

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

PAULO ROBERTO ALVES DE OLIVEIRA

**PIS E COFINS SOBRE A IMPORTAÇÃO:
INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N.º. 10.865/2004**

**PORTO FELIZ/SP
10/2010**

INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET

PAULO ROBERTO ALVES DE OLIVEIRA

**PIS E COFINS SOBRE A IMPORTAÇÃO:
INCONSTITUCIONALIDADE DA LEI N.º. 10.865/2004**

MONOGRAFIA DESENVOLVIDA COMO
TRABALHO DE CONCLUSÃO DO CURSO DE
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO,
DO INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS
TRIBUTÁRIOS - IBET

**PORTO FELIZ/SP
10/2010**

DEDICATÓRIA

Ao meu Santo Deus, por guiar meus passos e permitir esta realização.

A meus pais, João e Fátima, e minhas irmãs, Patrícia e Priscila, pelo apoio, carinho e compreensão.

A uma pessoa muito especial, Nueli Faria Gomes, por permanecer do meu lado, me dando força e me fazendo acreditar que era possível.

Aos anjos Gabriel, João Gabriel e Luis Gabriel, pelo sorriso fácil e alegria que transmitem com tamanha naturalidade.

Aos meus avôs Luis Alves de Oliveira e Enoque Cotinha, sempre presentes em nossas lembranças.

A todos os meus amigos, em especial, William Vilas Boas, Adaildo e Adeilton Alves de Oliveira.

Este trabalho é dedicado a todos que, direta ou indiretamente, colaboraram para essa realização, inclusive àqueles cujos nomes não foram citados.

AGRADECIMENTOS

Não poderia ser diferente, em primeiro lugar agradeço a Deus pela providência e por capacitar-me, permitindo a elaboração do presente trabalho.

Ao Dr. Thales Gurgel Severo Batista, grande homem e brilhante advogado, que infelizmente não se encontra mais em nosso meio, por me incentivar a percorrer o caminho dos estudos jurídicos.

Ao Dr. Ênio Moz Godoy, juiz de direito, e a Dra. Mariane Monteiro Shmid, promotora de justiça, pelos brilhantes ensinamentos.

Aos professores Gustavo Minatel e Armando Zanin pela gentileza, paciência e brilhantismo com que conduziram os debates e apresentação dos seminários ao longo destes dois anos.

Agradeço a todos que de alguma forma colaboraram para essa realização, inclusive àqueles cujos nomes não foram citados.

Obrigado!

EPÍGRAFE

EU, QUE HABITO SOB A PROTEÇÃO DO ALTÍSSIMO,
QUE MORO À SOMBRA DO ONIPOTENTE, DIGO AO
SENHOR, SOIS MEU REFÚGIO E MINHA CIDADELA,
MEUS DEUS EM QUEM EU CONFIO.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	07
 CAPÍTULO I - DAS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR.....	 09
1.1 – Princípio da Estrita Legalidade.....	09
1.2 – Princípio da Isonomia.....	10
1.3 – Princípio da Irretroatividade.....	10
1.4 – Princípio da Anterioridade.....	11
1.5 – Princípio da Anterioridade Nonagesimal ou Noventena.....	11
1.6 – Princípio da Tipologia Tributária.....	12
1.7 – Princípio da Vedação do Confisco.....	13
1.8 – Princípio da Liberdade de Tráfego.....	13
1.9 – Princípio da Capacidade Contributiva.....	14
1.10 – Princípio da Uniformidade Geográfica.....	15
1.11 – Princípio da Não-Diferenciação Tributária.....	15
 CAPÍTULO II - PIS E COFINS SOBRE A OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO.....	 16
2.1 – Contribuições.....	16
2.2 – Espécies de Contribuições.....	18
2.3 – Base Legal do PIS e da COFINS sobre a importação.....	20
 CAPÍTULO III – DO VÍCIO FORMAL DA LEI Nº. 10.865/04.....	 21
3.1 – Da Lei Complementar.....	21
 CAPÍTULO IV – DA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS SOBRE A IMPORTAÇÃO...	 24
4.1 – Da Base de Cálculo.....	24
4.2 – Da Base de Cálculo do PIS/COFINS sobre a importação.....	24
4.3 – Do Valor Aduaneiro.....	25
4.4 – Da Inovação ao conceito de Valor Aduaneiro pela Lei nº. 10.865.....	26
 CAPÍTULO V – CONCLUSÃO.....	 29
 CAPÍTULO IV - REFERÊNCIAS.....	 31

INTRODUÇÃO

É inegável a sanha do Fisco em arrecadar cada vez mais, mesmo que desrespeitando princípios, sobrepujando leis e pisando sobre direitos e garantias constitucionais dos contribuintes.

Lógico que o Fisco deve angariar fundos a fim de manter ativa a máquina estatal, uma vez que a figura do Estado é indispensável para a organização da sociedade e manutenção da paz no convívio social.

No entanto, a necessidade de se arrecadar não pode ultrapassar limites impostos pela legislação pátria, nem desrespeitar a Constituição Federal e suas garantias.

A carga tributária suportada pelo povo brasileiro é enorme, e a prometida reforma tributária nunca acontece.

Ao contrário, a carga tributária aumenta a cada ano, sendo certo que, muitas das vezes, a exação é inconstitucional, como é o caso das contribuições sociais do PIS e da COFINS incidentes sobre a operação de importação.

Através do presente trabalho buscaremos abordar as questões tangentes às inconstitucionalidades existentes nas referidas contribuições sociais, apresentando a legislação instituidora do tributo e apontando os vícios que a permeiam.

Inicialmente abordaremos as limitações ao Poder de tributar impostas pela Constituição Federal através de princípios que devem ser respeitados pelo legislador e por cada um dos Entes federados.

Tendo em vista que o PIS e a COFINS incidentes sobre a operação de importação são contribuições sociais, é indispensável a análise do conceito e das espécies de contribuições, cuja instituição é autorizada pelo artigo 149 da Constituição Federal.

Desta feita, no segundo capítulo do presente trabalho apresentamos as espécies de contribuições, divididas em sociais, interventivas e corporativas, analisando cada uma delas e apontando em qual espécie se encontra o PIS e a COFINS incidentes sobre a operação de importação.

Apresentamos, ainda, a base legal das contribuições analisadas e que dão suporte a cobrança dos referidos tributos.

A primeira inconstitucionalidade das contribuições sociais em apreço decorre da sua instituição através de veículo introdutor de normas incorreto, qual seja lei ordinária, sendo certo que a Constituição Federal exige expressamente que as contribuições previstas no artigo 149 sejam instituídas por meio de lei complementar.

Assim, no terceiro capítulo analisamos as diferenças existentes entre as leis complementares e as leis ordinárias, decorrentes do processo legislativo imposto para a aprovação de cada uma delas e das matérias que podem ser veiculadas através das mesmas.

A segunda inconstitucionalidade que apontamos decorre da base de cálculo eleita pela Lei nº. 10.865/04, que altera a definição de valor aduaneiro e promove um alargamento da base de cálculo, incluindo na composição original do instituto de direito privado valores de ICMS e das próprias contribuições.

Desta forma, no quarto capítulo examinamos a base de cálculo das contribuições e o conceito de valor aduaneiro advindo do GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio), e incorporado pelo direito pátrio.

Por fim, no último capítulo, concluímos o presente trabalho expondo nosso posicionamento a respeito da inconstitucionalidade do PIS e da COFINS incidentes sobre as operações de importação.

Capítulo I

Das Limitações ao Poder de Tributar

As limitações ao poder de tributar estão previstas expressamente na Constituição Federal e consistem em princípios que, como o próprio nome já diz, impõem limites ao Poder de tributar da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

É importante listar os princípios e sua definição a fim de que possamos verificar se as contribuições do PIS e da COFINS, que interessam diretamente ao nosso estudo, foram instituídas em conformidade com os limites constitucionais.

Os princípios constitucionais tributários que impõe limites ao Poder de tributar e que serão objeto de análise são: da estrita legalidade, da isonomia, da irretroatividade da lei, da anterioridade, da anterioridade nonagesimal ou noventena, da tipologia tributária, da proibição de tributo com efeito de confisco, da liberdade de tráfego, da capacidade contributiva, da uniformidade geográfica e da não-diferenciação tributária.

1.1 – Princípio da Estrita Legalidade

O princípio da estrita legalidade está previsto no artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, *in verbis*:

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”

Segundo este princípio nenhum tributo poderá ser instituído ou aumentado, a não ser por meio de lei.

Contudo, há exceções a esta regra no que tange á possibilidade do Poder Executivo, atendidas as condições e limites previstos em lei, alterar as alíquotas dos impostos sobre importação de produtos estrangeiros, exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, produtos industrializados e operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativa a títulos ou valores imobiliários.¹

¹ Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, p. 296.

1.2 – Princípio da Isonomia

A Constituição Federal prevê expressamente em seu artigo 150, inciso II, o princípio da isonomia:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I – (...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

De acordo com princípio da isonomia, ou da igualdade, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir tratamento desigual entre contribuintes de situação equivalente.²

Entretanto, o princípio da isonomia é utilizado muitas vezes de forma equivocada, é aplicado no sentido de igualdade de todos perante a lei, de forma que qualquer que seja a pessoa posicionada nos termos da previsão legal, a consequência deve ser sempre a mesma.³

Logo, o princípio da isonomia previsto no dispositivo constitucional somente será efetivamente respeitado se os contribuintes forem tratados igualmente na medida de suas igualdades e desigualmente na medida de suas desigualdades.

Em matéria tributária, mais do que em qualquer outra, o princípio da isonomia tem relevada importância no sentido de proporcionalidade.⁴

1.3 – Princípio da Irretroatividade

Segundo o princípio da irretroatividade a lei tributária que instituir ou aumentar tributos não se aplica a fatos passados ocorridos antes do início da sua vigência.

O princípio está expresso no artigo 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, *in verbis*:

² Ricardo Chiment, Fernando Capez.... Curso de Direito Constitucional. 5ª Ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008. p. 475.

³ Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, p. 297.

⁴ Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, p. 297.

“Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

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

Importante salientar a relevância do mencionado princípio em razão da proteção que o mesmo confere ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

1.4 – Princípio da Anterioridade

De acordo com o princípio da anterioridade a vigência da lei que institui ou aumenta o tributo somente se inicia no ano seguinte ao da sua publicação.

O referido princípio está previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

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

No entanto, há alguns tributos que não se sujeitam a esta regra, são eles o Imposto sobre Importação, o Imposto sobre a Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, o Imposto sobre Operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos mobiliários, o empréstimo compulsório e o Imposto Extraordinário⁵, nos termos do artigo 150, § 1º, 1ª parte, da Constituição Federal.

1.5 – Princípio da Anterioridade Nonagesimal ou Noventena

Nos ensinamentos do ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho, o princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena consiste em um novo requisito que se cumula ao

⁵ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, p. 167.

princípio da anterioridade, já existente, de forma que um tributo recém-instituído ou aumentado somente é exigível no exercício seguinte ao da publicação da lei que o houver instituído ou aumentado e depois de passados noventa dias da instituição ou aumento.⁶

O princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena está previsto no artigo 150, inciso III, alínea “c”, da Constituição Federal, *in verbis*:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

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

A anterioridade nonagesimal ou noventena não se aplica a alguns tributos como empréstimo compulsório criado para atender a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou de sua eminência. Do mesmo modo, também não se aplica ao imposto de renda, aos impostos sobre a importação e a exportação, ao imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos mobiliários, ao imposto extraordinário instituído em caso de guerra externa e à fixação da base de cálculo do IPTU e do IPVA⁷, conforme dispõe o artigo 150, § 1º, da Constituição Federal.

A instituição do princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena se deve ao fato de que apenas o princípio da anterioridade não era capaz de resguardar os contribuintes das providências fiscais adotadas ao final de cada exercício financeiro, por esta razão instituiu-se o princípio em pauta para evitar que os contribuintes fossem surpreendidos com exações inesperadas.

1.6 – Princípio da Tipologia Tributária

Ao princípio da tipologia tributária o legislador conferiu a propriedade de diferenciar as espécies tributárias entre si, através da integração lógico-semântica da hipótese de incidência e da base de cálculo, determinando-se se o tributo é imposto, taxa ou contribuição de melhoria⁸.

⁶ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, p. 168.

⁷ Ricardo Chiment, Fernando Capez.... Curso de Direito Constitucional. 5ª Ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008. p.477 e 478.

⁸ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, p. 170 e 171.

Neste contexto, insta ressaltar que a previsão do artigo 4º do Código Tributário Nacional, segundo a qual a natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador não procede. Não é possível determinar a espécie tributária com base tão somente na hipótese de incidência.

De outra banda, a integração lógico-semântica da hipótese de incidência e da base de cálculo é o critério eleito pelo artigo 154, inciso I, da Constituição Federal, como apto a determinar a espécie do tributo. Logo, por tratar-se de dispositivo de ordem constitucional, em razão da hierarquia das normas, sobrepõe-se à disposição do artigo 4º do Código Tributário Nacional.

1.7 – Princípio da Vedação do Confisco

Conforme dispõe o artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, utilizar tributo com efeito de confisco, sob pena de negativa de vigência ao direito de propriedade assegurado pelo artigo 5º, inciso XXII, da Constituição Federal.⁹

O Professor Paulo de Barros Carvalho salienta que a maior dificuldade com relação a este princípio é definir o que é confisco ou não. Aquilo que para alguns pode ser considerado efeito confiscatório, para outros pode não o ser. É certo que até os dias de hoje a doutrina ainda não conseguiu de forma convincente estabelecer as linhas demarcatórias do confisco.¹⁰

Na lição do doutrinador Hugo de Brito Machado, por “constituir receita ordinária, o tributo deve ser um ônus suportável, um encargo que o contribuinte pode pagar sem o sacrifício do desfrute normal dos bens da vida.”¹¹

1.8 – Princípio da Liberdade de Tráfego

Pelo princípio da liberdade de tráfego é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, instituir limitações ao tráfego de pessoas ou mercadorias por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais:

⁹ Ricardo Chiment, Fernando Capez.... Curso de Direito Constitucional. 5ª Ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008, p. 481.

¹⁰ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, p. 172.

¹¹ Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, p. 303.

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;

Não significa que as operações interestaduais são imunes, pelo contrário, as operações podem ser tributadas, o que não pode é ocorrer o agravamento do ônus tributário em razão da operação ser interestadual ou intermunicipal.¹²

Do mesmo modo, o princípio da liberdade de tráfego não impede a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público, conforme ressalva do próprio dispositivo constitucional.

1.9 – Princípio da Capacidade Contributiva

O princípio da capacidade contributiva está previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, nos seguintes termos:

Art. 145. (...)

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O Professor Paulo de Barros Carvalho ensina que o princípio da capacidade contributiva tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário, no primeiro, que o autor designa como realização do princípio pré-jurídico da capacidade contributiva absoluta ou objetiva, retrata a eleição, pelo legislador competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. E num segundo momento, a capacidade contributiva, empregada na acepção subjetiva ou relativa, representa a repartição da percussão tributária, de forma que todos os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento.¹³

¹² Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, p. 303.

¹³ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, p. 174.

Certo é que se o princípio da capacidade contributiva não for devidamente respeitado a exação se torna verdadeiro confisco.¹⁴

1.10 – Princípio da Uniformidade Geográfica

O princípio da uniformidade geográfica está previsto no artigo 151, inciso I, da Constituição Federal:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

Segundo este princípio os tributos instituídos pela União devem ser uniformes em todo território nacional, não pode haver preferência relativamente a um Estado, Distrito Federal ou Município.

1.11 – Princípio da Não-Diferenciação Tributária

O princípio da não-diferenciação tributária, consagrado no artigo 152 da Constituição Federal consiste na impossibilidade da União diferenciar a graduação dos tributos em razão da procedência ou destino dos bens:

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

¹⁴ Ives Gandra Martins e Celso Ribeiro Bastos. Comentários à Constituição Federal: promulgada em 5 de outubro de 1988 – São Paulo: Saraiva, 1988, p. 128.

Capítulo II

PIS e COFINS sobre a operação de importação

2.1 – Contribuições

As contribuições ora possuem características de taxa, ora de impostos, são chamadas de sociais, de previdenciárias ou paraestatais, e são para a doutrina jurídica fonte inesgotável de controvérsias.

Para o Professor Paulo de Barros Carvalho, as contribuições possuem, inegavelmente, natureza de tributo, apresentando-se às vezes como imposto e vezes como taxa, em estrita consonância com o critério constitucional que o renomado doutrinador nomeia de *Tipologia Tributária no Brasil*.¹⁵

A Constituição Federal tratou as contribuições no artigo 149, nos seguintes termos:

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.

Da leitura do dispositivo supracitado se observa que a competência para instituir contribuições sociais é exclusiva da União.

Observa-se, ainda, que a instituição das contribuições deve obedecer à regra do 146, inciso III, da Constituição Federal, segundo a qual as normas gerais sobre matéria tributária deverão ser introduzidas no ordenamento jurídico por meio de lei complementar, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

¹⁵ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, p. 43.

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
- c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
- d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Na lição do ilustre doutrinador Ives Gandra Martins, as contribuições, por força do artigo 195, § 6º, somente entrarão em vigor noventa dias após a promulgação da lei complementar e da lei ordinária posterior, que as houver instituído ou modificado, o que evidencia que as contribuições deverão ser definidas primeiramente por lei complementar, por força do artigo 146, inciso III, visto que é uma espécie tributária. E, somente após ter seu perfil esculpido pela lei complementar, é que haverá possibilidade da lei ordinária dar-lhe tratamento aplicacional adequado.¹⁶

Ainda segundo Ives Gandra, as contribuições sociais têm o seu perfil definido no artigo 195 da Constituição e por esta razão só podem ser criadas por lei complementar haja vista expressa disposição do artigo 146, inciso III, da Lei Magna.¹⁷

O artigo 149 prescreve que as contribuições estão necessariamente sujeitas ao princípio da legalidade estrita, disposto no artigo 150, inciso I, da Carta Magna, que veda a exigência ou aumento de tributo sem lei que o estabeleça, e aos princípios da irretroatividade e da anterioridade, previstos no inciso III do aludido artigo 150.

Apenas as contribuições para seguridade social não estão sujeitas ao princípio da anterioridade, devem observar apenas ao prazo de noventa dias para a vigência da lei contados a partir da publicação.¹⁸

Esta exceção decorre do tratamento especial conferido pelo Texto Fundamental às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social.

¹⁶ Ives Gandra Martins e Celso Ribeiro Bastos. Comentários à Constituição Federal: promulgada em 5 de outubro de 1988 – São Paulo: Saraiva, 1988. p. 133.

¹⁷ Ives Gandra Martins e Celso Ribeiro Bastos. Comentários à Constituição Federal: promulgada em 5 de outubro de 1988 – São Paulo: Saraiva, 1988, p. 129.

¹⁸ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, p. 43.

Ainda na ordem do artigo 149, o parágrafo 1º do referido dispositivo confere aos Municípios, Estados e Distrito Federal, poderes para instituir contribuição, a ser cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40 da Constituição Federal.

Por fim, importante salientar que o caput do artigo 149 autoriza a União a criar três espécies de contribuições, as de ordem social, interventiva e corporativa.

2.2 – Espécies de contribuições

As espécies de contribuições disciplinadas no artigo 149, caput, da Constituição Federal são três: contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômicas.

Na lição do Professor Paulo de Barros Carvalho, o legislador constituinte adotou como critério classificatório das contribuições a finalidade de cada uma delas, representada pela destinação legal do produto da arrecadação.¹⁹

No mesmo sentido, Regina Helena Costa leciona que a nota peculiar dessa espécie tributária é que a sua instituição está autorizada para que funcione como instrumento, estando atrelada ao atendimento de uma das finalidades constitucionalmente apontadas. Por conseguinte, a Autora cita o doutrinador Roque Carrazza, para quem as contribuições constituem tributos qualificados constitucionalmente pelas suas finalidades.²⁰

Notadamente, as contribuições sociais são tributos vinculados, que podem se revestir de características de taxas ou impostos, mas que com eles não se confundem.

A primeira espécie são as contribuições de intervenção no domínio econômico, instrumento por meio do qual o Estado intervém no domínio econômico.

A finalidade interventiva dessas contribuições eclodem de duas formas: a primeira, na função da própria contribuição que há de ser um instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico; e a segunda, na destinação dos recursos angariados com a mesma, que só podem ser aplicados no financiamento da intervenção que justificou sua instituição.²¹

A atuação interventiva deve necessariamente observar os princípios norteadores da atividade econômica, quais sejam, a soberania nacional, propriedade privada, função social

¹⁹ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, p. 44.

²⁰ Regina Helena Costa, Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. Editora Saraiva, 2009. p. 129.

²¹ Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, p. 433.

da propriedade, livre concorrência, defesa do consumidor, defesa do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca do pleno emprego e tratamento favorecido às empresas de pequeno porte, insculpidos no artigo 170 da Constituição Federal.²²

As contribuições de interesse de categorias profissionais ou econômicas, que também podem ser chamadas de contribuições profissionais ou corporativas, são instituídas em função de interesse de categoria profissional ou econômica, visando propiciar a organização da categoria e fornecer recursos para a manutenção da entidade.

Trata-se de contribuições parafiscais, uma vez que visam gerar receita para suprir as necessidades das respectivas entidades representativas, e não para os cofres públicos.²³

As contribuições sociais, por sua vez, são instituídas para o financiamento da seguridade social, compreendendo a saúde, previdência e assistência social.

Podem ser instituídas para alcançar finalidades relativas à seguridade social, à família, à criança, ao adolescente, ao idoso, aos índios, à cultura e ao desporto, à comunicação social, ao meio ambiente, à ciência e à tecnologia.²⁴

Nos termos do artigo 195 da Constituição Federal, a seguridade será financiada por toda 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 contribuições sociais.

Dentre as diversas contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social estão a Contribuição ao PIS/PASEP e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS.

Importante salientar também, que tanto as contribuições sociais quanto as contribuições de intervenção no domínio econômico poderão incidir sobre a operação de importação de produtos e serviços.

A espécie de contribuições que interessa diretamente ao presente trabalho é a das contribuições sociais, na qual estão inseridos o PIS e a COFINS incidentes sobre a operação de importação.

²² Regina Helena Costa, Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. Editora Saraiva, 2009. p. 133.

²³ Ricardo Chiment, Fernando Capez.... Curso de Direito Constitucional. 5ª Ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008, p. 470.

²⁴ Regina Helena Costa, Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. Editora Saraiva, 2009, p. 131.

2.3 – Base Legal do PIS e da COFINS sobre a importação

Conforme explicitado acima o PIS e COFINS incidentes sobre a operação de importação são contribuições sociais e a base legal para a sua instituição são os artigos 149, § 2º, inciso II, e o artigo 195, inciso IV, ambos da Constituição Federal.

Conforme já dito a competência para a instituição destas contribuições sociais é exclusiva da União, nos termos do artigo 149, caput, da Carta Magna.

Logo, no exercício da competência que lhe foi conferida, a União instituiu em 29 de janeiro de 2004 o PIS sobre a Importação e a COFINS sobre a Importação através da Medida Provisória n.º. 164, convertida, posteriormente, na Lei Ordinária n.º. 10.865 de 30 de Abril de 2004.

O artigo 3º, incisos I e II, da Lei n.º. 10.865, prescreve que o fato gerador do tributo, ou seja, o critério material, “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”.

O artigo 7º, incisos I e II, do mesmo diploma legal, dispõe sobre a base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre a operação de Importação nos seguintes termos:

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 (grifo nosso)

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. (grifo nosso)

Observa-se que a Lei n.º. 10.865, dá novo significado ao termo valor aduaneiro, situação esta que abordaremos mais adiante, no capítulo III do presente trabalho.

Capítulo III

Do Vício Formal da Lei n.º. 10.865/04

3.1 – Da Lei Complementar

A União é o sujeito ativo competente para cobrar as chamadas “contribuições sociais – PIS e COFINS”, segundo permissivo constitucional. Contudo, a legislação infraconstitucional que regulamenta a matéria possui sério vício de produção, o que torna inválida a incidência do PIS e da COFINS sobre as operações de importação.

É indubitável que as normas devem ser interpretadas com vistas à realidade sintática, semântica e sistêmica, que revelam em sua conjugação a realidade normativa.

O artigo 59 da Constituição Federal dispõe:

Art. 59. O processo legislativo compreende a elaboração de:

- I – emendas à Constituição;
- II – leis complementares;
- III – leis ordinárias;
- IV – leis delegadas;
- V – medidas provisórias;
- VI – decretos legislativos;
- VII – resoluções.

No que diz respeito à interpretação sintática, ou meramente gramatical, não há necessidade de imprimirem-se maiores esforços sobre o tema, pois a singeleza do dispositivo não traz dificuldades para sua compreensão.

Entretanto, a interpretação semântica demanda uma dedicação maior do intérprete, uma vez que lhe resta resolver a questão pertinente à existência ou não de hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária. É imprescindível observar se a ordem estabelecida traz em si sistema hierárquico, ou trata-se de mera opção legislativa.

Entendemos que a ordem trazida pelo artigo 59 da Constituição Federal não se trata de mera opção legislativa, mas sim de um sistema hierárquico em que as primeiras opções legislativas se sobrepõem às demais na ordem pré-estabelecida.

Mas este não é o único fator que estabelece uma hierarquia entre as espécies normativas, a exigência de quorum qualificado como requisito de validade é outro indicativo da existência de hierarquia entre os veículos normativos.

A Emenda Constitucional, por exemplo, somente será considerada aprovada se obtiver, em dois turnos de votação, três quintos dos votos dos respectivos membros, conforme § 2º do artigo 60 da Constituição Federal.

A Lei Complementar, por sua vez, somente será aprovada se obtiver maioria absoluta dos votos, nos termos do artigo 69 da Constituição Federal, enquanto que a Lei Ordinária para sua aprovação requer apenas maioria simples.

Estes elementos por si só são suficientes para demonstrar a existência de hierarquia entre as Leis Complementares e Leis Ordinárias.

O artigo 47 da Constituição Federal dispõe que o projeto de lei ordinária para ser aprovado precisa obter maioria simples dos votos, ou seja, será aprovado se obtiver a seu favor maioria de votos, quando estiver presente na sessão a maioria dos membros da Casa. O projeto de lei complementar, em contrapartida, para sua aprovação necessita de votos favoráveis da maioria absoluta, ou seja, somente é aprovado se obtiver voto favorável da maioria dos membros das duas Casas, e não apenas da maioria dos membros presentes na sessão de votação.²⁵

Nos dizeres do ilustre doutrinador Alexandre de Moraes, “*o artigo 59 da Constituição Federal traz as leis complementares como espécie normativa diferenciada, com processo legislativo próprio e matéria reservada.*”²⁶

A sistemática adotada pela Constituição Federal aponta que o legislador constituinte elegeu matérias que só podem ser regradas através de Lei Complementar. O resultado é a impossibilidade da veiculação de matérias reservadas à Lei Complementar por meio de Lei Ordinária.

O legislador constituinte entendeu que determinadas matérias, apesar de sua importância, não poderiam ser regulamentadas na própria Constituição, sob pena de engessamento de futuras alterações. De outra banda, o constituinte não poderia permitir que estas mesmas matérias ficassem sujeitas a um processo legislativo ordinário, em que são possíveis constantes alterações.

Assim, reservou-se à lei complementar matérias específicas, de relevante importância, com o objetivo de resguardá-las de alterações volúveis e constantes, sem, contudo, impor-lhes rigidez que impedisse a sua modificação.

²⁵ Ricardo Chiment, Fernando Capez.... Curso de Direito Constitucional. 5ª Ed. rev. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2008. p.271.

²⁶ Alexandre de Moraes. Direito Constitucional. 19 ed. , Editora Atlas – São Paulo, 2006. p. 603.

Segundo o Superior Tribunal de Justiça, a lei ordinária que dispõe a respeito de matéria reservada à lei complementar usurpa competência fixada na Constituição Federal, incidindo no vício de inconstitucionalidade (STJ – 2ª Turma. REsp nº. 92.508/DF. Rel. Min. Ari Pargendler).

Portanto, a Lei Complementar se diferencia da Lei Ordinária em dois aspectos, o formal e o material.

O respeito ao devido processo legislativo na elaboração das espécies normativas é um dogma corolário à observância do princípio da legalidade, consagrado constitucionalmente, uma vez que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de espécie normativa devidamente elaborada pelo Poder competente, segundo as normas do processo legislativo constitucional.

Em remate, as disposições contidas no artigo 149, § 2º, II e 195, IV, ambos da CF, que atribuíram à União a competência para regulamentar o PIS e a COFINS incidente sobre a operação de importação de bens e serviços foram introduzidas pela EC 42/03, ou seja, nos termos do § 4º, do artigo 195, devendo obediência ao artigo 154, I, da CF.

Logo, o desrespeito às normas do processo legislativo constitucionalmente previstos acarreta a inconstitucionalidade formal da lei ou ato normativo produzido, possibilitando pleno controle repressivo de constitucionalidade por parte do Poder Judiciário, tanto pelo método difuso quanto pelo método concentrado.

Capítulo IV

Da base de cálculo do PIS e da COFINS sobre a Importação

4.1 – Da base de cálculo

Nos ensinamentos do Professor Paulo de Barros Carvalho “*a base de cálculo é a grandeza instituída no conseqüente da regra-matriz, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota seja determinado o valor da prestação pecuniária*”²⁷.

O ilustre doutrinador ressalta que, paralelamente, a base de cálculo tem função primordial de confirmar, infirmar ou afirmar o critério material disposto na hipótese normativa.

E a relevância e importância da base de cálculo também é ressaltada pelo ilustre doutrinador Alfredo Augusto Becker, segundo o qual, a hipótese de incidência da regra de tributação revela a sua composição através de um núcleo, e este núcleo é a base de cálculo, que confere gênero jurídico ao tributo.

4.2 – Da base de cálculo do PIS/COFINS sobre a importação

O artigo 4º do Código Tributário Nacional prescreve que o elemento determinante da natureza jurídica do tributo é o fato gerador da respectiva obrigação.

Contudo, em que pese tal afirmação, conforme elucidado acima, para se descobrir realmente qual a natureza jurídica do tributo é imprescindível a análise do fato gerador conjugado com a base de cálculo, uma vez que esta tem o condão de confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese tributária.

Em havendo conflito entre a base de cálculo e o fato gerador, deve prevalecer a base de cálculo para definição da natureza jurídica do tributo.

Assim, nos ateremos apenas à base de cálculo, cuja inovação legislativa afronta definição jurídica remansosa em nosso sistema jurídico.

O artigo 7º da Lei nº. 10.865 de 30 de abril de 2004, reza que a base de cálculo do PIS sobre a Importação e da COFINS sobre a Importação, quando da entrada de bens estrangeiros no território nacional, será “*o valor aduaneiro, assim entendido, para os*

²⁷ Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, p. 341 e 342.

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;”.

Da mesma forma, o referido dispositivo dispõe que a base de cálculo do PIS sobre a Importação e da COFINS sobre a Importação, quando ocorrer o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado, a base de cálculo do tributo será *“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 artigo 3º desta Lei”.*

Conforme se observa, o artigo supracitado prescreve que a base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre a operação de Importação é o valor aduaneiro.

4.3 – Do Valor Aduaneiro

Em 1947 foi estabelecido o **Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio** (em inglês, *General Agreement on Tariffs and Trade, GATT*), visando estabelecer a harmonia nas políticas aduaneiras dos Estados signatários, para impulsionar a liberalização comercial e combater as práticas protecionistas adotadas desde a década de 30.

O acordo supracitado é a base da criação da Organização Mundial de Comércio, é um conjunto de normas e concessões tarifárias, criado com a função de regular as relações comerciais internacionais.

Dentre os Estados signatários do acordo mencionado está o Brasil, sendo certo que a legislação pátria recepcionou o GATT através do Decreto nº. 1.355/94, sendo que em 26/12/2002, foi expedido o Decreto nº. 4.543/2002, que trata do Regulamento Aduaneiro, trazendo o conceito de valor aduaneiro em seu art. 77, *in verbis*:

“Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8º, § § 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº. 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº. 1.355, de 1994): (Redação dada pelo Decreto nº. 4.765, de 24.6.2003).

“I – o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou a aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidade 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”

Da leitura do dispositivo acima exposto, nota-se que o valor aduaneiro é composto pelo valor da mercadoria acrescido apenas dos custos com frete e seguro. Não há qualquer menção quanto à possibilidade de inclusão 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, para obtenção do valor aduaneiro.

Importante salientar que o Decreto nº. 4.543/2002 foi revogado pelo Decreto nº 6.870, de 4 de junho de 2009, o qual não alterou o artigo 77, ou seja, manteve os criterios inicialmente adotados para definição do valor aduaneiro.

4.4 – Da Inovação ao conceito de Valor Aduaneiro pela Lei nº. 10.865

Não obstante o fato de que o Tratado Internacional, a legislação e a prática comercial já terem definido o conceito de valor aduaneiro, a Lei 10.865 de 30 de abril de 2004, ao definir a base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre a operação de importação, criou um novo conceito para valor aduaneiro a ser utilizado especificamente para as contribuições instituídas na referida lei, conforme transcreve-se abaixo:

“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 Imporsto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduenairo e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I, do “caput”, do art. 3º, desta Lei;”

Nos termos do art. 149, III, “a” e 195, IV, ambos da CF, o critério utilizado para apuração da base de cálculo é o “valor aduaneiro”:

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:

(...)

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; (Grifo nosso)

Observa-se que a Lei nº. 10.865 não se restringe a dizer que a base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre a operação de importação é o valor aduaneiro, pelo contrário, vai muito além, confere novo conceito ao instituto, definindo-o como sendo o valor utilizado como base de cálculo do Imposto sobre a Importação, mais o valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e o valor das próprias contribuições.

A ilegalidade, imoralidade e inconstitucionalidade da definição supramencionada são tamanhas que chega a assustar, uma vez que a definição diz sobre a incidência de tributo sobre outro tributo para fins de base de cálculo, e mais, permite a incidência do tributo sobre ele mesmo, configurando verdadeira teratologia.

Como se verifica dos termos da Lei 10.865, as contribuições em comento têm por base de cálculo termo próprio do direito privado (**valor aduaneiro**).

Ao estabelecer um novo conceito de valor aduaneiro, modificando o alcance do termo, a lei tributária desobedeceu ao que dispõe o art. 110, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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.

Portanto, resta evidente a inconstitucionalidade do artigo de lei em comento, pois a base de cálculo insituída pela lei 10.865/04, em seu art. 7º contraria os arts. 149, § 2º e 195, IV, ambos da CF, o art. 8º, § 2º, do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio Aduaneiro (GATT) e o art. 77 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/2002), bem como o art. 110, do CTN.

A base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre a operação de Importação deveria ser o valor aduaneiro definido pelas normas de direito privado, cujo caráter encontra-se pacificado em nosso sistema jurídico frente às relações internacionais, qual tal, o valor da mercadoria acrescido apenas do valor do frete e seguro.

Resta claro, que a Lei 10.865/04 ao alterar o conceito de valor aduaneiro, acrescentando ao termo, inclusive, valores devidos a título de ICMS e incidência por dentro do PIS e COFINS sobre PIS e COFINS, afrontou o art. 110 do CTN, bem como o art. 149, § 2º, II da CF/88 e o art. 8º, § 2º do GATT e o art. 77 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 4.543/2002), portanto, ilegal e inconstitucional.

Capítulo V

Conclusão

As inconstitucionalidades das contribuições sociais instituídas pela Lei nº. 10.865/04 são nítidas e inquestionáveis.

A primeira está relacionada ao processo legislativo e utilização de veículo introdutor de normas incorreto. E a segunda refere-se ao alargamento da base de cálculo do tributo através da inovação do conceito de valor aduaneiro, instituindo base de cálculo diversa da prevista pela Constituição Federal, o que torna o dispositivo inconstitucional.

Com relação à primeira inconstitucionalidade apontada, a sistemática adotada pela Constituição Federal deixa clara a existência de hierarquia entre as Leis Complementares e Leis Ordinárias.

Trata-se de instrumentos normativos distintos, quer pelo processo legislativo instituído para aprovação das mesmas, quer pelas matérias que podem veicular.

O processo legislativo estabelecido para a aprovação das referidas leis são diferentes. As Leis Complementares precisam obter maioria absoluta dos votos para que sejam aprovadas, enquanto que as Leis Ordinárias, são comuns, precisam apenas de maioria simples dos votos.

Da mesma forma, não é qualquer matéria que pode ser veiculada por meio de Lei Ordinária, há matérias que somente as Leis Complementares podem regulamentar.

As Leis Ordinárias, como o próprio nome já diz, são comuns, destinadas a tratar de matérias menos importantes.

Por outro lado, às Leis Complementares foi dado tratar de matérias que o legislador constituinte considerou como de relevante importância, como a tributação por exemplo.

Portanto, se há diferença entre Lei Complementar e Lei Ordinária, se há matérias que somente a Lei Complementar pode regulamentar, e se a Constituição Federal, em seu artigo 149, caput, prevê expressamente que as contribuições sociais, dentre as quais o PIS e a COFINS incidentes sobre a importação, só podem ser instituídas por Lei Complementar, não há dúvidas da existência de vício formal que torna inconstitucional a Lei nº. 10.865/04.

Ainda no que tange ao veículo introdutor de normas utilizado, o princípio constitucional da legalidade estrita, que impõe limites ao Poder de tributar, veda a

possibilidade da União, dos Estados, do Distrito Federal, ou dos Municípios exigirem ou aumentarem tributo sem lei que o estabeleça.

Contudo, não basta que a exigência ou aumento do tributo seja efetuado por meio de lei, é necessário que haja utilização do veículo introdutor de normas correto para introdução do comando normativo no ordenamento jurídico, bem como observância do devido processo legislativo instituído para elaboração da lei.

Quanto à inconstitucionalidade decorrente da base de cálculo do PIS e da COFINS incidentes sobre a operação de importação, melhor sorte não resta à Lei nº. 10.865/04.

O artigo 149, § 2º, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal dispõe expressamente que as contribuições sociais, no caso o PIS e a COFINS incidentes sobre a operação de importação, terão como base de cálculo o valor aduaneiro.

O artigo 7º, inciso I, da Lei nº. 10.865/04, reza que a base de cálculo do tributo será o valor aduaneiro, definindo-o como sendo valor utilizado como base de cálculo do Imposto sobre a Importação, mais o valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e o valor das próprias contribuições.

Ocorre que valor aduaneiro já possui definição própria advinda do GATT (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio), incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto nº 6.870/09, segundo o qual valor aduaneiro é composto pelo valor da mercadoria acrescido apenas dos custos com frete e seguro.

Observa-se que a Lei nº. 10.865/04 inova o conceito de valor aduaneiro, incluindo elementos estranhos à sua composição original adotada pelo ordenamento jurídico brasileiro.

O artigo 110 do Código Tributário Nacional veda a possibilidade da lei tributária alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal.

Logo, se a Constituição Federal elegeu como base de cálculo para o PIS e COFINS incidentes sobre a operação de importação o valor aduaneiro, instituto já definido pelo Direito Privado, a lei tributária infraconstitucional não tem o condão de alterá-lo, e se o fizer, como o fez a Lei nº. 10.865/04, será reputada inconstitucional.

Portanto, ante todo o exposto no presente trabalho, conclui-se que a Lei nº. 10.865/04 é inconstitucional.

CAPÍTULO VI

REFERÊNCIAS

- BRASIL, Constituição da República do Brasil, Brasília, DF: Senado Federal, 1988;
- MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 19 ed. São Paulo: Atlas, 2006.
- COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário. 1 ed. Saraiva, 2009.
- CHIAMENTI, Ricardo Cunha... Curso de Direito Constitucional. 5 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.
- BASTOS, Celso Ribeiro. MARTINS, Ives Gandra. Comentários a Constituição Federal do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988. São Paulo: Saraiva, 1999.
- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de Direito Constitucional. 32 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva 2006.
- MELO, José Eduardo Soares de. A Importação no Direito Tributário: impostos, taxas, contribuições. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 28 ed. rev. atual e ampl. São Paulo: Malheiros, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007.
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1974.
- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- TAVARES, André Ramos. Curso de Direito Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2002.
- LENZA, Pedro. Direito constitucional esquematizado. 12. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2008.
- SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo, 9. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.
- TEIXEIRA, J. H. Meireles. Curso de direito constitucional. Rio de Janeiro: Forense, 1991.
- TEMER, Michel. Elementos de direito constitucional. 14. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 1998.