADE SOCIAL - DISCIPLINA - ESPÉCIES - CONSTITUIÇÕES FEDERAIS - DISTINÇÃO. Sob a égide das Constituições Federais de 1934, 1946 e 1967, bem como da Emenda Constitucional nº 1/69, teve-se a previsão geral do tríplice custeio, ficando aberto campo propício a que, por norma ordinária, ocorresse a regência das contribuições. A Carta da República de 1988 inovou. Em preceitos exaustivos - incisos I, II e III do artigo 195 - impôs contribuições, dispondo que a lei poderia criar novas fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecida a regra do artigo 154, inciso I, nela inserta (§ 4º do artigo 195 em comento). CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - TOMADOR DE SERVIÇOS - PAGAMENTOS A ADMINISTRADORES E AUTÔNOMOS - REGÊNCIA. A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado à luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Daí a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Afastado o enquadramento no inciso I do artigo 195 da Constituição Federal, exsurge a desvalia constitucional da norma ordinária disciplinadora da matéria. A referencia contida no § 4º do artigo 195 da Constituição Federal ao inciso I do artigo 154 nela insculpido, impõe a observância de veículo próprio - a lei complementar. Inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3º da Lei nº 7.787/89, no que abrangido o que pago a administradores e autônomos. Declaração de inconstitucionalidade limitada pela controvérsia dos autos, no que não envolvidos pagamentos a avulsos. (BRASIL, 1994)

Em outra oportunidade, nos autos do Recurso Extraordinário nº 116.121/SP, a Corte Fundamental declarou a inconstitucionalidade da expressão “locação de bens móveis” contemplada no item 79 da lista de serviços do Imposto sobre Serviços - ISS com a redação conferida pela Lei Complementar nº 56/87, reproduzida no item 78 do § 3º do artigo 50 da Lista de Serviços da Lei nº 3.750, de 20 de dezembro de 1971, do Município de Santos/SP.

O Supremo Tribunal Federal afastou a locação de bem móveis do conceito de serviço e, assim, como hipótese de incidência do ISS, nos seguintes termos:

TRIBUTO - FIGURINO CONSTITUCIONAL. A supremacia da Carta Federal é conducente a glosar-se a cobrança de tributo discrepante daqueles nela previstos. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - CONTRATO DE LOCAÇÃO. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos, as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional. (BRASIL, 2001)

Por fim, imperioso se faz trazer à baila o resultado de julgamento do Recurso Extraordinário nº 346.084-6/PR. Nestes autos, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade do “... § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada”, conforme se infere da ementa abaixo transcrita:

CONSTITUCIONALIDADE SUPERVENIENTE - ARTIGO 3º, § 1º, DA LEI Nº9.718, DE 27 DE NOVEMBRO DE 1998 - EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 20, DE 15 DE DEZEMBRO DE 1998. O sistema jurídico brasileiro não contempla a figura da constitucionalidade superveniente. TRIBUTÁRIO -INSTITUTOS - EXPRESSÕES E VOCÁBULOS - SENTIDO. A norma pedagógica do artigo 110 do Código Tributário Nacional ressalta a impossibilidade de a lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de consagrados institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados expressa ou implicitamente. Sobrepõe-se ao aspecto formal o princípio da realidade, considerados os elementos tributários. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É

inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (BRASIL, 2006)

4.2 O JULGAMENTO DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 559.937 E SUA REPERCUSSÃO PARA OS CONTRIBUINTES

A iminência da publicação do acórdão prolatado nos autos do Recurso Extraordinário nº 559937/RS, julgado em sede de repercussão geral, traz consigo a possibilidade do Supremo Tribunal Federal, em função de requerimento a ser formulado pela Fazenda Nacional em Embargos de Declaração a serem por ela opostos naqueles autos, decidir pela modulação dos efeitos da referida decisão (BRASIL, 2013).

No Brasil, adota-se a teoria da nulidade da norma inconstitucional e, por isso, uma vez declarada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, os efeitos de tal decisão serão *ex tunc* (LENZA, 2008, p.118).

A modulação dos efeitos da decisão consiste na mitigação da teoria da nulidade, de modo que os julgadores da Corte Suprema possam, conforme preceitua a Lei Ordinária nº 9.868, de 10 de novembro de 1999, “... restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado”.

O fundamento de validade da modulação dos efeitos da decisão, em sede de controle concentrado de constitucionalidade, no âmbito infraconstitucional, encontra-se consubstanciado nos artigos 27 da Lei Ordinária nº 9.868, de 10 de novembro de 1999 (que dispõe sobre o processo e julgamento da ação direta de inconstitucionalidade e da ação declaratória de constitucionalidade perante o Supremo Tribunal Federal) e 11 da Lei Ordinária nº 9.882, de 3 de dezembro de 1999 (que dispõe sobre o processo e julgamento da arguição de descumprimento de preceito fundamental, nos termos do § 1º do art. 102 da Constituição Federal), nos seguintes termos, respectivamente:

Art. 27. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha

eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Art. 11. Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, no processo de arguição de descumprimento de preceito fundamental, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Note-se que apesar da modulação dos efeitos da decisão apenas estar prevista na legislação atinente às ações típicas de controle concentrado de constitucionalidade, o fundamento para a sua aplicação nas ações de controle difuso de constitucionalidade, como é o caso, ultrapassa os limites das normas acima referidas para recair diretamente sobre os princípios constitucionais da segurança jurídica, interesse social e da boa-fé (LENZA, 2008, p. 123).

Sendo assim, se evidenciada a modulação dos efeitos da decisão nos autos do Recurso Extraordinário nº 559937/RS, o Supremo Tribunal Federal delimitará o marco temporal para a produção dos efeitos da sua declaração de inconstitucionalidade.

Diante de tal circunstância, no caso de existir a modulação dos efeitos da decisão aqui referida, há a possibilidade, por exemplo, de apenas os contribuintes que ajuizaram ação judicial antes do trânsito em julgado do acórdão prolatado nos autos do Recurso Extraordinário nº 559937/RS fazerem jus ao *quantum* indevidamente recolhido a título de PIS – importação e COFINS – importação.

Caso não seja evidenciada a modulação dos efeitos da decisão nos autos do Recurso Extraordinário nº 559937/RS, os contribuintes que estão sujeitos à tributação pelo lucro presumido farão jus à devolução dos valores indevidamente recolhidos a título de PIS- importação e COFINS – importação a partir de cinco anos contados do ajuizamento da ação.

No que diz respeito aos contribuintes sujeitos à tributação com base no lucro real, os quais, por sua vez, estão sujeitos ao PIS e COFINS não cumulativos, os valores relativos ao PIS- importação e COFINS-importação são utilizados como crédito em operações posteriores, de modo que, em princípio, a devolução dos valores recolhidos a maior consistiria, em realidade, mero “efeito caixa”.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Como é cediço, a Inconfidência Mineira, ocorrida no período colonial, no ano de 1789, foi impulsionada pela cobrança abusiva de tributos por Portugal (FAUSTO, 2012, p. 100).

Naquela época, Portugal se valia de expediente denominado derrama. Tal mecanismo, utilizado no caso da região de exploração de ouro não conseguir pagar a Portugal 1500 (mil e quinhentos) quilos de ouro por ano, consistia na retirada, à força, de bens dos particulares suficientes ao alcance do referido valor (FAUSTO, 2012, p. 100).

Os anos se passaram, o aprimoramento científico e tecnológico se fez presente e o Brasil, sob os auspícios da democracia, ainda se vale de mecanismos mais sofisticados, porém, tão agressivos quanto a derrama, para arrecadar tributo.

O Poder Legislativo faz as vezes dos soldados da coroa que, sedentos por arrecadar valores para manutenção no maquinário estatal, adentram indevidamente no patrimônio do particular através da edição de inúmeras leis tributárias que, não raro, são eivadas de inconstitucionalidade.

Segundo estudo realizado, até o ano de 2010 foram editadas no Brasil 28.591 normas tributárias, o equivalente 5,33 normas por dia útil e, em função da dinâmica frenética, muitas delas tiveram vícios de inconstitucionalidade decretados, a exemplo das leis Ordinárias nºs 7.787/89 e 9.718/98, citadas no presente trabalho (IBPT, [2010?]).

E é justamente neste contexto que o artigo 7º, I, da Lei Ordinária nº 10.865/2004 está inserido na medida em que o legislador, fazendo tábula do artigo 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal, desprezou o conceito de valor aduaneiro ali estabelecido como base de cálculo do PIS – importação e da COFINS – importação, ocasionando, desta forma, o pagamento a maior de valores relativos a tais contribuições.

Portanto, entendemos que o Supremo Tribunal Federal, ao determinar por meio do julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, o afastamento da base de cálculo do PIS – importação e da COFINS – importação do valor relativo ao ICMS incidente sobre o desembaraço aduaneiro e ao das próprias contribuições, além de ter preservado a coerência manifestada em seus julgados anteriores ratificou a supremacia dos ditames constitucionais.

6 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11 ed. Atualiz.: Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 166.772/RS**. Litigantes: Abastecedora Tonolli Ltda e Outros e Instituto Nacional de Seguro Social - INSS. Relator: Ministro Marco Aurélio. Diário da Justiça, EMENTÁRIO Nº 01771-04, 16 de dezembro de 1994.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 1.480-3 / DF**. Partes: Confederação Nacional do Transporte - CNT, Confederação Nacional da Indústria - CNI, Presidente da República e Congresso Nacional. Relator: Ministro Celso de Mello. Diário da Justiça, EMENTÁRIO Nº 2031-2, 18 de maio de 2001.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 116.121/SP**. Litigantes: Ideal Transportes e Guindastes Ltda e Prefeitura Municipal de Santos. Relator: Ministro Octavio Gallotti. Diário da Justiça, EMENTÁRIO Nº 02032-04, 25 de maio de 2001.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 346.084-6/PR**. Litigantes: Divesa Distribuidora Curitibana de Veículos e União Federal. Relator: Ministro Marco Aurélio. Diário da Justiça, EMENTÁRIO Nº 02245-06, 01 de setembro de 2006.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Informativo 388 do Supremo Tribunal Federal**, 2005a. Disponível em: <http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo388.htm>. Acesso em 05 mai. 2013.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Informativo 408 do Supremo Tribunal Federal**, 2005b. Disponível em: <http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo408.htm>. Acesso em 05 mai. 2013.

BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Informativo 699 do Supremo Tribunal Federal**, 2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br//arquivo/informativo/documento/informativo699.htm#PIS> e COFINS incidentes sobre a importação e base de cálculo – 8. Acesso em 05 mai. 2013.

BREDA, Felipe Alexandre Ramos. Ponderações sobre as Discussões Tributário-aduaneiras envolvendo o Valor Aduaneiro e a Classificação Fiscal. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 203, p.81, agosto 2012. Mensal. ISSN – 1413-7097.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método**. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 1 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

LENZA, Pedro. **Direito Constitucional Esquematizado**. 12. ed. rev. e amp. São Paulo: Saraiva, 2008.

NASCIMENTO, Carlos Valder do (Coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 6 ed. Rio de Janeiro:Forense, 2001.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Cofins – importação e PIS/Pasep – importação: Contribuições Interventivas Inconstitucionais. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 113, p.97, fevereiro 2005.Mensal. ISSN – 1413-7097.

SANTI, Eurico Marcos Diniz di; PEIXOTO, Daniel Monteiro. PIS e Cofins na Importação, Competência: entre Regras e Princípios. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 121, p.41, outubro 2005. Mensal. ISSN – 1413-7097.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. A Inconstitucionalidade Parcial das Contribuições Criadas pela MP 164 – PIS – Importação e Cofins – Importação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 103, p.63, abril 2004. Mensal. ISSN 1413-7097.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Quantidade de Normas Editadas no Brasil: 22 Anos da Constituição Federal de 1988**. Disponível em: <http://www.slideshare.net/robertodiasduarte/estudo-do-ibpt-quantidade-de-normas-tributrias-no-brasil>. Acesso em: 11 mai. 2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO. **Estudo sobre Carga Tributária / PIB X IDH**. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/64/RetornoDeImpostosNoBrasilEPiorQueNoUruguai.pdf>. Acesso em: 11 mai. 2013.

FAUSTO, Boris. **História do Brasil**. 14. ed. atual. e ampl. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2012.