



Curso de Pós Graduação em Direito Tributário e Finanças Públicas

Priscila Veríssimo de Souza

Tema: Do acréscimo do ICMS e da própria contribuição à base de cálculo do Pis/Pasep e Cofins – Importação

Brasília – DF

Fevereiro/2014

Priscila Veríssimo de Souza

Tema: Do acréscimo do ICMS e da própria contribuição à base de cálculo do Pis/Pasep e Cofins – Importação

Monografia apresentada como um dos requisitos à obtenção título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Orientador: Prof. Liziane Angelotti Meira

Brasília – DF

Fevereiro/2014

Priscila Veríssimo de Souza

Tema: Do acréscimo do ICMS e da própria contribuição à base de cálculo do Pis/Pasep e Cofins – Importação

Monografia apresentada como um dos requisitos à obtenção título de Especialista em Direito Tributário e Finanças Públicas, no Curso de Pós-Graduação Lato Sensu em Direito Tributário e Finanças Públicas do Instituto Brasiliense de Direito Público – IDP.

Aprovado pelos membros da banca examinadora em __/__/__, com menção ____ (_____).

Banca Examinadora:

Presidente: Prof.

Integrante: Prof.

Integrante: Prof.

RESUMO

O objeto do presente estudo é a análise da base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS – Importação, isto é, no que diz respeito às novas contribuições sociais sobre a importação de bens e serviços, criadas pela Lei nº 10.865/04 onde a base de cálculo definida no art. 7º do mencionado dispositivo, inclui ao valor aduaneiro o valor do ICMS, além do valor das próprias contribuições, em que medida essa inclusão estaria extrapolando o aspecto quantitativo do conceito de valor aduaneiro.

A base de cálculo do PIS e COFINS importação estabelecida no artigo 7º, inciso I, da lei 10.865/04, que estende o conceito de valor aduaneiro fere o já estabelecido internacionalmente e diante da doutrina e jurisprudência atual extrapolaria o previsto na alínea “a” do inciso III do § 2º do art. 149 da Constituição Federal.

Palavras-Chaves: BASE DE CALCULO; VALOR ADUANEIRO; PIS; COFINS; ICMS; IMPORTAÇÃO.

ABSTRACT

The object of this study is the analysis of the calculation basis of PIS / PASEP and COFINS - Import, ie with regard to the new social contributions on the import of goods and services, created by Law No. 10.865/04 where the base calculation defined in Art. 7 of the mentioned device, includes the customs value of the ICMS, beyond the value of their own contributions to what extent such inclusion would be extrapolating the quantitative aspect of the concept of customs value.

The calculation basis of PIS and COFINS importation laid down in Article 7, paragraph I, of the Law 10.865/04, which extends the concept of customs value hurts the already internationally established and given the current judicial and doctrinal extrapolate permitted in paragraph "a" item III of § 2 of art. 149 of the Federal Constitution.

Key Words: BASIS OF CALCULATION; CUSTOMS VALUE, PIS, COFINS, ICMS; IMPORT.

SUMÁRIO

Introdução	07
<hr/>	
1. A Instituição da Contribuição Pis/Cofins Importação	09
<hr/>	
2. Distinguindo contribuições homônimas	12
<hr/>	
3. Regra Matriz de incidência das contribuições	14
<hr/>	
4. Conceito de Valor Aduaneiro	18
<hr/>	
5. Do acréscimo do ICMS e da própria contribuição à base de cálculo do Pis/Pasep e Cofins – Importação	20
<hr/>	
6. Estudo da Jurisprudência	26
<hr/>	
Conclusão	31
<hr/>	
Referências bibliográficas	33
<hr/>	

INTRODUÇÃO

A Lei nº 10.865/04 instituiu a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público Incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social Devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação.

Criada com base nos arts. 149, § 2º, II, e 195, IV, da Constituição Federal, que consagraram a possibilidade de instituição de contribuições sociais incidentes sobre a importação de bens e serviços estrangeiros.

Ocorre que a instituição das referidas contribuições geraram diversos questionamentos. Entre estes encontra-se a questão do alargamento do conceito de valor aduaneiro para fins de determinação da base de cálculo das contribuições.

Em seu artigo 7º, Inciso I, a lei estabeleceu que a base de cálculo, seria compreendida para os efeitos da lei, como o conceito de valor aduaneiro, acrescido do ICMS e do valor das próprias contribuições.

Tal inclusão, que ampliou o conceito de valor aduaneiro, causou insatisfação e várias ações judiciais com o fito de afastar a incidência do PIS e COFINS Importação.

O tema possui grande relevância política, social e jurídica, tanto é que já foi objeto de repercussão geral no Supremo Tribunal Federal, onde tramitam recursos que visam esclarecer se o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições constantes na parte final do inciso I do artigo 7º da Lei 10.865/04 teria extrapolado os limites do conceito de valor aduaneiro.

Ressalte-se, entre os processos, o Recurso Extraordinário n.º 559937, que em recente julgado datado de 20/03/2013 concluiu que é inconstitucional a inclusão

de ICMS, bem como do PIS/Pasep e da Cofins na base de cálculo dessas mesmas contribuições sociais incidentes sobre a importação de bens e serviços.

Discutir o presente trabalho é importante para o direito, pois o tema abordado reflete em conceitos utilizados nacionalmente e internacionalmente, que precisam ser aplicados de maneira uniforme a fim de evitar ambiguidade e duplicidade de sentidos. O assunto foi abordado sobre a ótica da lei, utilizando como metodologia a doutrina e a pesquisa jurisprudencial.

1. A Instituição da Contribuição Pis/Cofins Importação

Com advento da Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro de 2004, e sua posterior conversão na Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, foram introduzidas no ordenamento pátrio, duas novas contribuições sociais, a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público Incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social Devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação.

É importante que se faça uma análise se referidas contribuições sociais poderiam se enquadrar no conceito de tributo. Para tanto se tem o artigo 3º do Código Tributário Nacional-CTN, que define como tributo "toda 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".

Vale mencionar também que o artigo 5º do CTN menciona como espécies de tributos: impostos, taxas e contribuições de melhoria.

No entanto é uníssono na doutrina, o entendimento de que a definição de quantas espécies de tributos existe, necessita de maiores esclarecimentos e ainda não chegou a um consenso.

Verificando a Constituição Federal é possível constatar que além das espécies mencionadas no Código Tributário Nacional, evidencia-se em seus artigos 148 e 149, que há mais duas espécies tributárias: o empréstimo compulsório e as contribuições especiais.

Constata-se, estudando as contribuições sociais, que são prestação pecuniária compulsória, cobrada na moeda oficial, instituída por lei, cuja arrecadação possui vinculação para o financiamento da seguridade social e não advêm de sanção ilícita. Além do que estão previstas na Carta Magna no artigo 195, na parte que versa sobre tributos no ordenamento jurídico nacional.

Percebe-se, portanto que as referidas contribuições sociais em termos gerais se encaixam na conceituação de tributo, elencada pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, bem como integra as espécies estabelecida no Sistema Constitucional Tributário da Constituição Federal.

Porém, mesmo diante desses argumentos a doutrina não é unânime sobre a definição das contribuições sociais no rol de tributos.

Existe uma parte da doutrina, em que se pode destacar o professor Marco Aurélio Greco¹ que sustenta que as contribuições sociais, da forma que trazidas pela Constituição Federal de 1988, não tem natureza tributária. Defende que as contribuições e tributos apresentam regimes parcialmente diferentes, em função de critérios constitucionais distintos.

No entanto, o entendimento que prevalece na doutrina e também nos Tribunais, é o de que as contribuições especiais têm natureza tributária, devendo atender a todos os princípios e diretrizes do sistema nacional tributário.

O doutrinador Roque Antônio Carrazza² se posicionou:

Com a só leitura deste artigo [artigo 149 da Constituição Federal] já percebemos que a Constituição Federal prevê três

¹ GRECO, Marco Aurélio. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed., 3ª tir., São Paulo : Malheiros, 2002, p. 152

² CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 27ª ed., São Paulo: Malheiros, 2011, p. 617.

modalidades de 'contribuições': as interventivas, as corporativas e as sociais. Todas elas têm natureza nitidamente tributária, mesmo porque, com a expressa alusão aos 'arts. 146, III e 150, I e III', ambos da Constituição Federal, fica óbvio que deverão obedecer ao regime jurídico tributário, isto é, aos princípios que informam a tributação no Brasil.

Hugo de Brito Machado³ também defende a opinião de que as contribuições são espécies de tributo:

Diante da vigente Constituição, portanto, pode-se conceituar a contribuição social como espécie de tributo com finalidade constitucionalmente definida, a saber, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais ou econômicas e seguridade social.

Veja-se o pensamento de Paulo de Barro Carvalho⁴:

Não é de agora que advogamos a tese de que as chamadas contribuições tem natureza tributária. Vimo-las sempre como figuras de impostos ou taxas, em estrita consonância com o critério constitucional consubstanciado naquilo que nominamos de tipologia tributária no Brasil. Todo o suporte argumentativo calcava-se na orientação do sistema, visto e examinado na sua integridade estrutural. Assim, outra coisa não fez o legislador constituinte senão prescrever manifestamente que as contribuições são entidades tributárias, subordinando-se em tudo e por tudo às linhas definitórias do regime constitucional peculiar aos tributos.

O STF também pacificou o seu entendimento de que as contribuições especiais têm natureza tributária.

Não há dúvidas de que as contribuições dos artigos 149 e 195 da Constituição Federal têm natureza tributária, porém há de se destacar que elas possuem características únicas, tais como suas finalidades específicas e seus requisitos constitucionais exigidos para a sua instituição.

³ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p.433.

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p.74-75.

2. Distinguindo as Contribuições Homônimas

Cumprido estabelecer que embora as contribuições sociais incidentes sobre a importação tenham recebido a mesma nomenclatura utilizada por outras contribuições sociais, (COFINS e PIS) e possuam a mesma destinação constitucional, não se tratam do mesmo tributo.

São tributos distintos, com fundamentos constitucionais diferentes. E no caso da contribuição ao PIS/PASEP-importação e Cofins importação, foram instituídos pela Lei 10.865/04, com base nos artigos 149, § 2º, inciso II e 195, inciso IV, da Carta Magna, os quais foram trazidos pela Emenda Constituição nº 42/03. Têm por objetivo tributar a importação de bens e serviços provenientes do exterior, sendo estes últimos prestados por pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no exterior, desde que tais serviços sejam prestados no país, ou no exterior, sendo o resultado verificado no Brasil.

O fato gerador das aludidas contribuições é a entrada dos 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. A base de cálculo das aludidas contribuições são, com as respectivas exceções e reduções previstas na própria Lei 10.865/04:

- (I) o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições; ou
- (II) o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições.

A alíquota aplicável no caso da contribuição ao PIS/PASEP-importação é de 1,65%, ao passo que a da COFINS-importação é de 7,6%. A Lei 10.865/04 traz diversas hipóteses em que são aplicadas alíquotas distintas, seja por conta da natureza do bem importado, seja por conta do tipo de serviço prestado.

Por isso é que, na verdade, a Pis e COFINS importação podem ser consideradas como novas contribuições para a Seguridade Social, sem relação com as contribuições homônimas.

3. Regra Matriz de Incidência das Contribuições

Neste enfoque e para melhor esclarecer, vale mencionar a regra-matriz de incidência tributária, ensinada pelo professor Paulo de Barros Carvalho, que é uma norma de conduta que disciplina a relação jurídica tributaria entre o fisco e o contribuinte. É uma norma jurídica geral e abstrata que descreve: uma hipótese, uma situação necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, que gera um conseqüente.

A regra matriz de incidência tributária possui a seguinte estrutura:

No antecedente tem-se a descrição do ato/fato, isto é uma situação prevista em lei, e possui os seguintes critérios:

a) critério material: é a própria essencialidade do fato descrito na hipótese de incidência. É o verbo e seu complemento que delimita qual ação (vender mercadoria, auferir renda etc.) ou estado (ser proprietário etc.) será exigida para que haja a incidência tributária; Identifica o tributo.

b) critério temporal: indica o exato momento em que o fato impositivo ocorre. É quando para o direito aquela situação ato/fato ocorreu.

c) critério espacial: é o espaço físico em que a relação jurídica pode passar a existir. Determina onde acontece o ato/fato.

No conseqüente tem a descrição de uma relação jurídico tributária, com os seguintes critérios:

a) critério pessoal: relaciona o sujeito passivo e o ativo da obrigação tributária, considerando o primeiro como o realizador do fato impositivo, ou que tenha alguma

ligação, e o segundo sendo aquele apto juridicamente a figurar como pretensor do crédito tributário;

b) critério quantitativo: é utilizado para a aferição do valor, para tanto se utiliza da base de cálculo e da alíquota. A base de cálculo é a grandeza utilizada para mensurar a materialidade. Já, a alíquota, é um fator complementar aplicável sobre àquela para determinar precisamente o valor da prestação pecuniária, pode ser fracionada, percentual, ou não, desde que representada monetariamente.

Assim delimita-se a seguir a estrutura da Regra Matriz de Incidência das Contribuições PIS/PASEP E COFINS Importação:

REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA – PIS/PASEP E COFINS IMPORTAÇÃO

Antecedente

Critério Material: Importar bens ou serviços estrangeiros;

Examinando a Lei nº 10.865/04 em seu artigo 3º, tem-se que a hipótese de incidência da contribuição PIS/PASEP e COFINS importação é:

a) a entrada de bens ou serviços no território nacional, e/ou;

b) o pagamento, o crédito, a entrega, o emprego ou a remessa de valores a residentes ou domiciliados no exterior como contraprestação por serviço prestado.

Critério Espacial: Entrada no território aduaneiro;

Importante destacar no artigo 3º, o Inciso I onde determina que as contribuições em exame incidam sobre a entrada dos bens no território aduaneiro.

Critério Temporal: Momento da Declaração de Importação-DI;

O artigo 4º da lei colaciona que:

Art. 4º. Para efeito de cálculo das contribuições, considera-se ocorrido o fato gerador:

I - na data do registro da declaração de importação de bens submetidos a despacho para consumo;

II - no dia do lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio ou avaria for apurado pela autoridade aduaneira;

III - na data do vencimento do prazo de permanência dos bens em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento, na situação prevista pelo art. 18 da Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999 ;

IV - na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores na hipótese de que trata o inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

Parágrafo único. O disposto no inciso I do caput deste artigo aplica-se, inclusive, no caso de despacho para consumo de bens importados sob regime suspensivo de tributação do imposto de importação.

Consequente

Critério Pessoal: Sujeito Ativo: União e Sujeito passivo: importador, assim considerado a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens ou serviços estrangeiros no território nacional.

No art. 149 da Constituição Federal foi concedida para a União a competência para a instituição das contribuições, sendo esta, portanto titular do direito de exigir o tributo.

No artigo 5º da lei tem-se que são contribuintes:

a) o importador, assim considerada a pessoa física ou jurídica que promova a entrada de bens estrangeiros no território nacional;

b) a pessoa física ou jurídica contratante de serviços de residente ou domiciliado no exterior, e;

c) o beneficiário do serviço, na hipótese em que o contratante também seja residente ou domiciliado no exterior.

Critério Quantitativo: poderão ter alíquotas *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;

- **Alíquota:** 1,65% a título de PIS e 7,6% a título de COFINS

Previstas no artigo 8º da referida lei que a alíquota será equivalente a 1,65% a título de PIS e 7,6% a título de COFINS.

- **Base de Cálculo:** Valor aduaneiro do Imposto de Importação (Valor da transação+ transporte +seguro internacional) + ICMS + próprias contribuições.

Relaciona em seu artigo 7º a base de cálculo como:

- a) 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, conforme o inciso I; ou;
- b) 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, segundo o inciso II.

O que ocorre é que essa nova modalidade de tributo, em especial sua base de cálculo que ampliou o conceito de valor aduaneiro, instalou um clima de insatisfação entre importadores e industriais que dependem de itens importados para o desenvolvimento de suas atividades, pois, o aumento da carga tributária, onerou sobremaneira o custo final dos bens estrangeiros.

4. CONCEITO DE VALOR ADUANEIRO

Destaque-se que o conceito de valor aduaneiro não foi definido expressamente na Constituição ele foi fruto do Acordo de implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio- OMC (Acordo sobre Valoração Aduaneira –AVA), resultado de várias negociações efetuadas no âmbito da Rodada Tóquio, entre 1973 e 1979.

As normas sobre valoração aduaneira, dispostas no AVA-GATT, estabelecem que o valor aduaneiro da mercadoria importada deve ser determinado mediante a aplicação sucessiva e sequencial, do primeiro ao último, de seis métodos de valoração.

Os métodos de valoração previstos pelo Acordo de Valoração Aduaneira são:

1º Método - método do valor da transação.

2º Método - método do valor de transação de mercadorias idênticas.

3º Método - método do valor de transação de mercadorias similares.

4º Método - método do valor de revenda (ou método do valor dedutivo).

5º Método - método do custo de produção (ou método do valor computado).

6º Método - método do último recurso (ou método pelo critério da razoabilidade).

Sobre os métodos esclarece Heleno Torres⁵:

Quanto aos métodos de controle, o Acordo de Valoração Aduaneira, com vistas a regular o procedimento e ditar técnicas para a apuração do Valor Aduaneiro de Mercadorias especificou seis métodos por meio dos quais o valor declarado na aduana pode ser comprovado, sendo que sua utilização deve ser sequencial e por exclusão, e não alternativa ou aleatória. Em outras palavras: como regra, deve ser utilizado o primeiro método. Na impossibilidade o segundo e assim por diante.

⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. Base de Calculo do Imposto de Importação e o Acordo de Valoração Aduaneira. In. _____ (Coord.) Comércio Internacional e Tributação. São Paulo, 2005.

Ressalte-se que o acordo foi assinado e internalizado pelo Brasil, que estabeleceu o valor aduaneiro como base de cálculo do Imposto de Importação.

Sendo que integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, o custo de transporte das mercadorias importadas mais o frete e seguro.

Assim, é importante que se estabeleça o significado do termo valor aduaneiro, de modo a perceber se houve ou não extrapolação do conceito definido pela lei 10.865/04.

Importante, frisar também, que o artigo 110 do CTN veda à lei tributária alterar a definição ou o alcance de conceitos de direito privado que tenham sido utilizados pela Constituição para definir competência tributária.

Significa dizer que o legislador tributário não tem todos os graus de liberdade para alterar os conceitos constitucionais. De um ponto de vista jurídico, o art. 110 do CTN é a baliza restritiva da lei tributária nessa matéria.

A questão a responder, então, é se a lei tributária que instituiu o PIS e Cofins-Importação, a Lei nº 10.865, infringiu o art. 110 do CTN. Já que o legislador tributário não tem todos os graus de liberdade para alterar conceitos. E a lei em seu artigo 7º traz uma definição diferente para o conceito de valor aduaneiro.

Segundo o artigo 7º, Inciso II, da Lei 10.865, considera-se como valor aduaneiro a base de cálculo do imposto sobre importação, mais o valor do ICMS incidente na importação e as próprias contribuições.

5. Do acréscimo do ICMS e da própria contribuição à base de cálculo do Pis/Pasep e Cofins – Importação

O acréscimo do ICMS e da própria contribuição à base de cálculo do PIS/PASEP e COFINS – importação é uma questão que gerou diversos questionamentos nos tribunais, e recentemente foi julgado no Supremo Tribunal Federal, que decidiu pela inconstitucionalidade. Para tanto, se analisará os argumentos utilizados contrários e favoráveis à matéria.

A propósito, como já explanado, as contribuições instituídas têm como base de cálculo:

a) **o valor aduaneiro, acrescido do Imposto de Importação, do ICMS e do valor das próprias contribuições na hipótese de importação de bens;** e

b) o valor remetido ao exterior na hipótese de remuneração de serviços importados, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) e do valor das próprias contribuições.

Entretanto, a alínea “a” do inciso III do § 2º do art. 149 da Constituição Federal, ao delimitar o elemento quantitativo das contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, estabeleceu que tais tributos poderão ter alíquotas *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, **no caso de importação, o valor aduaneiro.**

Ocasionalmente grande discussão se a base de cálculo das contribuições PIS/PASEP E COFINS sobre a importação de bens e serviços extrapolou o aspecto quantitativo da incidência delimitado na Constituição Federal, ao acrescer ao valor aduaneiro o valor do ICMS e inclusive das próprias contribuições.

Não obstante, ao julgado no STF, tem-se a corrente pela constitucionalidade, que entende que a definição adotada pelo artigo 20, inciso II, do CTN é válida apenas ao imposto de importação, pois, pelo Princípio da Especificidade se há regra específica (Lei nº. 10.865/04) esta prevalece sobre a regra geral (CTN), ainda que aquela seja lei ordinária e esta detenha *status* de lei complementar, vez que entre ambas não há hierarquia.

Alegando, ainda, que ao revés do que sustentam alguns articulistas, com válidos argumentos, o texto constitucional não definiu o conceito de valor aduaneiro.

O art. 149, § 2º, inciso III, alínea “a”, da CF, fez referência ao termo “valor aduaneiro”, mas não o definiu. Reservou-se ao legislador infraconstitucional o mister de fazê-lo. Portanto, não afronta o texto constitucional a definição de “valor aduaneiro” veiculada pelo artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004.

Já a corrente que entende ser inconstitucional, dentre outros fundamentos utilizados para o embasamento, tem-se o artigo 149 da Constituição Federal, alterado pela EC 42/03, que acrescentou o parágrafo 2º, *in verbis*:

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;

(...)

Como se vê no dispositivo acima, a EC 42/03, trouxe a possibilidade em se instituir contribuições sociais **sobre a importação**, mas que estas ao possuir alíquotas *ad valorem*, terão por base no caso de importação, **o valor aduaneiro**.

A principal controvérsia está no que vem a ser considerado valor aduaneiro para fins de incidência das referidas contribuições.

O artigo 20, inciso II, do CTN afirma ser o valor aduaneiro para fins da composição da base de cálculo do Imposto de Importação (...) o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País.

O Decreto n.º. 6.759/09, que instituiu o Novo Regulamento Aduaneiro (NRA), em seu artigo 77 afirma que o valor aduaneiro, é o valor constante na nota fiscal acrescido das seguintes despesas:

Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado:

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.

Como já explanado o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio dispõe sobre os seis diferentes métodos para a determinação do valor aduaneiro e determina, a utilização do primeiro, que é o preço efetivamente pago pela mercadoria, não sendo possível passa-se sucessivamente aos outros métodos.

Conforme o entendimento da doutrina e da legislação tributária tem se que o valor aduaneiro corresponde ao preço do bem ou serviço mais o valor seguro e frete internacional, porém o artigo 7º, incisos I, da Lei n.º. 10.865/04 determina que o valor aduaneiro seja entendido para fins de base de cálculo destas contribuições como:

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; (gn)

Portanto, conforme se verifica e é o entendimento de alguns a Lei ampliou o conceito de valor aduaneiro, acrescentando ao valor aduaneiro, o valor do ICMS e das próprias contribuições.

No mesmo sentido Eurico Marcos Diniz de Santi⁶:

Deste modo, há de se afastar, na determinação da base de cálculo da contribuição social em apreço, os montantes relativos à inclusão do ICMS incidente, bem como das próprias contribuições (por dentro), preservando-se o vetor da neutralidade que orienta a regra de determinação do valor aduaneiro, nos termos do referido acordo.

Cometendo a Lei nº 10.865/04 uma afronta à ordem tributária nacional ao alargar a base de cálculo do PIS/COFINS Importação.

Corroborando com este entendimento, assim se posicionou José Eduardo Soares de Melo⁷:

⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Aspectos Controvertidos do PIS/Pasep e da Cofins Importação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. Tributação do Setor Comercial, São Paulo, 2005.

⁷ MELO, José Eduardo Soares de. PIS/PASEP e Cofins na importação: polêmicas. In: FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). PIS-COFINS: Questões Atuais e Polêmicas, São Paulo, 2005. Ed. Quatier Latin do Brasil, pg. 145

Inexiste respaldo jurídico para considerar os mencionados tributos (ICMS,ISS e as próprias contribuições), no cálculo das contribuições incidentes na importação, uma vez que o PIS/PASEPe a Cofins só poderiam ser calculados sobre o valor das operações relativas aos bens e aos serviços importados, sendo inadmissível a agregação de valores que não se traduzem no pacto comercial.

Solucionando a questão se posicionou o Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 559937 que assim decidiu:

Decisão: Prosseguindo no julgamento, o Tribunal negou provimento ao recurso extraordinário para reconhecer 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”, contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/04, e, tendo em conta o reconhecimento da repercussão geral da questão constitucional no RE 559.607, determinou a aplicação do regime previsto no § 3º do art. 543-B do CPC, tudo nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie (Relatora). Redigirá o acórdão o Ministro Dias Toffoli. Em seguida, o Tribunal rejeitou questão de ordem da Procuradoria da Fazenda Nacional que suscitava fossem modulados os efeitos da decisão. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 20.03.2013.⁸ (gn)

Depois se todas essas discussões sobre o tema e da decisão do Supremo Tribunal Federal pela inconstitucionalidade, foi editada a Medida Provisória n 615/2013 convertida na Lei 12.865, de 09 de outubro de 2013, que disciplinou em seu artigo 26:

Art. 26. O art. 7º da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, passa a vigorar com a seguinte redação:

“Art. 7º
I – o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou
.....”

⁸<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2549049>

Portanto dando fim ao problema o legislador alterou a redação do artigo 7º inciso I da lei 10.865 estabelecendo como base de calculo das contribuições simplesmente o valor aduaneiro.

Referida inclusão na Lei foi apresentada no Relatório do senador Gim⁹ na Comissão Mista, sobre a Medida Provisória nº 615, de 17 de maio de 2013, que assim se justificou:

Estamos alterando a redação do art. 7º da Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que estabelece a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. Retiramos a parte do texto que determinava o acréscimo na base de cálculo das contribuições 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. Assim, a base de cálculo fica restrita ao valor aduaneiro, como preceitua a Constituição Federal.

Além de justa, a medida tem base em recente decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), que, em sede de controle difuso, ou seja, sem efeito geral, entendeu inconstitucional essa sistemática de tributação.

Nossa intenção, portanto, é positivar o entendimento já consolidado pelo STF e evitar dificuldades no despacho de importação, com prejuízos para as operações de comércio exterior.”

Ante o exposto, a questão sobre o acréscimo do ICMS e da própria contribuição à base de cálculo do Pis/Pasep e Cofins – Importação foi solucionado, sendo declarado inconstitucional e também sofrido alteração na legislação.

⁹ <http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=135088&tp=1>

6. Estudo das Jurisprudências

Analisando as jurisprudências, sobre a constitucionalidade das Contribuições especiais, Pis e Confins importação, o Superior Tribunal de Justiça já decidiu pela inclusão das referidas contribuições em homenagem ao Princípio da Isonomia:

(...) A cobrança da contribuição ao PIS e da Cofins na importação tem como fundamento a necessidade de tratamento isonômico entre bens e serviços nacionais e importados (...) ¹⁰

A favor da corrente que entende constitucional a base de cálculo das referidas contribuições tem-se a ementa do TRF da 3ª Região Federal:

DIREITO TRIBUTÁRIO - PIS E COFINS SOBRE A IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS - LEI FEDERAL Nº 10.865/04 - AFRONTA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL - INEXISTÊNCIA.

1. As contribuições sociais questionadas possuem base constitucional. Foram instituídas a partir das alterações promovidas pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que acrescentou o inciso IV ao artigo 195, da Constituição Federal.

2. O legislador constituinte derivado, ao dispor sobre a possibilidade de criação de contribuições sociais relacionadas à importação de bens e serviços do exterior, não reservou à lei complementar a regulamentação destas exações.

4. Com relação às alíquotas e bases de cálculo de tais exações, observa-se que encerram conceitos jurídico-tributários, que não se subsumem a tratamento por meio de lei complementar.

5. O legislador infraconstitucional, respeitadas as limitações impostas na própria constituição, é livre para conceituar institutos, notadamente os de natureza econômica, em face da dinâmica da ordem político-tributária.

6. O ICMS compõe o preço da mercadoria sujeita à importação (art. 155, § 2º, inciso IX, alínea "a", da CF) e, sendo assim, para efeito de cálculo das questionadas contribuições sociais, haverá de ser considerado o valor correspondente ao tributo estadual.

7. O art. 149, § 2º, inciso III, alínea "a", da CF, fez referência ao termo "valor aduaneiro", mas não o definiu. Reservou-se ao legislador infraconstitucional o mister de fazê-lo. Portanto, não afronta o texto constitucional a definição de

¹⁰STJ, REsp 1.002.069/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 22.04.2008, DJ 08.05.2008

"valor aduaneiro" veiculada pelo artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004.

8. Recurso improvido. (gn)¹¹

Tal julgado entendeu que a Constituição federal não definiu o conceito de valor aduaneiro. Portanto, não fere o texto constitucional **a definição de "valor aduaneiro" trazida pelo artigo 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, que acrescentou ao valor aduaneiro, o valor do ICMS e das próprias contribuições.**

Pela inconstitucionalidade da matéria, o Egrégio Tribunal Regional Federal da 4ª Região acolheu a seguinte tese, conforme se vê da ementa ora colacionada:

TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PARA A SEGURIDADE SOCIAL. PIS-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. LEI 10.865/04. ART. 7º. LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. ANTERIORIDADE. ARTIGO 246 DA CF. VALOR ADUANEIRO. CONCEITO CONSTITUCIONAL. ART. 149, § 2º, I, A, DA CF/88. INCONSTITUCIONALIDADE.

Desnecessária a edição de lei complementar, eis que, em havendo expresse suporte constitucional decorrente da EC nº 42/03, o exercício da competência tributária prevista no inciso IV do art. 195 pode-se dar através de lei ordinária. A exigência de lei complementar só existe para contribuições de seguridade social não previstas no texto constitucional, instituídas no exercício da competência residual de que trata o art. 195, § 4º, da Constituição.

O prazo da anterioridade tem início com a edição da medida provisória que institui ou majora ou tributo e não a contar da data de publicação da sua lei de conversão.

A norma contida no artigo 246 impede a regulamentação por medida provisória apenas daqueles pontos do texto constitucional que tiveram alterações até setembro de 2001, data de publicação da Emenda nº 32/01.

O art. 7º da Lei 10.865/04, ao fixar a base de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, extrapolou o conceito constitucional de valor aduaneiro, definindo-o como se pudesse abranger, também, na importação de bens, o ICMS devido na importação e o montante das próprias contribuições.

Violação ao art. 149, § 2º, I, a, da CF. (gn)¹²

Suscitado incidente de arguição de inconstitucionalidade.

¹¹TRF 3ª Região, 4ª Turma, vu. AG 214117, Processo: 200403000461687 UF: SP. J. 06/07/2005, DJU 05/10/2005, p. 285. Rel. Des. Fed. FABIO PRIETO

¹²TRF 4ª Região, 2ª Turma, v.m., Processo: 2004.72.05.003314-1 UF: SC. J. 27/09/2005, DJU 19/10/2005, Rel. Des. Fed. LEANDRO PAULSEN

Conforme se verifica nesta ementa entendeu o Tribunal que o inciso I, do artigo 7º da Lei 10.865/04, extrapolou o conceito do texto constitucional, ao fixar a base de cálculo das Contribuições Pis/Cofins Importação, como sendo o valor aduaneiro, assim entendido como o valor aduaneiro do imposto de importação acrescido do valor de ICMS e das próprias contribuições.

Para solucionar a questão, em recente decisão o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE n.º 559937 entendeu que:

EMENTA Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. 1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação. 2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes. 3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que deveriam as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF. 4. Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência. 5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação. 6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não

contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal. 7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos. 8. O gravame das operações de importação se dá não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária tendente a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, visando, assim, ao equilíbrio da balança comercial. 9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: “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 , por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01. 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento.¹³

Portanto, depois de vários questionamentos o Supremo finalmente decidiu e reconheceu a inconstitucionalidade, entendendo que o acréscimo do valor do ICMS e das próprias contribuições ao valor aduaneiro, como base de cálculo das contribuições Pis/Cofins Importação viola o texto constitucional.

Ressalte-se que no julgamento o STF decidiu a questão é declarou inconstitucional a 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”, contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/04, porém, diante da grande repercussão da matéria e dos valores envolvidos que segundo o representante da Fazenda Nacional giram em torno de 34

¹³ STF, RE 559937, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-206 DIVULG 16-10-2013 PUBLIC 17-10-2013 EMENT VOL-02706-01 PP-00011)

bilhões de reais, decidiu que eventual modulação dos efeitos só poderá ocorrer com base em avaliações de dados concretos sobre os valores envolvidos na causa, em análise de eventuais embargos de declaração.

CONCLUSÃO

Com base no § 2, do artigo 149, da Constituição Federal, redação dada pela Emenda Constitucional 42/03, foi editada Medida Provisória nº 164, posteriormente convertida na Lei 10.865/04, que instituiu às Contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público Incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social Devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação.

Ressalte-se que o texto constitucional ao se referir as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre a importação de bens ou serviços, definiu que as alíquotas ad valorem seriam sobre o valor aduaneiro.

Porém, no que diz respeito às novas contribuições sociais sobre a importação de bens e serviços, criadas pela Lei, entre outros questionamentos, verifica-se que a base de cálculo definida no inciso I do art. 7º da lei 10.865, ao incluir o valor do ICMS, além do valor das próprias contribuições ao valor aduaneiro, teria extrapolado o aspecto quantitativo da incidência previsto na texto constitucional.

Havendo grande impasse sobre a matéria, até que o Supremo Tribunal Federal, em 20/03/2013, decidiu pela inconstitucionalidade, prevalecendo à tese de que a tentativa de se alargar a base de cálculo dessas contribuições viola não só a constituição, como também regras internacionais. Pois, o conceito de valor aduaneiro já está balizado pela prática comercial internacional e não pode ser ampliado. O conceito deve ser um só para melhor adequação da norma e aplicabilidade dos tributos, não pode como pretende o legislador para o Imposto de

Importação ter uma definição e para as contribuições outra, de forma mais ampliada, é preciso ter segurança jurídica e critérios para a devida definição dos conceitos.

Vale ressaltar, que esse empate, ainda, aguarda definição dos Embargos de Declaração ao Recurso Extraordinário nº 559.937, que postulam a Modulação dos Efeitos da decisão que decretou a inconstitucionalidade.

Outro ponto importante é que diante da decisão do Supremo, pela inconstitucionalidade do inciso I do art. 7º da lei 10.865, e de todos os questionamentos sobre a extrapolação do conceito de valor aduaneiro, foi que em 10/10/2013 o legislador aprovou a lei 12.865/2013, que em seu artigo 26, alterou a redação do referido artigo, definindo com base de cálculo das Contribuições Pis e Cofins Importação o valor aduaneiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

ÁVILA, René Bergmann. PORTO, Éderson Garcia. COFINS. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 9. ed. São Paulo: Forense, p. 414, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 27. ed. São Paulo. Malheiros, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 27ª ed., São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. As contribuições no sistema tributário brasileiro. São Paulo: Dialética, 2003.

MEIRA, Liziane Angelotti. Tributos sobre o Comércio Exterior. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. PIS/PASEP e Cofins na importação: polêmicas. In: FISCHER, Octavio Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). PIS-COFINS: Questões Atuais e Polêmicas, São Paulo, 2005. Ed. Quatier Latin do Brasil.

GRECO, Marco Aurélio. Hipótese de Incidência Tributária, 6ª ed., 3ª tir., São Paulo : Malheiros, 2002.

PAULSEN, Leandro. VELLOSO, Andrei Pitten. Contribuições. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Aspectos Controvertidos do PIS/Pasep e da Cofins Importação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz. Tributação do Setor Comercial, São Paulo, 2005.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Contribuições e Federalismo. São Paulo: Dialética, 2005.

STF, RE 559937, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-206 DIVULG 16-10-2013 PUBLIC 17-10-2013 EMENT VOL-02706-01 PP-00011)

STJ, REsp 1.002.069/CE, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 22.04.2008, DJ 08.05.2008

TORRES, Heleno. Base de Calculo do Imposto de Importação e o Acordo de Valoração Aduaneira. Coord. Comércio Internacional e Tributação. São Paulo, 2005.

TRF 4ª Região, 2ª Turma, v.m., Processo: 2004.72.05.003314-1 UF: SC. J. 27/09/2005, DJU 19/10/2005, Rel. Des. Fed. LEANDRO PAULSEN

<http://www.senado.gov.br/atividade/materia/getPDF.asp?t=135088&tp=1>