TATIANE PRAXEDES LECH

A (DES)IGUALDADE DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E DA COFINS-IMPORTAÇÃO E OS IMPACTOS NAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS

DISSERTAÇÃO DE MESTRADO

ORIENTADOR PROFESSOR ASSOCIADO DR. ESTEVÃO HORVATH

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO

São Paulo

2020

TATIANE PRAXEDES LECH

A (DES)IGUALDADE DAS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E DA COFINS-IMPORTAÇÃO E OS IMPACTOS NAS RELAÇÕES INTERNACIONAIS

Dissertação apresentada à Banca Examinadora do Programa de Pós-Graduação em Direito, da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, como exigência parcial par obtenção do título de Mestre em Direito, na área de concentração de Direito Econômico, Financeiro e Tributário, sob a orientação do Professor Associado Dr. Estevão Horvath.

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO
São Paulo
2020

Banca Examinadora

_____

_____

_____

Agradecimentos

Agradeço a Deus por tudo o que me permitiu conquistar e avançar academicamente, mas, especialmente por ter me dado a oportunidade de encontrar pessoas tão maravilhosas sem as quais esse projeto certamente não seria possível.

Agradeço à minha mãe, Delcina, por ter dado absolutamente tudo para que eu pudesse chegar onde cheguei, que ela possa me enxergar como a flecha na mão do valente, fazendo por merecer seus esforços. Agradeço ao meu pai, Vanderlei, e aos meus irmãos, Priscila e Alexandre, por serem para mim como um porto seguro, o meu lugar de descanso. Às minhas tias, e segundas mães, Ruth, Marta e Ester.

Agradeço ao meu amor e incentivador, Wincenty. Obrigada por praticamente me obrigar a me especializar e a continuar estudando. Obrigado por secar as minhas lágrimas em todas as vezes que não deu certo. Obrigada por ser meu *coaching* particular ajudando-me a traçar o "plano".

Aos mestres que me inspiraram nesta jornada: Professor Estevão Horvath que me deu a oportunidade e acreditou em mim; à Professora Nélida Cristina dos Santos, que desde a graduação foi para mim grande incentivadora, por seu apoio e amizade; e ao Professor Eduardo Domingos Bottalo, pelos ensinamentos e incentivo.

À amiga Marina Tanganelli pela irmandade na vida e nos estudos. Ao amigo Hendrick Pinheiro pela generosidade. E, à amiga Sylvia Gherardini, que algumas vezes negligenciada, mas, sempre presente, pelo suporte em todas as horas. Agradeço também aos meus colegas de trabalho cuja força no dia-a-dia foram essenciais nesta trajetória.

RESUMO

PRAXEDES, Tatiane. *A (des)igualdade das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação e os impactos nas relações internacionais*. 2020. p.140. Mestrado. Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2020.

O objetivo deste trabalho consiste em analisar a incidência das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação a fim de verificar se estes tributos, criados para serem ajustes fiscais de fronteira, oneram as importações nos mesmos patamares que as contribuições internas correspondentes, a saber, as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a receita bruta. Para tanto, foram analisadas as características das contribuições sociais incidentes na importação e como elas se correlacionam com as contribuições internas. A ideia central foi investigar a instituição destes ajustes fiscais de fronteira há a observância do princípio da igualdade e do princípio do tratamento nacional. Isto porque as contribuições sociais, tributos que são, também se sujeitam ao regime jurídico tributário e, assim, devem ser pautadas pelo princípio da igualdade. Além disto, o Brasil é signatário de tratados internacionais nos quais se compromete a oferecer às importações de bens e serviços originárias de outras partes contratantes tratamento tributário sobre consumo similar ao tratamento tributário a que submete o consumo de bens e serviços nacionais, ou seja, há um compromisso de que a tributação das importações não terá feição protecionista. Por fim, este trabalho também busca analisar se as propostas de reforma tributária atualmente cogitadas, especialmente no tocante à tributação sobre o consumo, são vocacionadas a estabelecer um ajuste fiscal de fronteira que seja isonômico e não-discriminatório.

Palavras-chave: PIS/PASEP, COFINS, Importação, tributação sobre o consumo, igualdade, não-discriminação, tratamento nacional, ajuste fiscal de fronteira, reforma tributária.

ABSTRACT

PRAXEDES, Tatiane. *The (dis) equality of contributions to PIS/PASEP-Import and COFINS-Import and the impacts on international relations*. 2020. p.140. Master. Faculty of Law, University of Sao Paulo, Sao Paulo, 2020.

The main purpose of this paper is to analyze the incidence of the contributions to PIS/PASEP-Import and the COFINS-Import in order to verify if these taxes, created to be border tax adjustments, burden imports at the same levels as the corresponding domestic contributions, namely, contributions to PIS/PASEP and COFINS levied on gross revenue. To this end, we analyzed the characteristics of social contributions levied on imports and how they correlate with internal contributions. The main idea was to investigate the imposition of these border tax adjustments in compliance with the principle of equality and the principle of national treatment. For this reason, social contributions, taxes that are, are also subject to the tax legal regime and, therefore, must be guided by the principle of equality. In addition, Brazil is a signatory to international treaties in which it undertakes to impose to imports of goods and services originating from other Contracting Parties tax treatment similar to the tax treatment to which the consumption of domestic goods and services is subject, *ie* a commitment that import taxation will not have a protectionist feature. Finally, this paper also seeks to analyze whether current tax reform proposals, especially in regard to consumption taxation, are designed to establish an isonomic and non-discriminatory border tax adjustment.

Keywords: PIS/PASEP, COFINS, Import, equality, consumption tax, non-discrimination, border tax adjustments, national treatment, tax reform.

ABREVIATURAS

ADCT – Atos das Disposições Constitucionais Transitórias
ALALC – Associação Latino-Americana de Livre Comércio
Art. – Artigo
Arts. – Artigos
CBS – Contribuição sobre bens e serviços
CC/2002 – Código Civil instituído pela Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002
CCiF – Centro de Cidadania Fiscal
CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988
CNAE – Classificação Nacional de Atividades Econômicas
COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira
CPRB – Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta
CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido
CTN – Código Tributário Nacional
EC 20/98 – Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998
EC 42/03 – Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003
Finsocial – Fundo de Investimento Social
Funttel – Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações
Fust – Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações
GATS – *General Agreement on Trade in Services* (Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços)
GATT – *General Agreement on Tariffs and Trade* (Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio)
IBS – Imposto sobre bens e serviços
ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
IOF – Imposto sobre operações financeiras

IR –	Imposto sobre a renda
IRPJ –	Imposto sobre a renda da pessoa jurídica
ISSQN –	Imposto sobre serviços de qualquer natureza
ITCMD –	Imposto sobre transmissão *causa mortis* e doação
IVA –	Imposto sobre Valor Agregado
MERCOSUL –	Mercado Comum do Sul
LC 7/70 –	Lei Complementar nº 07, de 7 setembro de 1970
LC 70/91 –	Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991
LC 116/2003 –	Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003
Lei 4.502/64 –	Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964
Lei 9.718/98 –	Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998
Lei 10.637/02 –	Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002
Lei 10.833/03 –	Lei nº 10.833, de 29 de novembro de 2003
Lei 10.865/04 –	Lei nº 10.865, de 30 de abril de 200471
Lei 12.546/11 –	Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011
Lei 13.161/15 –	Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015
MP 165/03 –	Medida Provisória 135, de 30 de outubro de 2003
MP 540/2011 –	Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011
MP 668/15 –	Medida Provisória nº 668, de 30 de janeiro de 2015
OCDE –	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
OIC –	Organização Internacional do Comércio
OMC –	Organização Mundial do Comércio
OSC –	Órgão de Solução de Controvérsias (da OMC)
PASEP –	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PEC 45 –	Proposta de Emenda à Constituição nº 45, de 2019
PEC 110 –	Proposta de Emenda à Constituição nº 110, de 2019
PIS –	Programa de Integração Social
RFB –	Receita Federal do Brasil
RE –	Recurso Extraordinário
REsp –	Recurso Especial
Rel. –	Relator
STF –	Supremo Tribunal Federal
STJ –	Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 11
1.1. CONSIDERAÇÕES PROPEDÊUTICAS 16
1.1. Contribuições no ordenamento jurídico brasileiro 16
1.2. Tributação sobre o consumo e contribuições 18
1.3. Tributação internacional sobre o consumo e o princípio do destino 22
1.2. AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E A COFINS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS 27
2.1. A previsão constitucional das contribuições devidas ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação 27
2.2. A finalidade constitucional das contribuições devidas ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação 29
2.3. As contribuições devidas ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços no plano legal 30
2.3.1. Considerações históricas 30
2.3.2. Da justificação para a instituição das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS sobre as importações 33
2.3.3. Da base de cálculo e das alíquotas das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação 37
2.3.4. Do creditamento das importações sujeitas às contribuições ao PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação na apuração das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativas 49
2.4.Há simetria entre as contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação e as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS internas? 51
3. PRINCÍPIO DA IGUALDADE E AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E COFINS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO 53
3.1.Princípio da igualdade 53
3.2.Princípio da igualdade e contribuições 57
3.3.Princípio da igualdade e as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes na importação 58
3.3.1. A medida de comparação 58

3.3.2. Há observância do princípio da igualdade e nas contribuições ao PIS/PASEP e na COFINS incidentes na importação? 62
3.3.2.1. Lucro presumido: a questão da facultatividade e a escolha da consequência jurídica 66
3.3.2.2. Obrigatoriedade ao regime cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta 73
3.3.2.3. Alíquota adicional da COFINS-Importação e a facultatividade da CPRB 76
3.3.2.4. Alíquotas diferenciadas para bens e serviços 79
3.3.3. Da crítica sobre a complexidade gerada na instituição de um sistema mais igualitário 80
4. O PRINCÍPIO DO TRATAMENTO NACIONAL E AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E A COFINS-IMPORTAÇÃO 83
4.1. O ordenamento jurídico brasileiro e a recepção de tratados internacionais 85
4.2. GATT 90
4.3. Tratado de Assunção 95
4.4. Princípio do tratamento nacional e as contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação 96
5. AS REFORMAS TRIBUTÁRIAS ATUALMENTE COGITADAS E AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E A COFIFNS-IMPORTAÇÃO 103
5.1. Reformas tributárias: uma mudança dos tributos sobre o consumo 108
5.2. Reforma das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS 117
CONCLUSÕES 122
BIBLIOGAFIA 126

INTRODUÇÃO

No Brasil a tributação por meio de contribuições tem ganhado cada vez mais destaque e volume de arrecadação desde a promulgação da Constituição Federal de 1988 até os dias presentes. Se num dado período esse grupo de tributos não era tão expressivo, atualmente não se pode ignorar a mudança de cenário de como as contribuições ganharam e tem ganhado corpo tanto no que diz respeito à arrecadação como também nas questões tributárias controvertidas.

Exemplo disto, mas sem a pretensão de esgotar o tema, destacam-se (i) a instituição da COFINS em 1991[1], embora seja possível argumentar que esta sucede a contribuição ao Finsocial instituída pelo Decreto-Lei 1.940, de 25 de maio de 1982, mas, sem dúvidas a COFINS representa uma tributação muito mais significativa em termos arrecadatórios; (ii) a instituição das contribuições de intervenção no domínio econômico entre as quais podemos citar as popularmente conhecidas CIDE-Energia Elétrica[2]; CIDE-Telecomunicações (Fust e Funttel[3]), CIDE-Tecnologia ou CIDE-Royalties[4] e, CIDE-combustíveis[5]; (iii) a instituição da, já extinta, CPMF[6]; (iv) a ampliação das bases de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS do faturamento para a receita bruta[7]; (v) a implementação da sistemática da não-cumulatividade para as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS[8]e (vi) a ampliação da competência impositiva das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS para contemplar a incidência sobre as importações de bens e serviços[9].

Em termos arrecadatórios, de acordo com os dados relativos à Carga Tributária no Brasil publicados pela Receita Federal do Brasil – RFB [10], verifica-se que as contribuições também passaram a ter maior relevância no cenário nacional.

Em 1995, primeiro período de dados divulgado pela RFB, a arrecadação de impostos federais foi de R$47.727.850.000,00, correspondendo a 42,39% do total da arrecadação

---

[1] Lei Complementar 70/91
[2] Lei 9.991, de 24 de julho de 2000.
[3] Lei 9.998, de 17 de agosto de 2000 e Lei 10.052, de 28 de novembro de 2000.
[4] Lei 10.168, de 29 de dezembro de 2000.
[5] Lei 10.336, de 19 de dezembro de 2001.
[6] Lei 9.311, de 24 de outubro de 1996.
[7] Emenda Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998.
[8] Lei nº 10.673, de 30 de dezembro de 2002 e Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.
[9] Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.
[10] http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil

federal, a arrecadação de contribuições foi de R$64.868.000.000,00, correspondendo a 56,61% da arrecadação federal, cabendo às taxas federais 1% do total da arrecadação federal.

Em 2017, último período de dados divulgado pela RFB enquanto este trabalho é escrito, a arrecadação de impostos federais foi de R$505.813.420.000,00, correspondendo a 38,25% do total da arrecadação federal, a arrecadação de contribuições foi de R$64.868.000.000,00, correspondendo a 61,20% da arrecadação federal, e a arrecadação de taxas, no valor de R$7.308.270.000,00, correspondeu a 0,55% da arrecadação federal.

Agregando a estes dados também a arrecadação de Estados, Distrito Federal e Municípios tem-se que do total da carga tributária nacional a arrecadação de impostos em 1995 correspondeu a 59%, a arrecadação de contribuições a 39,89% e a arrecadação das taxas a 1,04%; em 2017, do total da arrecadação nacional os impostos corresponderam a 54,9%, contribuições a 42,2% e as taxas a 2,9%.

Em termos de geração de controvérsias, as contribuições também têm bastante relevância no contexto do contencioso tributário. Analisando os temas com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal até outubro de 2019, foram encontrados 100 temas tributários, sendo que 36 casos estão relacionados aos impostos, federais, estaduais e municipais, 35 casos relacionados às contribuições[11] e 29 casos relacionados a demais temas tributários, tais como, taxas, prescrição, imunidade, responsabilidade solidária, substituição tributária, entre outros.

Se há importância analisar se todos os entes políticos no exercício de sua competência tributária têm observado os limites constitucionais ao poder de tributar por menor que seja a arrecadação, mais ainda é preciso analisar a adequação ao regime constitucional tributário naquele feixe de competência cujo potencial arrecadatório é expressivo. Neste trabalho, a investigação da adequação ao regime constitucional tributário foi concentrada nas contribuições ao PIS/PASEP e na COFINS incidentes sobre a importação de bens serviços.

Conforme dados apresentados, a tributação por meio de contribuições tem crescido consideravelmente no país, no entanto, sem adentrar na discussão da legitimidade deste incremento arrecadatório especialmente considerando a desvinculação de receitas da União – DRU, ou seja, a desvinculação da arrecadação de contribuições do propósito constitucional

[11] RE 559937; RE 564413, RE 565160, RE 566032; RE 573540; RE 577494, RE 574706, RE 377457, RE 582525, RE 586482, RE 527602, RE 587008, RE 585235, RE 593068, RE 598085, RE 596177, RE 595872, RE 628122, RE 635682, RE 566007, RE 568503, RE 6061067, RE 599362, RE 627815, RE 580871, RE 1053574, RE 831223, RE 5909, 656089, RE 704292, RE 640905, RE 578846, RE 626837, RE 848353, RE 883542.

e legalmente prescritos, há que se analisar se há plena observância dos princípios constitucionais tributários e de outras normas que orientam a tributação.

Considerando o regime constitucional das contribuições, é cabível afirmar que estes tributos são instituídos para o financiamento de determinadas finalidades constitucionalmente definidas sendo que, em decorrência desta utilidade provida pelo estado, as pessoas ou grupo de pessoas que dela se beneficiam diretamente arquem com o seu custeio.

As contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação, resultado da ampliação da competência tributária da União por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, têm por destinação constitucional o custeio da seguridade social tendo sido instituída como um mecanismo para prevenir que bens e serviços importados gozem de situação tributária privilegiada comparativamente com os bens e serviços do mercado interno, uma vez que estes se sujeitam à tributação das contribuições PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a receita bruta.

Assim, o ponto central deste trabalho foi verificar se tais incidências tributárias atingem as finalidades que lhes justificam, se a sistemática de incidência adotada é compatível com os princípios constitucionais tributários, especificamente, o princípio da igualdade e, ainda, se se harmonizam com as regras de direito internacional tributário que o Brasil se comprometeu por meio de tratados internacionais.

Embora as contribuições se revistam de caráter retributivo, o legislador ao escolher as hipóteses de incidência tributária de algumas contribuições, como é o caso das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS, inclusive incidentes nas importações, podem eleger fenômenos econômicos que se caracterizaram como tributação sobre o consumo o que fatalmente também pode impactar na balança comercial.

Como adiantado, em razão da oneração dos bens e serviços nacionais pelas contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre o faturamento e receita bruta previu-se também a oneração das importações pelas contribuições sociais ao PIS/PASEP – Importação e a COFINS – Importação como meio de evitar tratamento vantajoso aos bens e serviços importados. Ocorre que, a sistemática adotada para as contribuições ao PIS/PASEP – Importação e a COFINS – Importação traz peculiaridades que merecem uma análise aprofundada à luz do princípio da igualdade e à luz de tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário.

Como ficará esclarecido ao longo do presente trabalho, as contribuições ao PIS/PASEP – Importação e a COFINS – Importação preveem certa recuperabilidade da

carga tributária para determinados contribuintes. Portanto, importa investigar se estas contribuições incidentes sobre a importação acarretam violações à igualdade tributária e a tratados internacionais especialmente aqueles preveem tratamento igualitário entre produtos nacionais e produtos importados.

Em conformidade com as disposições constitucionais, é vedado ao legislador brasileiro estabelecer tratamento não igualitário a contribuintes que se encontrem nas mesmas condições, considerando a capacidade contributiva destes.

Ainda, decorrência da adesão do Brasil a normas internacionais, das quais, destacam-se o GATT – Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio e o Tratado de Assunção, nas operações com outras partes contratantes destes acordos, fica estabelecido do princípio do "Tratamento Nacional" ou seja, as importações de bens e serviços de países contratantes devem ser tributadas da mesma forma que são tributados bens e serviços nacionais. Por este princípio os países signatários dos tratados supramencionados comprometem-se a oferecer aos produtos importados oriundos dos demais países participantes dos tratados tratamento tributário equivalente ao oferecido aos produtos nacionais. Trata-se de um compromisso de não instituição de barreiras comerciais entre os Estados contratantes, com o propósito de que produtos nacionais e importados concorram em iguais condições no que concerne a tributação.

Portanto, o objetivo deste trabalho foi investigar:

(i) se as distorções decorrentes da própria sistemática de incidência destas contribuições atendem aos ditames da igualdade (como, por exemplo, mesmas alíquotas para contribuintes que apuram as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS "internas" cumulativamente e não-cumulativamente, sendo que, para o primeiro grupo a apuração cumulativa interna possui alíquotas bem inferiores às das contribuições incidentes sobre a importação de bens e serviços e, para o segundo grupo, apesar de internamente estar submetido a alíquotas mais equivalentes às das contribuições incidentes sobre a importação, é conferido o direito de creditamento das importações tributadas na apuração das contribuições internas, o que, a rigor, geraria uma neutralidade fiscal) e;

(ii) se a justificação para a criação das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação, a saber, critério para equalização da balança comercial, prevenindo-se que os produtos importados sejam submetidos a uma carga tributária inferior à carga tributária a que se sujeitam os produtos

nacionais, é efetivamente alcançada e, portanto, se está em linha com os tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário.

1. CONSIDERAÇÕES PROPEDÊUTICAS

Para estabelecer as bases sobre as quais os pontos centrais deste trabalho serão construídos é preciso, preliminarmente, estabelecer algumas premissas e conceitos. Portanto, passa-se a tecer breves considerações sobre (i) as contribuições no ordenamento jurídico brasileiro, (ii) as bases de tributação eleitas na tributação de contribuições, especialmente, o consumo, e (iii) como as contribuições sobre o consumo repercutem nas transações internacionais.

1.1. Contribuições no ordenamento jurídico brasileiro

Por muito tempo houve certa controvérsia quanto à natureza jurídica das contribuições no ordenamento jurídico brasileiro[12]. Diferentes posicionamentos se firmaram, inclusive que as contribuições não possuíam natureza tributária[13], especialmente antes da promulgação da Constituição Federal de 1988[14].

No entanto, considerando a ordem constitucional estabelecida pela Carta Magna de 1988, considera-se dispensável tecer maiores considerações sobre a natureza tributária das contribuições que aqui são tratadas como tributos autônomos e, como tal, sujeitas aos princípios constitucionais tributários.

Em conformidade com o texto constitucional, à União Federal foi outorgada a competência para instituir (i) contribuições sociais, (ii) contribuições de intervenção no domínio econômico e; (iii) contribuições de interesse das categorias profissionais ou econômica.

Vale destacar que, aos Estados, Distrito Federal e Municípios foi outorgada competência para instituir contribuições para o custeio de regime previdenciário cobradas de seus servidores e em favor destes. Ainda, destaca-se que, a partir da Emenda Constitucional nº 39, de 2002, foi incluído no texto constitucional o Art. 149-A que dispõe

---

[12] BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições - Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Editora Noeses, 2006, p. 92-97.

[13] GRECO, Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura "sui generis")*. São Paulo: Dialética, 2000. p.74-77.

[14]MACHADO, Brandão. São tributos as contribuições sociais? In TAVOLARO, Agostinho Toffoli, MACHADO, Brandão, MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 62-95.

que os Municípios e o Distrito Federal poderão instituir contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Sobre as características das contribuições, é possível afirmar que são tributos que se voltam ao custeio de uma finalidade, também constitucionalmente, outorgada aos Entes Federativos.

As contribuições somente podem ser instituídas com a finalidade de custear aquela determinada atividade estatal constitucionalmente prevista e recaem sobre as pessoas ou grupo de pessoas que se beneficiarão desta utilidade pública. Trata-se de um tributo com destinação específica, dirigida exclusivamente àquelas atividades previstas no artigo 149, no artigo 149-A, artigo 239 e no artigo 195 da Constituição da República.

No magistério de Estevão HORVATH[15] estas noções ficam bem esclarecidas:

> "É pressuposto da instituição de contribuição, por exemplo, que o Poder Público organize a seguridade social (saúde, previdência e assistência social – art. 194, *caput*, da CF), mediante lei.
> [...] para além da organização normativamente obtida da atuação do Estado (na seguridade social, no domínio econômico, no interesse de categorias profissionais ou econômicas) outro ingrediente se faz necessário para que esta exação possa se validamente criada. Estamos nos referindo à fonte que irá custear essas atividades.
> [...] Há que haver a organização das atividades que o Estado foi chamado a desempenhar, dadas pelas finalidades que a própria Constituição escolheu. Estas contribuições somente podem existir em função do cumprimento dessas finalidades, a exemplo do que ocorre em as taxas relativamente aos pressupostos que condicionam a sua instituição (prestação de serviço público e divisível ou exercício do poder de polícia).

De um modo geral, até por possuírem esse caráter retributivo, as contribuições têm por hipótese incidência circunstâncias relacionadas aos indivíduos convocados a contribuir e que, a rigor, de alguma maneira se beneficiarão da atividade estatal custeada. Esta noção é bastante relevante para o desenvolvimento das proposições deste trabalho, posto que, como será analisado, disto decorre a imposição rigorosa dos princípios constitucionais tributários, dentre os quais, o princípio da isonomia realizado com base na capacidade contributiva.

Significa dizer que as circunstâncias que ensejarão a incidência das contribuições não se vinculam a qualquer atuação estatal. Implicação desta característica das contribuições é que a base tributável poderá corresponder a uma tributação sobre o consumo.

As contribuições ao Programa de Integração Social – PIS ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PASEP e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS incidentes sobre a importação correspondem a

---

[15] HORVATH, Estevão. Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico. São Paulo: Dialética, 2009, p. 14-15.

contribuições sociais, posto que se destinam ao custeio da seguridade social e, como ficará a seguir demonstrado, têm como base de incidência o consumo.

1.2. Tributação sobre o consumo e contribuições

Para uma melhor compreensão de objetos a serem estudados, a técnica de agrupamento em razão de determinada característica é uma ferramenta útil. Catalogar objetos com base em um elemento comum facilita a identificação destes em meio a outros que, naquela característica critério de segregação, deles se diferem. O critério de classificação é determinante para que a catalogação seja útil em termos de identificação.

Para o objeto analisado, contribuições sociais incidentes sobre a importação de bens e serviços, o critério de classificação útil para, por exemplo, a identificação de observância da igualdade tributária e do princípio do tratamento nacional é o da base de incidência. Entende-se que este critério contribuirá para revelar se há tratamento desigual para contribuintes que estejam em igual condição e se há maior oneração das importações comparativamente aos bens e serviços nacionais. Assim, no presente trabalho, foi utilizada a classificação dos tributos de acordo com a base de incidência, se sobre o consumo ou sobre a renda.

É importante mencionar que tal classificação decorre de uma análise econômica do tributo e não jurídica. Rubens Gomes de SOUSA[16] ao constatar isso elucida que, sob a ótica econômica, todos os tributos, mesmo aqueles que têm como hipóteses de incidência a propriedade ou o consumo, por exemplo, incidem efetivamente sobre a renda, dado que são pagos com o rendimento e neste sentido assevera que "*é o fato de que todos os tributos, ainda quando oficialmente designados como sendo "sobre o capital", "sôbre a propriedade", "sôbre os consumos", etc., incidem na realidade "sôbre a renda", no sentido de que são efetivamente pagos com o rendimento*". O jurista postula que, em um fluxo econômico, todos os tributos incidem sobre a renda em suas diferentes fases, a saber, renda produzida, renda distribuída, renda poupada ou reinvestida e renda consumida.

Ao estabelecer este fluxo de circulação da renda, o mencionado autor elucida que os tributos incidentes sobre a renda consumida "*são os direitos aduaneiros e os impostos internos sôbre o consumo e as vendas. De um modo geral, esta categoria se pode denominar*

[16] SOUSA, Rubens Gomes de. Idéias gerais sôbre impostos de consumo. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, n. 10, out./dez. 1947, p.54.

de "tributos sôbre a circulação das riquezas", porquanto, com efeito, o fato da renda ser gasta ou consumida importa na sua circulação."[17].

Para Luís Eduardo SCHOUERI[18], ao também considerar o fluxo monetário da renda, os tributos sobre a renda consumida *"são os tributos sobre vínculos obrigacionais, os impostos sobre consumo ou sobre produtos industrializados, vendas, importação, exportação, circulação de mercadorias etc*."

De uma maneira geral, pode-se de dizer que os tributos incidentes sobre o consumo são aqueles que oneram as operações de bens e serviços.

Um critério jurídico/legal que também leva em conta a incidência é a classificação em tributos diretos e indiretos, mas, neste caso, a incidência legal a qual tem como premissa a translação do tributo, ou seja, a transferência do encargo financeiro de uma pessoa para outra, de onde se extraiu os conceitos de contribuinte de direito e contribuinte de fato[19], sendo o primeiro o sujeito que se encontra no núcleo da obrigação tributária e a realiza e o segundo aquele que arcará efetivamente, dada a translação do tributo, com o encargo financeiro.

Com efeito, para este critério o ordenamento jurídico brasileiro prevê regras específicas[20], prescrevendo que nas hipóteses de pagamento indevido ou a maior de tributos que por sua natureza comportem a transferência do encargo financeiro somente aqueles que efetivamente arcarem com o tributo ou terceiros por estes autorizados poderão postular a sua restituição.

Para alguns estudiosos a classificação "tributação sobre o consumo" e a classificação "tributação indireta" têm sido utilizadas como sinônimas[21]. É bem verdade que os tributos indiretos normalmente recaem sobre uma base de consumo, e neste sentido Rubens Gomes de SOUSA[22] chega a afirmar que a tributação sobre o consumo e a tributação indireta se coadunam. No entanto, conforme adverte Luís Eduardo SCHOUERI[23], ao analisar o fenômeno da tributação em sua obra Curso de Direito Tributário*, "A teoria da equivalência*

---

[17] SOUSA, Rubens Gomes de. Op. cit., p.58. (nota 16)
[18] SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 61.
[19] SOUSA, Rubens Gomes de. Op. cit, p.59. (nota 16)
[20] Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966.
Art. 166. A restituição de tributos que comportem, por sua natureza, transferência do respectivo encargo financeiro somente será feita a quem prove haver assumido o referido encargo, ou, no caso de tê-lo transferido a terceiro, estar por este expressamente autorizado a recebê-la.
[21] GASSEN, Valcir. D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. Revista Seqüência: Estudo Jurídicos e Políticos – UFSC, Florianópolis, n. 66, jul. 2013, p. 215.
[22] SOUSA, Rubens Gomes de. Op. cit., p.59. (nota 16)
[23] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 60. (nota 18)

econômica dos tributos revela que tributos por vezes apresentados como bastante diversos são, economicamente, equivalentes".

Há que se considerar algumas questões decorrentes da classificação em tributos diretos e indiretos como, por exemplo, a falta de clareza do que legislador considera como "transferência do encargo financeiro". Como preleciona Luís Eduardo SCHOUERI[24] é plenamente possível demonstrar que os todos tributos são em certa medida transferidos das empresas aos seus clientes pela formação do preço e, ao mesmo tempo que não são transferidos aos clientes porque resultam na diminuição da margem de lucro.

Some-se a isto o fato de que não há consenso na doutrina pátria acerca da validade jurídica deste critério de classificação de tributos. A minuciosa pesquisa de André Mendes MOREIRA, pautada na análise jurisprudencial, revela isso:

> Da análise das decisões de nossas Cortes Superiores, resta claro que a divisão de tributos em diretos e indiretos subsiste e importa para a definição das regras aplicáveis em caso de repetição de indébito. A dificuldade, portanto, não reside em aceitar a existência desta classificação, mas sim em definir-se conceito jurídico de tributos diretos e indiretos.
> Na doutrina pátria, podem ser divisadas duas correntes acerca do tema:
> a) uma primeira, para a qual a classificação diretos/indiretos é injurídica e, por ser pautada em critérios econômicos, não se aplica ao Direito brasileiro;
> b) uma segunda que, apesar de reconhecer que o critério econômico é inválido, apregoa efetivamente existir a referida divisão. Para esta corrente, o critério de identificação do tributo indireto seria o plasmado no art. 166 do CTN, pelo qual os tributos *indiretos* são aqueles criados para, juridicamente, repercutirem (via de consequência, os diretos seriam aqueles nos quais há repercussão jurídica). [25]

E ainda, se é mansa e pacífica a jurisprudência das Cortes Superiores brasileiras quanto à classificação dos tributos em diretos e indiretos, especialmente no que concerne ao ICMS uma vez que é um imposto não-cumulativo e destacado no documento fiscal de venda, não são tão uníssonas a doutrina e a jurisprudência quanto a esta característica estar presente nas contribuições ao PIS/PASEP e na COFINS, inclusive em suas incidências na importação.

Esta falta de consenso deve-se em primeiro lugar ao fato de que a não-cumulatividade das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS é distinta da não-cumulatividade do ICMS, já que o método utilizado nas primeiras é o da "subtração base contra base" e o utilizado para o ICMS é do "subtração imposto contra imposto"[26], e em segundo lugar porque não há

---

[24] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit, p. 590. (nota 18)

[25] MOREIRA. André Mendes. A Não-Cumulatividade dos Tributos. 2ª Ed., São Paulo: Noeses, 2012, p.43.

[26] "Em que pese o nome, o imposto sobre o valor acrescido não tributa – em regra – o valor que se agrega ao bem ou serviços em cada etapa de circulação. Em sua técnica de apuração mais comumente utilizada, a incidência do IVA se dá sobre o valor da venda da mercadoria ou serviço. Em um segundo momento é que se deduz do *quantum* a ser pago (calculado inicialmente, repise-se, mediante a aplicação da alíquota sobre o preço do cheio) o montante do imposto que incidiu na operação anterior. É neste ponto que atua a não-

destaque das contribuições nos documentos fiscais. Sobre tal questão conclui Luís Eduardo SCHOUERI:

> No lugar de se buscar o fenômeno da translação, age com acerto aquele que investiga se há uma transferência jurídica (i.e.: prestigiada por lei) do montante do tributo. Esta será a situação do adquirente do produto sujeito a tributação não cumulativa, que o revende, tomando o crédito do montante pago na etapa anterior. Se há um direito àquele crédito é porque ele lhe foi transferido por quem o pagou na etapa anterior.
> É esse o caso do IPI e do ICMS. Quando a Constituição prevê a não-cumulatividade na sistemática imposto a imposto, acaba por prestigiar, juridicamente, a transferência do encargo ao adquirente do produto, que passa a ter um direito de crédito perante o Estado. Nesse caso, é este adquirente quem, como novo credor, pode exigir que o Estado devolva o tributo indevido; o sujeito passivo originário somente o pode exigir se autorizado pelo adquirente. Este, por sua vez, ao autorizar que o primeiro promova a repetição, abre mão, simultaneamente, de seu direito de crédito.
> [...]
> Diferente é o caso das contribuições PIS e COFINS: embora o artigo 3o da Lei 10.637/2002 e também o artigo 3o da Lei 10.833/2003 se refiram a créditos a serem descontados, constata-se que tais créditos não têm relação com o montante recolhido nas etapas anteriores; são, antes, recurso do legislador para adotar a sistemática base a base. Noutras palavras: o valor recolhido pelo fornecedor não tem relação com o "crédito" do adquirente; este se calcula independentemente. Não é, enfim, crédito transferido e não há que cogitar transferência jurídica.[27]

Por tais razões é que neste trabalho foi utilizado um critério econômico para a distinção dos tributos. A utilidade deste critério reside no fato de que elemento de discrímen não está nos elementos da obrigação tributária propriamente ditos, mas sim nos efeitos da incidência tributária no fluxo monetário da renda. Para este trabalho essa ótica é bastante relevante pois é capaz de evidenciar, ao cabo, se há a imposição de carga tributária distinta para bens e serviços nacionais e para bens e serviços importados e, portanto, se há afronta à igualdade tributária e se há afronta ao princípio do tratamento nacional.

Também vale mencionar que parece ser o critério mundialmente adotado nas relações de comércio exterior, isto pode ser verificado nas publicações dos organismos internacionais. Bienalmente a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE publica um relatório denominado "*Consumption Tax Trends"* (Tendências da Tributação

---

cumulatividade. Abatendo-se o IVA devido daquele recolhido na etapa anterior consagra-se a operação intitulada *invoice credit* (crédito sobre fatura) ou *taxo n tax* (imposto contra imposto). [...]
Uma derivação deste método é o intitulado base contra base (*basis on basis*). Neste deduz-se da base de cálculo do IVA (preço total da operação ou prestação) o valor das mercadorias e serviços adquiridos pelo contribuinte (cujo abatimento seja autorizado por lei). Sobre a base apurada mediante a subtração, aplica-se a alíquota. [...]
A outra técnica utilizada para cálculo do IVA é a da *adição*. Ela operacionaliza a não-cumulatividade de outra forma. O *quantum debeatur* é obtido pela simples soma (do que exsurge o nome adição) dos salários pagos pelas empresas e dos lucros obtidos nesse mesmo período. Com isso obtém-se o valor acrescido em determinada etapa do processo produtivo, que submetido à tributação (aplicando-se a alíquota sobre a base de cálculo)." MOREIRA. André Mendes. Op. cit., p.71-72. (nota 25)

[27] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 591. (nota 18)

sobre o Consumo)[28]. Embora o Brasil não seja membro da OCDE, a importância desta organização não pode ser ignorada em matéria de comércio exterior, especialmente porque dela fazem parte países bastante relevantes para a economia mundial e com os quais o Brasil realiza negócios.

Portanto, dada a base de incidência, que será explorada de forma detalhada no decorrer deste trabalho, as contribuições objeto da presente análise são consideradas como tributos sobre o consumo.

1.3. Tributação internacional sobre o consumo e o princípio do destino

No âmbito de sua soberania as nações podem determinar quais serão os fenômenos econômicos que estarão sujeitos à sua tributação. Disto é lícito concluir que no comércio internacional, a depender da forma como os países estabelecem suas regras de tributação sobre o consumo, é possível que haja uma dupla tributação, a tributação em um único Estado ou até mesmo uma dupla não tributação.

Por razões econômicas, a dupla tributação ou a dupla não tributação são fenômenos muitas vezes indesejáveis posto que interferem diretamente na formação de preço de bens e serviços e, portanto, interferem diretamente na escolha do consumidor, afetando o equilíbrio competitivo.

Visando que bens e serviços nacionais não estejam em desvantagem competitiva no cenário internacional, muitas nações adotam maneiras de estabelecer a neutralidade tributária, ou seja, adotam medidas para que a tributação não seja um fator que influencie a livre concorrência.

---

[28] "Consumption taxes generally conssit of *general taxes on goods and services* ("taxes on general consumption), consisiting of valued-added tax (VAT) and its equivalent in several jurisdiction (goods and services tax, or GST); sales taxes, and other general taxes on goods and services; and taxes on *specific goods and services*, consisting primarily of excise taxes, customs and import duties, and taxes on specific services (such as insurance premiums and financial services). […]
Consumption taxes such as VAT, sales taxes and excises duties are often categorized as indirect taxes as they are generally not levied directly on the person who is supposed to bear the burden of the tax. They are rather imposed on certain transactions, products or events (OECD Glossary of Tax Terms). They are not imposed on income or wealth but rather on the tax expenditure that the income and wealth finance. Governments generally collect the tax from producers and distributors at various points in the value chain, while the burden of the tax falls in principle on consumers assuming that it will be passed on to them in the prices charged by suppliers." OECD Publishing. Consumption Tax Trends 2018. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/consumption-tax-trends-2018_ctt-2018-en#page1 (acesso em 25.09.2019)

Uma forma de se estabelecer a neutralidade é a adoção do princípio da tributação exclusiva no Estado de destino ou a adoção do princípio da tributação exclusiva no Estado de origem.

Pelo princípio da tributação exclusiva no Estado de destino, as exportações são desoneradas – seja pela restituição do residual dos tributos sobre o consumo, seja pela aplicação de alíquota zero ou de não incidência tributária nas exportações – e as importações oneradas pelos tributos sobre o consumo da jurisdição de destino. Oposta à tributação no destino é a tributação na origem e, neste caso, oneram-se as exportações e desoneram-se as importações. Pelo princípio da tributação exclusiva no destino atribui-se à jurisdição do consumo final do bem/serviço a carga tributária. Pelo princípio da tributação na origem, a carga tributária sobre o consumo é atribuída à jurisdição onde o bem/serviço se origina.

A principal diferença entre o princípio do destino e o princípio da origem é que, no primeiro, os bens/serviços importados concorrem em iguais condições com os bens/serviços domésticos dado que, a rigor, sujeitam-se à mesma tributação sobre o consumo. Na tributação exclusiva no Estado de origem pode haver discrepância entre a tributação dos bens/serviços importados e a tributação dos bens/serviços domésticos posto que em cada caso aplica-se uma carga tributária sobre o consumo específica, o que pode gerar aos bens/serviços importados vantagens – se a tributação sobre o consumo no Estado de origem for inferior à tributação sobre o consumo no Estado de destino – ou desvantagens – se a tributação sobre o consumo no Estado de origem for superior à tributação sobre o consumo no Estado de destino.

A opção de uma ou outra regra de tributação do consumo no comércio internacional é uma escolha política, que muitas vezes é tomada em razão da ampla adoção de um determinado regime por nações como é o caso do princípio do destino, evitando-se, por exemplo, uma dupla tributação de bens e serviços o que representaria uma desvantagem competitiva.

Além deste fator político, mesmo em blocos econômicos, o princípio do destino é normalmente adotado quando não há integração completa[29], objetivando alcançar a

---

[29] "Entretanto, o objetivo não é apenas impedir a elevação do preço da mercadoria pela transferência da dupla carga tributária, mas, sobretudo permitir, em relação a certo Estado, que os bens advindos de outros possam concorrer em igualdade de condições com aqueles locais, ou seja, garantir a *neutralidade* tributária. Para isso, como se sabe existem duas soluções. A primeira, mais utilizada, é a de optar pelo princípio da tributação exclusiva no Estado de destino, solução própria dos mercados não integrados e aquela que se pratica no comércio internacional, em geral; [...]
O *princípio do destino* é regra universal, adotada pelos países da Comunidade Européia no imposto sobre o valor agregado, porque aquela comunidade não completou ainda sua integração. É também adorada pelas

neutralidade tributária, em outras palavras, a tributação no destino objetiva mitigar a influência da tributação na livre concorrência. Isto porque, a adoção do princípio da tributação exclusiva no Estado de origem exige, a fim de que não haja bitributação, que o Estado de destino adote medidas para neutralizar a dupla tributação, como, por exemplo, conferir créditos decorrentes das operações de importação, ou seja, o Estado destino deve renunciar parte da carga tributária que lhe caberia; por esta razão é que se diz que a tributação exclusiva no Estado de Destino é uma solução para evitar a dupla tributação em sistemas não integrados.

Assim como a maioria dos países, como, por exemplo, os países da Comunidade Europeia e os Estados Unidos, o Brasil adotou o princípio da tributação no destino no que diz respeito ao comércio internacional. Vale destacar que, embora o princípio do destino seja amplamente adotado pelas nações, há movimentos para a adoção do princípio da tributação na origem, exemplo disto são as proposições da 6ª Diretiva, de 15 de maio de 1977, consignando que Comunidade Econômica Europeia almeja migrar para o sistema de tributação na origem.

É certo, contudo, que tanto a tributação na origem como a tributação no destino devem respeitar a neutralidade tributária, fazendo com que a tributação seja pautada pela capacidade contributiva e não interfira na livre concorrência.

A adoção pelo Brasil ao princípio da tributação exclusiva no Estado de destino é muito evidente no texto constitucional com as imunidades de ICMS, IPI, e contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico para as exportações a previsão da incidência destes mesmos tributos na importação:

> 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: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
> I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação;
> II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> [...]
>
> Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
> [...]
> IV - produtos industrializados;
> [...]

---

nações exportadoras de um modo geral." DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu. IN *Temas de Direito Tributário*, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte, Livraria Del Rey, 1998. p. 121-122.

> § 3º O imposto previsto no inciso IV:
> [...]
> III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.
> [...]
>
> Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
> [...]
> II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
> [...]
> § 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
> [...]
> IX - incidirá também:
> a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
> [...]
> X - não incidirá:
> [...]
> a) sobre operações que destinem mercadorias para o exterior, nem sobre serviços prestados a destinatários no exterior, assegurada a manutenção e o aproveitamento do montante do imposto cobrado nas operações e prestações anteriores; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> [...]

No que diz respeito ao imposto sobre serviços – ISS – de competência municipal a Constituição Federal reservou à Lei Complementar a competência para tratar da não incidência do imposto nas exportações:

> Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:
> [...]
> III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
> [...]
> § 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do caput deste artigo, cabe à lei complementar: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 37, de 2002)
> [...]
> II - excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)
> [...]

Neste sentido, a Lei Complementar nº 116, de 31 de julho de 2003, determinou que não há incidência do ISS nas exportações de serviços:

> Art. 2o O imposto não incide sobre:
> I – as exportações de serviços para o exterior do País;
> [...]

Como explica Misabel Abreu Machado DERZI, a tributação das importações pelos mesmos tributos aos quais bens e serviços nacionais estão sujeitos nada tem a ver com um interesse protecionista, esta tributação objetiva simplesmente privilegiar a isonomia e equidade:

> Entretanto, a incidência de tributos como o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias e de Serviços (ICMS) na importação não tem nenhum objetivo protecionista, mas é fenômeno necessário de isonomia e de equidade, nos mercados não completamente integrados. É que, já vimos, a norma adotada no mercado internacional é aquela de desoneração das exportações, de tal modo que os produtos e serviços importados chegam ao país de destino livres de todo imposto. Seria agressivo à regra da livre concorrência e aos interesses nacionais pôr em posição desfavorável a produção nacional, que sofre a incidência do IPI e do ICMS. Daí a necessidade de ser fazer incidir o IPI e o ICMS sobre a importação de bens e produtos.[30]

Com efeito, a adoção do princípio da tributação exclusiva no Estado de destino deve verdadeiramente estar desconectada de interesses protecionistas, de outra forma, não haverá neutralidade tributária.

Considera-se que a adoção do princípio da tributação exclusiva no Estado de destino relaciona-se em certo grau com o compromisso do tratamento nacional firmado entre nações por meio de tratados internacionais. Se um Estado renuncia a arrecadação das exportações é razoável que o Estado de destino, ao tributar as importações o faça nos mesmos patamares que submete o consumo de bens e serviços nacionais, privilegiando a neutralidade.

Para as conclusões deste trabalho importa consignar que, dado que o Brasil adotou o princípio da tributação exclusiva no Estado de destino e que as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS são consideradas tributação sobre o consumo, na importação de bens e serviços, entre outros tributos, deve haver tributação correspondente às mencionadas contribuições, no caso, as contribuições ao PIS/PASEP – Importação e a COFINS – Importação. No entanto, o esforço final deste trabalho é verificar se há de fato neutralidade tributária na incidência das contribuições sociais incidentes sobre as importações.

---

[30] DERZI, Misabel Abreu Machado. Op. cit., p. 131. (nota 29)

2. AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E A COFINS INCIDENTES SOBRE A IMPORTAÇÃO DE BENS E SERVIÇOS

As contribuições sociais ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação de bens de serviços são tributos que se destinam ao custeio de uma finalidade social constitucionalmente prevista, no caso, ao custeio da Seguridade Social, conforme dispõem os artigos 149, §2º, II e 195, IV da Constituição Federal. Em razão disto, a lógica que permeia este grupo de tributos é que deve haver correlação entre contribuinte, hipótese de incidência e finalidade.

Paulo Ayres BARRETO[31] ao analisar os limites materiais das contribuições, ou seja, os critérios materiais para que a instituição de contribuições esteja em conformidade com o ordenamento jurídico, assevera que "*Deve-se avaliar se os motivos que ensejaram a instituição de contribuição guardam correlação lógica com os meios utilizados para alcançá-los*." E o autor segue postulando que "*testar a compatibilidade ente os fins colimados e os meios escolhidos para alcançar tais fins e perquirir sobre a eventual excessividade dos meios.*"

Este é o exercício aqui proposto, verificar se os fins colimados e os meios escolhidos na tributação das contribuições PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços representam, de alguma forma, excesso dos meios, para tanto, passemos à análise detida destes tributos.

2.1. A previsão constitucional das contribuições devidas ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação

Por meio de alterações à Constituição da República houve um substancial aumento no plexo de competência tributária da União Federal no tocante às contribuições, especialmente aquelas destinadas ao custeio da seguridade social, seja pelo alargamento das bases tributáveis, seja pelo incremento de novas materialidades destes tributos.

De modo geral, duas são as alterações constitucionais que essencialmente modificaram a competência tributária relativa às contribuições sociais: a Emenda

[31] BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 509-530. (nota 12)

Constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998 e a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.

Até a publicação da EC 20/98, o artigo 195 da CF/88 possui a seguinte redação:

> "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
> I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
> II - dos trabalhadores;
> (...)"

Após a publicação da EC 20/98 o artigo 195 da CF/88 passou a ter a seguinte redação que até o momento vige:

> Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
> I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
> II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

Assim, é possível asseverar que, com a edição da EC 20/98 houve aumento nas materialidades e bases tributáveis das contribuições previdenciárias na medida em que: (i) além dos empregadores, passaram também a sujeitar-se a tais contribuições as pessoas jurídicas de um modo geral e pessoas a elas equiparadas; (ii) ampliaram-se as bases de tributação para que, além da folha de salários, o faturamento e o lucro, tais contribuições também incidissem sobre a receita bruta e sobre demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício e; (iii) além dos trabalhadores, passaram também a sujeitar-se a tais contribuições dos demais segurados da previdência social.

Com o advento da EC 42/2003, alterou-se o inciso II, do parágrafo 2º do artigo 149 da CF/88 e, incluiu-se o inciso IV ao artigo 195 da CF/88 para aumentar o âmbito de competência tributária da União Federal relativamente às contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico para o custeio da Seguridade Social possibilitando a instituição destes tributos sobre as importações de bens e serviços:

> Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o

> disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.
> (...)
> § 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
> (...)
> II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
>
> "Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
> (...)
> IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)"

Além das alterações mencionadas, também vale destacar que a EC 42/03, incluiu ao art. 195 da CF/88 o parágrafo 12 pelo qual se tornou possível a instituição das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento e receita e sobre a importação de forma não-cumulativa:

> § 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Diante destas alterações à Constituição, foram promulgadas a Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, que instituiu as contribuições para o PIS/PASEP com incidência não-cumulativas; a Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, que instituiu a COFINS com incidência não-cumulativa e; a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004, que instituiu as contribuições devidas ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação de bens estrangeiros ou serviços do exterior.

Para a presente análise, importam as alterações constitucionais introduzidas pela EC 42/2003 que alteraram o inciso II, do parágrafo 2º do artigo 149 da CF/88 e incluíram o inciso IV ao artigo 195 da CF/88 dispositivos estes que correspondem ao fundamento de validade, respectivamente, das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação.

2.2. A finalidade constitucional das contribuições devidas ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação

Ainda na análise do plano constitucional das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação, é importante mencionar a finalidade para a qual estes tributos se destinam.

No que diz respeito às contribuições ao PIS/PASEP-Importação, em consonância com o art. 149, §2º, II da CF/88 combinado com o artigo 239[32] também da CF/88, observa-se que estas contribuições têm como finalidade financiar o programa do seguro-desemprego e o abono de um salário anual para aos empregados que percebam até dois salários mínimos de remuneração mensal e cujos empregadores sejam contribuam para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público.

A COFINS-Importação, por sua vez, destina-se ao custeio da Seguridade Social, conforme dispõe o art. 195 da Constituição Federal. Destaque-se que, de acordo com o que prescreve o art. 194 da Carta Magna de 1988, a Seguridade Social no Brasil corresponde ao conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, em conformidade com o enunciado no art. 194 da Constituição Federal as contribuições.

2.3. As contribuições devidas ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação de bens e serviços no plano legal

2.3.1. Considerações históricas

Originalmente não havia, na Constituição Federal de 1988, previsão de as contribuições sociais terem a importação de bens e serviços como hipótese de incidência, ocorre que, conforme já elucidado anteriormente, por meio da Emenda Constitucional

---

[32] Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970 , e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970 , passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Regulamento)
§ 1º Dos recursos mencionados no "caput" deste artigo, pelo menos quarenta por cento serão destinados a financiar programas de desenvolvimento econômico, através do Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social, com critérios de remuneração que lhes preservem o valor.
§ 2º Os patrimônios acumulados do Programa de Integração Social e do Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público são preservados, mantendo-se os critérios de saque nas situações previstas nas leis específicas, com exceção da retirada por motivo de casamento, ficando vedada a distribuição da arrecadação de que trata o "caput" deste artigo, para depósito nas contas individuais dos participantes.
§ 3º Aos empregados que percebam de empregadores que contribuem para o Programa de Integração Social ou para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, até dois salários mínimos de remuneração mensal, é assegurado o pagamento de um salário mínimo anual, computado neste valor o rendimento das contas individuais, no caso daqueles que já participavam dos referidos programas, até a data da promulgação desta Constituição.
§ 4º O financiamento do seguro-desemprego receberá uma contribuição adicional da empresa cujo índice de rotatividade da força de trabalho superar o índice médio da rotatividade do setor, na forma estabelecida por lei.

nº 42/2003, a competência tributária da União se ampliou relativamente à estas contribuições.

A partir da previsão constitucional, foi editada a Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004 (conversão da Medida Provisória nº 164, de 29 de janeiro 2004), que instituiu as contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação de bens estrangeiros ou serviços do exterior.

Paralelamente, vale destacar que, também resultado da mencionada alteração constitucional, foi incluído o parágrafo 12 que dispõe que, mediante lei, a COFINS incidente sobre o faturamento e receita bruta e a COFINS-Importação podem ser instituídas de forma não-cumulativa para determinados setores de atividade econômica. Na sequência, para a instituição da sistemática da não-cumulatividade foi publicada a Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro 2003, posteriormente convertida na Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003.

Para as contribuições ao PIS/PASEP incidentes sobre o faturamento e receita bruta, a não-cumulatividade originou-se com a Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto 2002, que posteriormente foi convertida na Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002.

Como se pode notar, as contribuições devidas ao PIS/PASEP e a COFINS foram originalmente concebidas com incidência cumulativa, ou seja, incidindo em todas as etapas da cadeia produtiva, gerando aquilo que se convencionou chamar de efeito cascata, ou seja, onerando todas as fases de uma cadeia de produção de bens e serviços sem levar em consideração o valor agregado já tributado na fase anterior. A não-cumulatividade surgiu em razão de reclames populares sobre esse efeito danoso da tributação cumulativa. A não-cumulatividade das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a receita bruta e sobre o faturamento, diferentemente daquela plasmada na Constituição para o IPI e ICMS, não se realiza pelo creditamento do tributo pago nas operações anteriores (método imposto contra imposto), realiza-se pelo creditamento de determinados dispêndios[33] (método

[33] De acordo com os artigos 3º das Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 conferirão direito a crédito na apuração das contribuições PIS/PASEPe COFINS com base no regime não cumulativo: (i) Bens adquiridos para revenda; (ii) Bens e serviços, utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustíveis e lubrificantes; (iii) Energia elétrica e energia térmica, inclusive sob a forma de vapor, consumidas nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (iv) Aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, pagos a pessoa jurídica, utilizados nas atividades da empresa; (v) Valor das contraprestações de operações de arrendamento mercantil de pessoa jurídica, exceto de optante pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES; (vi) Máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos ou fabricados para locação a terceiros, ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços; (vii) Edificações e benfeitorias em imóveis próprios ou de terceiros, utilizados nas atividades da

base contra base). Em razão da possibilidade de creditamento, as alíquotas para estas contribuições, que no regime cumulativo são de 0,65% para as contribuições ao PIS/PASEP e 3% para a COFINS[34], no regime não-cumulativo foram majoradas para 1,65% para as contribuições ao PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS. Não serão tecidas neste trabalho considerações sobre se a forma como foi instituída esta não-cumulatividade atinge efetivamente o propósito para o qual foram criadas.

Ainda neste aparte, vale mencionar que, de acordo com o artigo 8º da Lei 10.637/02 e com os artigos 10 e 15 da Lei 10.833, sujeitam-se à incidência não-cumulativa das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS sobre o faturamento e a receita bruta as pessoas jurídicas sujeitas à apuração do Imposto sobre a Renda - IR – com base no lucro real e, sujeitam-se obrigatoriamente ao regime cumulativo das mencionadas contribuições: (i) as instituições financeiras, seguradoras e operadoras de planos de assistência à saúde; (ii) as pessoas jurídicas tributadas pelo IR com base no lucro presumido ou arbitrado; (iii) as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES; (iv) as pessoas jurídicas imunes a impostos; (v) os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações educacionais, de ensino e pesquisa cuja criação tenha sido autorizada por lei; (vi) As sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária e as de consumo e; (vii) determinadas receitas como, por exemplo, as decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações e receitas decorrentes da alienação de participações societárias.

Essas considerações sobre a sistemática da não-cumulatividade das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre o faturamento e receita bruta, também mencionada neste trabalho a seguir como PIS/COFINS internas são relevantes pois, como se verá a seguir, serão a medida de comparação da carga tributária incidente sobre os

---

empresa; (viii) Bens recebidos em devolução cuja receita de venda tenha integrado faturamento do mês ou de mês anterior, e tributada na sistemática da não-cumulatividade; (iv) Armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor; (x) Vale-transporte, vale-refeição ou vale-alimentação, fardamento ou uniforme fornecidos aos empregados por pessoa jurídica que explore as atividades de prestação de serviços de limpeza, conservação e manutenção. (COFINS); (xi) Bens incorporados ao ativo intangível, adquiridos para utilização na produção de bens destinados a venda ou na prestação de serviços; quando estes dispêndios forem contratados de pessoa jurídica domiciliada no País.

[34] Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998.

Art. 4o As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

[...]

IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.

[...]

Art. 8° Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

serviços/produtos internos e os serviços/produtos importados para proposições deste trabalho.

2.3.2. Da justificação para a instituição das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS sobre as importações

Como mencionado no item anterior, a previsão da incidência das contribuições sociais sobre a importação surgiu a partir da EC 42/2003.

A EC 42/2003 surgiu a partir do Projeto de Emenda Constitucional nº 41/2003[35] com tramitação na Câmara dos Deputados sendo que no texto originalmente apresentado não havia menção à ampliação da competência da União para contemplar a incidência das contribuições sociais sobre as importações. A este projeto foram apresentadas 472 emendas, das quais as de número 77, 85, 162, 169, 233, 363 e 437 abordaram a possibilidade da incidência das contribuições sociais sobre a importação de forma a amadurecer os debates neste sentido, especialmente no que tange a aplicação de tratamento fiscal equivalente a serviços/produtos nacionais e serviços/produtos estrangeiros; com efeito, é neste sentido que o Parecer do Relator ,de 18 de Agosto de 2003[36] foi proferido:

> Ainda no capítulo das contribuições sociais, sou partidário de sua incidência na importação, como estou propondo no art. 149, § 2º, II, e 195, V, da CF, para atenuar a diferença entre o ônus agregado ao preço dos produtos nacionais e sua ausência nos produtos importados, assim melhorando a competitividade do produto nacional em relação aos importados.

Em Declaração de Voto em Separado, em 20 de agosto de 2003, o Deputado Delfim Netto assevera de forma categórica que a equivalência da carga tributária será manifestada com a aplicação da mesma alíquota exigida ao produto nacional para as importações:

> São propostas duas mudanças na COFINS com vigência vinculada. De um lado, sua incidência é ampliada para alcançar as importações, mas assegurando que se aplique ao produto importado a mesma alíquota exigida de idêntico produto nacional, para deixar claro que este não é um novo e disfarçado imposto sobre importação. De outro, é sugerido especificar no texto constitucional que a não-cumulatividade da COFINS, do mesmo modo que o PIS, tem alcance global e não limitado a alguns setores da economia. O início da cobrança das importações fica condicionada a adoção da nova sistemática de apuração da COFINS.

Fica evidente que, nos debates para a alteração do texto constitucional, a ampliação da competência tributária da União Federal para que as contribuições sociais também

---

[35] https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=113717 (acesso em 09/10/2019)

[36]https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=155830&filename=PRL+1+PEC04103+%3D%3E+PEC+41/2003 (acesso em 09/10/2019)

tivessem por hipótese de incidência as importações foi estabelecida como uma maneira de equilibrar a carga tributária aplicável aos serviços/ produtos nacionais e importados.

Isto também ocorre no âmbito da lei instituidora destas contribuições. Conforme se infere da Exposição de Motivos da Medida Provisória 164/2004[37]. posteriormente convertida na Lei 10.865/2004, justificou-se a instituição das contribuições PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação considerando-se serem estes tributos meios de promoverem a isonomia entre produtos internos e produtos importados:

> [...] 2. As contribuições sociais ora instituídas dão tratamento isonômico entre a tributação dos bens produzidos e serviços prestados no País, que sofrem a incidência da Contribuição para o PIS-PASEP e da Contribuição para o Financiamento Seguridade Social (COFINS), e os bens e serviços importados de residentes ou domiciliados no exterior, que passam a ser tributados às mesmas alíquotas dessas contribuições. 3. Considerando a existência de modalidades distintas de incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS - cumulativa e não-cumulativa - no mercado interno, nos casos dos bens ou serviços importados para revenda ou para serem empregados na produção de outros bens ou na prestação de serviços, será possibilitado, também, o desconto de créditos pelas empresas sujeitas à incidência não-cumulativa do PIS/PASEP e da COFINS, nos casos que especifica. 4. A proposta, portanto, conduz a um tratamento tributário isonômico entre os bens e serviços produzidos internamente e os importados: tributação às mesmas alíquotas e possibilidade de desconto de crédito para as empresas sujeitas à incidência não-cumulativa. As hipóteses de vedação de créditos vigentes para o mercado interno foram estendidas para os bens e serviços importados sujeitos às contribuições instituídas por esta Medida Provisória. [...]

Justificou-se que os produtos internos se sujeitam à incidência das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS, dado que estas incidem sobre o faturamento e receita bruta, e que, portanto, estariam em desvantagem comercial comparativamente aos produtos importados que não se sujeitariam a tais exações. Para então promover uma equalização na carga tributária entre os produtos nacionais e importados é que se justificou a fixação, a priori, das alíquotas das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação nos mesmos patamares das contribuições ao PIS/PSEP e da COFINS incidente sobre a receita bruta permitindo-se ainda o creditamento das importações tributadas àquelas pessoas sujeitas a tributação das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS com base no regime não-cumulativo. Diz-se a priori quanto ao estabelecimento das alíquotas das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS sobre as importações nos mesmos patamares das contribuições com mesma finalidade incidentes sobre o faturamento e receita bruta pois, como será demonstrado no decorrer deste trabalho, isto não se manteve.

A exposição de motivos da Lei 10.865/2004 impõe que a interpretação desta norma e posteriores alterações legislativas que esta possa ter devem levar em consideração a

---

[37] http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/Exm/EM-8-MF-04.htm

justificação da instituição destes tributos, a saber, o equilíbrio entre a tributação de produtos/serviços nacionais e produtos/serviços importados.

É bem verdade que este argumento pode enfrentar uma crítica no sentido de que a exposição de motivos não compõe o texto normativo e que se constitui como mensagem política e não jurídica e, assim sendo, não se revestiria de cunho prescritivo de condutas. Entretanto, este não é o entendimento adotado neste trabalho. Com efeito, considera-se que a exposição de motivos, muito embora possua uma linguagem descritiva, também se reveste de natureza prescritiva. Esta consideração tem como fundamento as lições de Paulo de Barros CARVALHO[38] que ao asseverar que a normas constituídas por linguagem tem no texto o início o trabalho do exegeta, mas, que o contexto em que a norma está inserida é fundamental para, a partir do texto, construir o sentido normativo, e assim discorre o Professor:

> Situação que salta aos olhos no tocante à prescritividade do direito está justamente na figura do preâmbulo. Percebo que, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente envolvida na totalidade do sistema jurídico-normativo, portando, dessa maneira, idêntico teor prescritivo ao das estruturas deônticas inseridas mediante artigos, parágrafos, incisos e alíneas, distribuídas na extensão do diploma. [...]
> O constituinte insere nos domínios do direito posto proposições de ordem introdutória, expondo os motivos e anunciando, em tom prescritivo, o quadro sobre o qual deve o exegeta manter sua interpretação da mensagem constitucional.[39]

Neste sentido, esses trechos normativos como a exposição de motivos de uma lei, que não compõem a parte expressamente prescritiva voltada a disciplinar a conduta que especifica, disciplinam valores que irradiam a maneira de interpretação daquele instrumento legislativo. Analisando o Preâmbulo da Constituição Federal Paulo de Barros CARVALHO observa que neste trecho residem valores que norteiam a interpretação do texto constitucional como um todo:

> No subdomínio das significações dos enunciados, cumprem as cláusulas do preâmbulo papel prescritivo da mais elevada importância, impregnando, devido à sua hierarquia e pelo próprio efeito da derivação lógica que desencadeiam, todas as unidades normativas do direito infraconstitucional.[40]

O mencionado Professor considera que preâmbulo, ementa e expositivos são textos que se revestem de natureza prescritiva e no que tange especificamente ao preâmbulo assevera que este corresponde à enunciação enunciada, ou seja, correspondem aos trechos normativos que fazem referência ao processo de enunciação, ao processo de produção daquela referida norma:

---

[38] CARVALHO, Paulo de Barros. O preâmbulo e a prescritividade constitutiva dos textos jurídicos. Revista Direito GV, São Paulo, n. ja/ju 2010, p. 295-312.
[39] CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 301. (nota 38)
[40] CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 302. (nota 38)

> Preâmbulo, ementa e exposição de motivos cumprem, de certo modo, o mesmo objetivo: fixam dêiticos de conteúdo que identificam aspectos relevantes da substância discursiva. Assumem o papel de enunciação enunciada e permitem o ingresso do receptor da mensagem no teor do que nela foi transmitido. [...]
> O tom prescritivo, todavia, está igualmente presente nas três figuras, porquanto quem legisla não está credenciado a manifestar-se de outra maneira que não seja a ordenadora de condutas. Ainda que o autor empregue meios sintáticos que sugiram a forma de relato descritivo, como é comum, sua função é, basicamente, disciplinadora de comportamentos intersubjetivos.[41]

A contextualização do texto como meio prescritivo de condutas está alinhada às disposições da Lei Complementar nº 95, de 26 de fevereiro de 1998, a qual dispõe sobre a elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis, que as leis devem ser estruturadas em três partes básicas entre elas a parte preliminar:

> Art. 3o A lei será estruturada em três partes básicas:
> I - parte preliminar, compreendendo a epígrafe, a ementa, o preâmbulo, o enunciado do objeto e a indicação do âmbito de aplicação das disposições normativas;
> II - parte normativa, compreendendo o texto das normas de conteúdo substantivo relacionadas com a matéria regulada;
> III - parte final, compreendendo as disposições pertinentes às medidas necessárias à implementação das normas de conteúdo substantivo, às disposições transitórias, se for o caso, a cláusula de vigência e a cláusula de revogação, quando couber.

Não obstante, reconhece-se, como bem observado pelo mencionado autor, que esta não é a posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal cuja manifestação foi no sentido de que o Preâmbulo da Constituição Federal é irrelevante na interpretação do texto constitucional, conforme se infere do julgamento da Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 2.076-5/AC assim ementado:

> CONSTITUCIONAL. CONSTITUIÇÃO: PREÂMBULO. NORMAS CENTRAIS. Constituição do Acre. I. - Normas centrais da Constituição Federal: essas normas são de reprodução obrigatória na Constituição do Estado-membro, mesmo porque, reproduzidas, ou não, incidirão sobre a ordem local. Reclamações 370-MT e 383-SP (RTJ 147/404). II. - Preâmbulo da Constituição: não constitui norma central. Invocação da proteção de Deus: não se trata de norma de reprodução obrigatória na Constituição estadual, não tendo força normativa. III. - Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente. (ADI 2076, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 15/08/2002, DJ 08-08-2003 PP-00086 EMENT VOL-02118-01 PP-00218)[42]

A Ministra Carmen Lúcia, relatoria do julgamento da Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 2.649-6/DF[43], consigna em seu voto posicionamento no sentido de que o Preâmbulo possui caráter prescritivo dado que impõe valores que nortearam a interpretação do texto constitucional:

> 10. devem ser postos em relevo os valores que norteiam a Constituição e que devem servir de orientação para a correta interpretação e aplicação das normas constitucionais e apreciação da subsunção, ou não, da Lei n. 8899/94 a eles.
> 11. Vale, assim, uma palavra, ainda que brevíssima, ao Preâmbulo da Constituição no qual se contém a explicitação dos valores que dominam a obra constitucional

---

[41] CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit. p. 305. (nota 38)
[42] http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=375324 (Acesso em 08/10/2019)
[43] http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=555517 (Acesso em 08/10/2019)

> de 1988. Ali se esclarece que os trabalhos constituintes se desenvolveram "para instituir um Estado democrático, destinado a assegurar a exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos...". [...]
> 12. É certo que parte da doutrina não considera o Preâmbulo como dotado de força normativa. Observava Kelsen que o Preâmbulo "expressa as ideias política, morais e religiosas que a Constituição tende a promover geralmente, o Preâmbulo não estipula normas definidas em relação com a conduta humana e, por conseguinte, carece de um conteúdo juridicamente importante. Tem um caráter antes ideológico que jurídico" (KELSEN, Hnas – Teoria Geral del Derech y del Estado. 2ª ed., p. 309). Diversamente Karl Schmitt defendia ser no Preâmbulo da Constituição que e estamparia as decisões políticas que a caracterizavam, pelo que não cuidaria ela apenas de dar notícia histórica do texto ou de ter mera enunciação de decisões. Seria o Preâmbulo parte integrante da ordem jurídica constitucional, dando o verdadeiro significado das normas que a compõe.
> No Brasil, cuidado com especificidade o tema, leciona José Afonso da Silva que o os Preâmbulos, "as mais das vezes... fazem referência explícita ou implícita a uma situação passada indesejável, e postulam a construção de uma ordem constitucional com outra direção, ou uma situação de luta na perseguição de propósitos de justiça e liberdade; outras vezes, seguem um princípio básico, político, social e filosófico, do regime instaurado pela Constituição. ... em qualquer dessas hipóteses, os Preâmbulos valem como orientação para a interpretação e aplicação das normas constitucionais. Têm, pois, eficácia interpretativa e integrativa" (Comentário textual à Constituição. Malheiros, 2006, p.22)
> E, referindo-se, expressamente, ao Preâmbulo da Constituição brasileira de 1988, escolia José Afonso da Silva que "O Estado Democrático de Direito destina-se a assegurar o exercício de determinados valores supremos. Assegurar tem, no contexto, função de garantia dogmático-constitucional; não, porém de garantia de valores abstratamente considerados, mas do seu exercício. Este signo desempenha, aí, função pragmática, porque, com o objetivo de 'assegurar', tem o efeito imediato de prescrever ao Estado uma ação em favor da efetiva realização dos ditos valores em direção (função diretiva) de destinatários as normas constitucionais que dão a esses valores conteúdos específicos" (Idem, ibidem). (Grifos originais)

Tendo em vistas estas considerações, pautado na prescritividade da exposição de motivos, considera-se que a justificação utilizada para a instituição das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS sobre as importações e as regras que a Lei 10.865/2004 estabelece devem estar coerentes entre si. Portanto, como se pugnará no decorrer deste trabalho, a equivalência efetiva entre a carga tributária dos produtos/serviços nacionais e produtos/serviços importados deve ser um norte na tributação das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidente sobre as importações.

2.3.3. Da base de cálculo e das alíquotas das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS -Importação

A Lei 10.865/2004 instituiu as contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação e estabeleceu, em seus artigos 7º e 8º, a base de cálculo e as alíquotas

destas contribuições, respectivamente. Originalmente os mencionados artigos possuíam a seguinte redação:

> 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
> 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.
> [...]
>
> Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:
> I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e
> II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS-Importação.
> [...]

A partir da leitura dos dispositivos legais acima apresentados, é possível asseverar que a base de cálculo das contribuições em análise são (i) o valor aduaneiro para as importações de bens estrangeiros e, (ii) o preço do serviço. As alíquotas gerais, que para fins didáticos serão as únicas analisadas no presente trabalho, por sua vez, correspondiam àquelas aplicáveis às contribuições devidas ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a receita bruta apurados na sistemática da não-cumulatividade, ou seja, 1,65%[44] e 7,6%[45] respectivamente.

Vale destacar que, de acordo com o texto original da Lei nº 10.865/2004, a base de cálculo para a importação de bens estrangeiros, embora tivesse como parâmetro o valor aduaneiro, conforme prescrição do art. 149, §2º, III, "a" da CF/88[46], este era considerado de

---

[44] Lei 10.637/2002:
Art. 2o Para determinação do valor da contribuição para o PIS/Pasep aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento).

[45] Lei 10.833/2003:
Art. 2o Para determinação do valor da COFINS aplicar-se-á, sobre a base de cálculo apurada conforme o disposto no art. 1o, a alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

[46] 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: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
[...]
III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, *no caso de importação, o valor aduaneiro*; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
[...]

forma ampla. Com efeito, a legislação infraconstitucional estabelecia que a base de cálculo era o valor aduaneiro acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições.

Ocorre que a expressão *valor aduaneiro* já era utilizada na legislação tributária brasileira no que concerne à base de cálculo do Imposto de Importação[47] e este conceito corresponderia exclusivamente ao preço das mercadorias acrescido (i) do 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) dos gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada no porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado; e (iii) do custo do seguro da mercadoria durante a carga, transporte e descarga, de sorte que, a legislação atinente às contribuições não poderia atribuir-lhe significado distinto.

Isto porque, a Constituição Federal ao determinar que o *valor aduaneiro* corresponde à base de cálculo das contribuições sociais incidentes na importação o fez em referência ao conceito previamente utilizado na legislação tributária. Assim, provocado, o Supremo

---

[47]Decreto-Lei 37, de 18 de novembro de 1966, que dispõe sobre o imposto de importação:
Art.2º - A base de cálculo do imposto é: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)
[...]
II - quando a alíquota for "ad valorem", o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art.7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)
[...]
Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior.
Art. 75. A base de cálculo do imposto é (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 2º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º, e Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 - Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994):
I - quando a alíquota for ad valorem, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994; e
II - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria expressa na unidade de medida estabelecida.
[...]
Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7o, aprovado pela Decisão CMC no 13, de 2007, internalizada pelo Decreto no 6.870, de 4 de junho de 2009): (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).
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.

Tribunal Federal, no julgamento Recurso Extraordinário 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida[48], ou seja, com relevância de modo que seu deslinde seria aplicável aos demais casos que versassem sobre o tema, reconheceu a inconstitucionalidade da inclusão do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação na base de cálculo das mencionadas contribuições por violação ao art. 149, §2º, III, "a" da CF/88. O mencionado julgamento foi assim ementado:

> 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. [...] 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. [...]. 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. (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)

---

[48] REPERCUSSÃO GERAL - CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS E COFINS - IMPORTAÇÃO - DESEMBARAÇO ADUANEIRO - BASE DE INCIDÊNCIA. Surge a repercussão geral da matéria versada no extraordinário no que o acórdão impugnado implicou a declaração de 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 artigo 7º da Lei nº 10.865/2004, considerada a letra "a" do inciso III do § 2º do artigo 149 da Constituição Federal. REPERCUSSÃO GERAL - CONSEQÜÊNCIAS - MATÉRIA DA COMPETÊNCIA DA JUSTIÇA FEDERAL. Uma vez assentando o Supremo, em certo processo, a repercussão geral do tema veiculado, impõe-se a devolução à origem de todos os demais que hajam sido interpostos na vigência do sistema, comunicando-se a decisão aos Presidentes do Superior Tribunal de Justiça, dos Tribunais Regionais Federais e da Turma Nacional de Uniformização da Jurisprudência dos Juizados Especiais Federais bem como aos Coordenadores das Turmas Recursais, para que suspendam o envio, à Corte, dos recursos que tratem da questão, sobrestando-os. (RE 559607 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 26/09/2007, DJe-031 DIVULG 21-02-2008 PUBLIC 22-02-2008 EMENT VOL-02308-08 PP-01661)

A partir da declaração de inconstitucionalidade de parte inciso I do art. 7º da Lei nº 10.685/2004, e sem modulação dos efeitos desta decisão[49], as alíquotas das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a importação de bens estrangeiros, até então estabelecidas em 1,65% para o PIS/PASEP e 7,6% para a COFINS, foram majoradas, pela Medida Provisória 668, de 30 de janeiro de 2015, convertida na Lei nº 13.137, de 19 de junho de 2015, para 2,1% para o PIS/PASEP e 9,65% para a COFINS tal majoração teve por justificação, novamente, a necessária equiparação das cargas tributárias de produtos nacionais e importados para prevenir vantagem competitiva aos produtos importados, conforme se infere da exposição de motivos da Medida Provisória 668/15:

> 2. Em face da recente decisão do Supremo Tribunal Federal - STF que entendeu inconstitucional parcela da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação incidente na importação de mercadorias, faz-se necessário adequar o marco legal de regência dessas contribuições. Ressalte-se, preliminarmente, que a decisão do STF já se encontra plasmada na legislação tributária federal. A Lei nº 12.865, de 9 de outubro de 2013, alterou a base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, adequando-a aos ditames do acórdão exarado.
> 3. Com o intuito de evitar-se que a importação de mercadorias passe a gozar de tributação mais favorecida do que aquela incidente sobre os produtos nacionais, desprotegendo as empresas instaladas no País, torna-se necessário elevar as alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. O aumento proposto apenas repõe a arrecadação dessas contribuições ao patamar existente previamente à decisão do STF e à consequente alteração legislativa.
> 4. A urgência e a relevância dos dispositivos decorrem da necessidade de garantir o equilíbrio entre a tributação de produtos importados e nacionais, mediante alteração das alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. A assimetria nesta tributação pode causar sérios prejuízos à indústria nacional, devendo ser corrigida o quanto antes tal situação.
> 5. Em cumprimento ao disposto no art. 14 da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000 - Lei de Responsabilidade Fiscal, cabe informar que a medida em tela não ocasiona renúncia de receitas tributárias. Na verdade, a majoração de alíquotas da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação terá impacto positivo na arrecadação dessas contribuições. A estimativa anual de arrecadação é da ordem de R$ 1,19 bilhão, sendo que, para 2015, tem-se a estimativa de R$ 694,00 milhões.

---

[49] Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. Pedido de modulação de efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade de parte do inciso I do art. 7º da Lei 10.865/04. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade. 1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema que somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contém indicação concreta, nem específica, desse risco. 2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos. 3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal. 4. Embargos de declaração não acolhidos. (RE 559937 ED, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 17/09/2014, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-200 DIVULG 13-10-2014 PUBLIC 14-10-2014)

É curioso observar que a partir do julgamento do Recurso Extraordinário 574.706/PR, com repercussão geral reconhecida[50], também para as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a receita bruta, por não compreender o conceito de faturamento[51], o ICMS deixou de ser incluído na base de cálculo da contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS internas:

> RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM REPERCUSSÃO GERAL. EXCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO DO PIS E COFINS. DEFINIÇÃO DE FATURAMENTO. APURAÇÃO ESCRITURAL DO ICMS E REGIME DE NÃO-CUMULATIVIDADE. RECURSO PROVIDO. 1. Inviável a apuração do ICMS tomando-se cada mercadoria ou serviço e a correspondente cadeia, adota-se o sistema de apuração contábil. O montante de ICMS a recolher é apurado mês a mês, considerando-se o total de créditos decorrentes de aquisições e o total de débitos gerados nas saídas de mercadorias ou serviços: análise contábil ou escritural do ICMS. 2. A análise jurídica do princípio da não-cumulatividade aplicado ao ICMS há de atentar ao disposto no art. 155, § 2º, inc. I, da Constituição da República, cumprindo-se o princípio da não-cumulatividade a cada operação. 3. O regime da não-cumulatividade impõe concluir, conquanto se tenha a escrituração da parcela ainda a se compensar do ICMS, não se incluir todo ele na definição de faturamento aproveitado por este Supremo Tribunal Federal. O ICMS não compõe a base de cálculo para incidência do PIS e da COFINS. 3. Se o art. 3º, § 2º, inc. I, in fine, da Lei n. 9.718/1998 excluiu da base de cálculo daquelas contribuições sociais o ICMS transferido integralmente para os Estados, deve ser enfatizado que não há como se excluir a transferência parcial decorrente do regime de não-cumulatividade em determinado momento da dinâmica das operações. 4. Recurso provido para excluir o ICMS da base de cálculo da contribuição ao PIS e da COFINS. (RE 574706, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, Tribunal Pleno, julgado em 15/03/2017, ACÓRDÃO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-223 DIVULG 29-09-2017 PUBLIC 02-10-2017)

Com efeito, muito antes do julgamento do RE 574.706/PR, o STF, no julgamento do RE 240.785/MG, mas, sem repercussão geral, já havia se pronunciado no sentido de que o ICMS não deve compor a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS por não estar contemplado no conceito de faturamento:

> TRIBUTO – BASE DE INCIDÊNCIA – CUMULAÇÃO – IMPROPRIEDADE. Não bastasse a ordem natural das coisas, o arcabouço jurídico constitucional inviabiliza a tomada de valor alusivo a certo tributo como base de incidência de outro. COFINS – BASE DE INCIDÊNCIA – FATURAMENTO – ICMS. O que relativo a título de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e a Prestação de Serviços não compõe a base de incidência da Cofins, porque estranho ao conceito de faturamento. (RE 240785, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 08/10/2014, DJe-246 DIVULG 15-12-2014 PUBLIC 16-12-2014 EMENT VOL-02762-01 PP-00001)

Todavia, há que se destacar que, até o momento, não foi proferida manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional sobre o tema, de maneira que, em conformidade

---

[50] Ementa: Reconhecida a repercussão geral da questão constitucional relativa à inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS e da contribuição ao PIS. Pendência de julgamento no Plenário do Supremo Tribunal Federal do Recurso Extraordinário n. 240.785. (RE 574706 RG, Relator(a): Min. CÁRMEN LÚCIA, julgado em 24/04/2008, DJe-088 DIVULG 15-05-2008 PUBLIC 16-05-2008 EMENT VOL-02319-10 PP-02174).

[51] Atualmente considerado como sinônimo à Receita Bruta (art. 3° da Lei 9.178/1998).

com o disposto no artigo 19-A da Lei 10.522, de 19 de julho de 2002[52], a administração tributária não está imediatamente vinculada à decisão do RE 574.706/PR. Com efeito, após a publicação do acórdão do julgamento de mérito do RE 574.706/PR, a Fazenda Nacional opôs Embargos Declaratórios postulando, entre outros pontos que: (i) que o ICMS a ser excluído da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS deve ser aquele incidente em cada etapa da cadeia compreendido como o imposto incidente aquele efetivamente recolhido, resultado do cálculo escritural e; (ii) a modulação dos efeitos da decisão para tenha aplicação *ex nunc*.

Com isto tem-se que, ao menos em parte, porque a decisão do RE 574.706/PR não apreciou a inclusão das próprias contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS na própria base, a base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta será equiparada à base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS devidas na importação de bens estrangeiros. A inclusão das contribuições ao PISPASEP e da COFINS incidentes sobre a receita nas próprias bases de cálculo será apreciada no

---

[52] Art. 19. Fica a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional dispensada de contestar, de oferecer contrarrazões e de interpor recursos, e fica autorizada a desistir de recursos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, na hipótese em que a ação ou a decisão judicial ou administrativa versar sobre: (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)
[...]
II - tema que seja objeto de parecer, vigente e aprovado, pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional, que conclua no mesmo sentido do pleito do particular; (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)
[...]
V - tema fundado em dispositivo legal que tenha sido declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal em sede de controle difuso e tenha tido sua execução suspensa por resolução do Senado Federal, ou tema sobre o qual exista enunciado de súmula vinculante ou que tenha sido definido pelo Supremo Tribunal Federal em sentido desfavorável à Fazenda Nacional em sede de controle concentrado de constitucionalidade; (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)
VI - tema decidido pelo Supremo Tribunal Federal, em matéria constitucional, ou pelo Superior Tribunal de Justiça, pelo Tribunal Superior do Trabalho, pelo Tribunal Superior Eleitoral ou pela Turma Nacional de Uniformização de Jurisprudência, no âmbito de suas competências, quando: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)
a) for definido em sede de repercussão geral ou recurso repetitivo; ou (Incluída pela Lei nº 13.874, de 2019)
b) não houver viabilidade de reversão da tese firmada em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme critérios definidos em ato do Procurador-Geral da Fazenda Nacional; e (Incluída pela Lei nº 13.874, de 2019)
[...]
Art. 19-A. Os Auditores-Fiscais da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil não constituirão os créditos tributários relativos aos temas de que trata o art. 19 desta Lei, observado: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)
I - o disposto no parecer a que se refere o inciso II do caput do art. 19 desta Lei, que será aprovado na forma do art. 42 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993, ou que terá concordância com a sua aplicação pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil do Ministério da Economia; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)
[...]
III - nas hipóteses de que tratam o inciso VI do caput e o § 9º do art. 19 desta Lei, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional deverá manifestar-se sobre as matérias abrangidas por esses dispositivos. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)
[...]

julgamento do RE1233096/RS cuja repercussão geral foi reconhecida em 18 de outubro de 2019[53].

Ora, o aumento das alíquotas das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes na importação de bens estrangeiros, justificado no encolhimento de suas bases de cálculo comparativamente com as contribuições internas, foi de aproximadamente 27%, ou seja, percentual correspondente às alíquotas das próprias contribuições, a saber, 1,65% e 7,6%, devidas na importação e do ICMS-Importação, de 18%, de acordo com a média de alíquotas de ICMS interno das Unidades Federadas. No entanto, com o julgamento do RE 574.706/PR o dito descasamento das bases de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação e das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS internas não existe mais, pelo menos não em parte, de sorte que, as alíquotas das contribuições incidentes na importação são aproximadamente 18% mais altas que as alíquotas das contribuições internas incidentes sobre a receita bruta.

Ainda sobre as alíquotas convém mencionar que a Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2012, adicionou o parágrafo §21 no artigo 8º da Lei 10.865/2004, para instituir uma alíquota adicional de, à época, 1,5% à COFINS – Importação para os produtos que estavam contemplados na Contribuição Previdenciária sobre a Receita Bruta – CPRB, também chamada de desoneração da folha de pagamentos.

Como parte do Plano Brasil Maior do Governo Federal, que consistia num conjunto de medidas tendentes a promover o crescimento econômico do País, a CPRB foi instituída pela Medida Provisória nº 540, de 2 de agosto de 2011, convertida na Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2012, com incidência sobre a receita bruta de alguns setores da economia ou sobre as receitas oriundas de determinados produtos em substituição à contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de pagamentos previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, as chamadas contribuições patronais sobre a folha.

Considerando que alguns produtos internos passaram, com a CPRB, a ter uma carga adicional sobre o consumo além dos tributos já instituídos, houve um ajuste de alíquotas da COFINS-Importação para estabelecer um equilíbrio entre produtos nacionais e produtos importados. É neste sentido que a exposição de motivos da Medida Provisória 540/2011

> 33. Por fim, propõe-se instituir adicional na alíquota da COFINS-Importação para os produtos que especifica.

[53] http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5769504 (acesso em 22.10.2019).

> 34. Foi instituída contribuição sobre o faturamento de segmentos econômicos específicos, ou seja, os produtos vendidos no mercado interno passaram a ter o preço onerado, o que reduz a competitividade face aos mesmos produtos quantos importados.
> 35. Desta forma, a medida proposta trata da criação de adicional da COFINS-Importação sobre produtos específicos, correlatos àqueles já onerados no mercado interno. Entre os produtos importados sobre os quais deverá incidir o adicional estão os calçados, indústria de confecções e móveis.
> 36. A medida proposta se alinha à alteração na sistemática de tributação da nova contribuição incidente sobre os setores mencionados, a qual será exigida com base na receita auferida pelas empresas, ao invés da folha de salários. Assim, por simetria, passa-se a exigir o adicional da COFINS-Importação nas operações de importação destes mesmos produtos.
> 37. Embora a medida se destine à neutralidade na tributação do produto nacional e do importado, ela ensejará um aumento de arrecadação que dependerá do comportamento dos níveis de importação.
> 38. A importância e a urgência dessa medida decorrem da necessidade de neutralidade e simetria em decorrência da imposição tributária sobre o produto nacional, preservando-se, assim, o ambiente concorrencial necessário à manutenção da produção e do nível de emprego no País.

O que importa mencionar no que diz respeito à CPRB e sua relação com a COFINS-Importação é que, a princípio, a contribuição previdenciária substituta das contribuições sobre a folha de pagamentos era compulsória ,de modo que os contribuintes que nela se enquadrassem estavam obrigados a apurar sua contribuição previdência sobre a receita bruta. A desoneração da folha sofreu diversas alterações tais como a ampliação de setores e produtos alcançados, redução e aumento de alíquotas, prorrogação do seu prazo de vigência e, quanto a compulsoriedade também não foi diferente.

De acordo com a legislação vigente, tem-se que a CPRB vigorará até 31 de dezembro de 2020 e é facultativa aos contribuintes que se enquadrarem nos setores desonerados ou que fabriquem os produtos desonerados[54].

---

[54] Redação atual dos artigos 7º, 7º-A, 8º e 8º-A da Lei 12.546/2011:
Art. 7º Até 31 de dezembro de 2020, poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)
I - as empresas que prestam os serviços referidos nos §§ 4º e 5º do art. 14 da Lei nº 11.774, de 17 de setembro de 2008 ; (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)
II - Revogado pela Lei nº 13.670, de 2018
III - as empresas de transporte rodoviário coletivo de passageiros, com itinerário fixo, municipal, intermunicipal em região metropolitana, intermunicipal, interestadual e internacional enquadradas nas classes 4921-3 e 4922-1 da CNAE 2.0. (Incluído pela Lei nº 12.715, de 2012)
IV - as empresas do setor de construção civil, enquadradas nos grupos 412, 432, 433 e 439 da CNAE 2.0; (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)
V - as empresas de transporte ferroviário de passageiros, enquadradas nas subclasses 4912-4/01 e 4912-4/02 da CNAE 2.0; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)
VI - as empresas de transporte metroferroviário de passageiros, enquadradas na subclasse 4912-4/03 da CNAE 2.0; (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)
VII - as empresas de construção de obras de infraestrutura, enquadradas nos grupos 421, 422, 429 e 431 da CNAE 2.0. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013)
VIII - Revogado pela Lei nº 12.844, de 2013
IX - Revogado pela Lei nº 12.844, de 2013

X - Revogado pela Lei nº 12.844, de 2013
XI - Revogado pela Lei nº 12.844, de 2013
XII - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)
XIII - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)
[...]
§ 10. A opção a que se refere o inciso III do § 9º será exercida de forma irretratável mediante o recolhimento, até o prazo de vencimento, da contribuição previdenciária na sistemática escolhida, relativa a junho de 2013 e será aplicada até o término da obra. (Incluído pela Lei nº 12.844, de 2013)
Art. 7º-A. A alíquota da contribuição sobre a receita bruta prevista no art. 7º será de 4,5% (quatro inteiros e cinco décimos por cento), exceto para as empresas de call center referidas no inciso I, que contribuirão à alíquota de 3% (três por cento), e para as empresas identificadas nos incisos III, V e VI, todos do caput do art. 7º , que contribuirão à alíquota de 2% (dois por cento). (Redação dada pela Lei nº 13.202, de 2015)
Art. 8º Até 31 de dezembro de 2020, poderão contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 : (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)
I - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)
II - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)
III - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)
IV - (revogado); (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)
V - (revogado). (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)VI - as empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens de que trata a Lei nº 10.610, de 20 de dezembro de 2002, enquadradas nas classes 1811-3, 5811-5, 5812-3, 5813-1, 5822-1, 5823-9, 6010-1, 6021-7 e 6319-4 da CNAE 2.0; (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
VII - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
VIII - as empresas que fabriquem os produtos classificados na Tipi nos códigos: (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
a) 3926.20.00, 40.15, 42.03, 43.03, 4818.50.00, 6505.00, 6812.91.00, 8804.00.00, e nos capítulos 61 a 63; (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018)
b) 64.01 a 64.06; (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018)
c) 41.04, 41.05, 41.06, 41.07 e 41.14; (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018)
d) 8308.10.00, 8308.20.00, 96.06 e 96.07; (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018)
e) 87.02, exceto 8702.90.10, e 87.07; (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018)
f) (VETADO); (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018)
g) 4016.93.00; 7303.00.00; 7304.11.00; 7304.19.00; 7304.22.00; 7304.23.10; 7304.23.90; 7304.24.00; 7304.29.10; 7304.29.31; 7304.29.39; 7304.29.90; 7305.11.00; 7305.12.00; 7305.19.00; 7305.20.00; 7306.11.00; 7306.19.00; 7306.21.00; 7306.29.00; 7308.20.00; 7308.40.00; 7309.00.10; 7309.00.90; 7311.00.00; 7315.11.00; 7315.12.10; 7315.12.90; 7315.19.00; 7315.20.00; 7315.81.00; 7315.82.00; 7315.89.00; 7315.90.00; 8307.10.10; 8401; 8402; 8403; 8404; 8405; 8406; 8407; 8408; 8410; 8439; 8454; 8412 (exceto 8412.2, 8412.30.00, 8412.40, 8412.50, 8418.69.30, 8418.69.40); 8413; 8414; 8415; 8416; 8417; 8418; 8419; 8420; 8421; 8422 (exceto 8422.11.90 e 8422.19.00); 8423; 8424; 8425; 8426; 8427; 8428; 8429; 8430; 8431; 8432; 8433; 8434; 8435; 8436; 8437; 8438; 8439; 8440; 8441; 8442; 8443; 8444; 8445; 8446; 8447; 8448; 8449; 8452; 8453; 8454; 8455; 8456; 8457; 8458; 8459; 8460; 8461; 8462; 8463; 8464; 8465; 8466; 8467; 8468; 8470.50.90; 8470.90.10; 8470.90.90; 8472; 8474; 8475; 8476; 8477; 8478; 8479; 8480; 8481; 8482; 8483; 8484; 8485; 8486; 8487; 8501; 8502; 8503; 8505; 8514; 8515; 8543; 8701.10.00; 8701.30.00; 8701.94.10; 8701.95.10; 8704.10.10; 8704.10.90; 8705.10.10; 8705.10.90; 8705.20.00; 8705.30.00; 8705.40.00; 8705.90.10; 8705.90.90; 8706.00.20; 8707.90.10; 8708.29.11; 8708.29.12; 8708.29.13; 8708.29.14; 8708.29.19; 8708.30.11; 8708.40.11; 8708.40.19; 8708.50.11; 8708.50.12; 8708.50.19; 8708.50.91; 8708.70.10; 8708.94.11; 8708.94.12; 8708.94.13; 8709.11.00; 8709.19.00; 8709.90.00; 8716.20.00; 8716.31.00; 8716.39.00; 9015; 9016; 9017; 9022; 9024; 9025; 9026; 9027; 9028; 9029; 9031; 9032; 9506.91.00; e 9620.00.00; (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018)
h) (VETADO); (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018)
i) (VETADO); (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018)
j) 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09, 0210.1, 0210.99.00, 1601.00.00, 1602.3, 1602.4, 03.03, 03.04 e 03.02, exceto 03.02.90.00; (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018)
k) 5004.00.00, 5005.00.00, 5006.00.00, 50.07, 5104.00.00, 51.05, 51.06, 51.07, 51.08, 51.09, 5110.00.00, 51.11, 51.12, 5113.00, 5203.00.00, 52.04, 52.05, 52.06, 52.07, 52.08, 52.09, 52.10, 52.11, 52.12, 53.06, 53.07, 53.08, 53.09, 53.10, 5311.00.00, no capítulo 54, exceto os códigos 5402.46.00, 5402.47.00 e 5402.33.10, e nos capítulos 55 a 60; (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018)

Destaque-se que a CPRB se tornou facultativa com a Lei nº 13.161, de 31 de agosto de 2015[55], permanecendo assim até o presente momento.

Assim, atualmente, em relação aos setores/produtos desonerados, a alíquota adicional da COFINS-Importação está assim regrada na Lei 10.865/2004:

> Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)
> [...]
> § 21. Até 31 de dezembro de 2020, as alíquotas da Cofins-Importação de que trata este artigo ficam acrescidas de um ponto percentual na hipótese de importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 8.950, de 29 de dezembro de 2016, nos códigos: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)
> I –Revogado pela Lei nº 12.715, de 2012)
> II –Revogado pela Lei nº 12.715, de 2012
> III – (Revogado pela Lei nº 12.715, de 2012
> IV –Revogado pela Lei nº 12.715, de 2012)
> V – (Revogado pela Lei nº 12.715, de 2012)
> VI – (Revogado pela Lei nº 12.715, de 2012)
> VII - 3926.20.00, 40.15, 42.03, 43.03, 4818.50.00, 6505.00, 6812.91.00, 8804.00.00, capítulos 61 a 63; (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
> VIII - 64.01 a 64.06; (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
> IX - 41.04, 41.05, 41.06, 41.07 e 41.14; (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
> X - 8308.10.00, 8308.20.00, 96.06 e 96.07; (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
> XI - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
> XII - 87.02, exceto 8702.90.10, e 87.07; (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
> XIII - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
> XIV - 7308.20.00; 7309.00.10; 7309.00.90; 7310.29.90; 7311.00.00; 7315.12.10; 7316.00.00; 84.02; 84.03; 84.04; 84.05; 84.06; 84.07, 84.08; 84.09 (exceto o código 8409.10.00); 84.10. 84.11; 84.12; 84.13; 8414.10.00; 8414.30.19;

---

l) (VETADO); (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018)
m) (VETADO); (Incluída pela Lei nº 13.670, de 2018)
IX - as empresas de transporte rodoviário de cargas, enquadradas na classe 4930-2 da CNAE 2.0; (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
X - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
XI - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
XII - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
XIII - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
XIV - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)
Art. 8º-A A alíquota da contribuição sobre a receita bruta prevista no art. 8º desta Lei será de 2,5% (dois inteiros e cinco décimos por cento), exceto para as empresas referidas nos incisos VI, IX, X e XI do caput do referido artigo e para as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi nos códigos 6309.00, 64.01 a 64.06 e 87.02, exceto 8702.90.10, que contribuirão à alíquota de 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), e para as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi nos códigos 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09, 0210.1, 0210.99.00, 1601.00.00, 1602.3, 1602.4, 03.03 e 03.04, que contribuirão à alíquota de 1% (um por cento). (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

[55] Art. 1º A Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011, passa a vigorar com as seguintes alterações:

> " Art. 7º *Poderão* contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídos as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 :
> [...]
> " Art. 8º *Poderão* contribuir sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do caput do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 , as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011 , nos códigos referidos no Anexo I.
> [...]"

8414.30.91; 8414.30.99; 8414.40.10; 8414.40.20; 8414.40.90; 8414.59.90; 8414.80.11; 8414.80.12; 8414.80.13; 8414.80.19; 8414.80.22; 8414.80.29; 8414.80.31; 8414.80.32; 8414.80.33; 8414.80.38; 8414.80.39; 8414.90.31; 8414.90.33; 8414.90.34; 8414.90.39; 84.16; 84.17; 84.19; 84.20; 8421.11.10; 8421.11.90; 8421.19.10; 8421.19.90; 8421.21.00; 8421.22.00; 8421.23.00; 8421.29.20; 8421.29.30; 8421.29.90; 8421.91.91; 8421.91.99; 8421.99.10; 8421.99.91; 8421.99.99; 84.22 (exceto o código 8422.11.00); 84.23 (exceto o código 8423.10.00); 84.24 (exceto os códigos 8424.10.00, 8424.20.00, 8424.89.10 e 8424.90.00); 84.25; 84.26; 84.27; 84.28; 84.29; 84.30; 84.31; 84.32; 84.33; 84.34; 84.35; 84.36; 84.37; 84.38; 84.39; 84.40; 84.41; 84.42; 8443.11.10; 8443.11.90; 8443.12.00; 8443.13.10; 8443.13.21; 8443.13.29; 8443.13.90; 8443.14.00; 8443.15.00; 8443.16.00; 8443.17.10; 8443.17.90; 8443.19.10; 8443.19.90; 8443.39.10; 8443.39.21; 8443.39.28; 8443.39.29; 8443.39.30; 8443.39.90; 84.44; 84.45; 84.46; 84.47; 84.48; 84.49; 8450.11.00; 8450.19.00; 8450.20.90; 8450.20; 8450.90.90; 84.51 (exceto código 8451.21.00); 84.52 (exceto os códigos 8452.10.00, 8452.90.20 e 8452.90.8); 84.53; 84.54; 84.55; 84.56; 84.57; 84.58; 84.59; 84.60; 84.61; 84.62; 84.63; 84.64; 84.65; 84.66; 8467.11.10; 8467.11.90; 8467.19.00; 8467.29.91; 8468.20.00; 8468.80.10; 8468.80.90; 84.74; 84.75; 84.77; 8478.10.10; 8478.10.90; 84.79; 8480.20.00; 8480.30.00; 8480.4; 8480.50.00; 8480.60.00; 8480.7; 8481.10.00; 8481.30.00; 8481.40.00; 8481.80.11; 8481.80.19; 8481.80.21; 8481.80.29; 8481.80.39; 8481.80.92; 8481.80.93; 8481.80.94; 8481.80.95; 8481.80.96; 8481.80.97; 8481.80.99; 84.83; 84.84; 84.86; 84.87; 8501.33.10; 8501.33.20; 8501.34.11; 8501.34.19; 8501.34.20; 8501.51.10; 8501.51.20. 8501.51.90; 8501.52.10; 8501.52.20; 8501.52.90; 8501.53.10; 8501.53.20; 8501.53.30; 8501.53.90; 8501.61.00; 8501.62.00; 8501.63.00; 8501.64.00; 85.02; 8503.00.10; 8503.00.90; 8504.21.00; 8504.22.00; 8504.23.00; 8504.33.00; 8504.34.00; 8504.40.30; 8504.40.40; 8504.40.50; 8504.40.90; 8504.90.30; 8504.90.40; 8505.90.90; 8508.60.00; 8514.10.10; 8514.10.90; 8514.20.11; 8514.20.19; 8514.20.20; 8514.30.11; 8514.30.19; 8514.30.21; 8514.30.29; 8514.30.90; 8514.40.00; 8515.11.00; 8515.19.00; 8515.21.00; 8515.29.00; 8515.31.10; 8515.31.90; 8515.39.00; 8515.80.10; 8515.80.90; 8543.30.00; 8601.10.00; 8602.10.00; 8604.00.90; 8701.10.00; 8701.30.00; 8701.90.10; 8701.90.90; 8705.10.10; 8705.10.90; 8705.20.00; 8705.30.00; 8705.40.00; 8705.90.10; 8705.90.90; 8716.20.00; 9017.30.10; 9017.30.20; 9017.30.90; 9024.10.10; 9024.10.20; 9024.10.90; 9024.80.11; 9024.80.19; 9024.80.21; 9024.80.29; 9024.80.90; 9024.90.00; 9025.19.10; 9025.19.90; 9025.80.00; 9025.90.10; 9025.90.90; 9026.10.19; 9026.10.21; 9026.10.29; 9026.20.10; 9026.20.90; 9026.80.00; 9026.90.10; 9026.90.20; 9026.90.90; 9027.10.00; 9027.20.11; 9027.20.12; 9027.20.19; 9027.20.21; 9027.20.29; 9027.30.11; 9027.30.19; 9027.30.20; 9027.50.10; 9027.50.20; 9027.50.30; 9027.50.40; 9027.50.50; 9027.50.90; 9027.80.11; 9027.80.12; 9027.80.13; 9027.80.14; 9027.80.20; 9027.80.30; 9027.80.91; 9027.80.99; 9027.90.10; 9027.90.91; 9027.90.93; 9027.90.99; 9031.10.00; 9031.20.10; 9031.20.90; 9031.41.00; 9031.49.10; 9031.49.20; 9031.49.90; 9031.80.11; 9031.80.12; 9031.80.20; 9031.80.30; 9031.80.40; 9031.80.50; 9031.80.60; 9031.80.91; 9031.80.99; 9031.90.10; 9031.90.90; 9032.10.10; 9032.10.90; 9032.20.00; 9032.81.00; 9032.89.11; 9032.89.29; 9032.89.8; 9032.89.90; 9032.90.10; 9032.90.99; 9033.00.00; 9506.91.00; (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

XV - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

XVI - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

XVII - 02.03, 0206.30.00, 0206.4, 02.07, 02.09, 0210.1, 0210.99.00, 1601.00.00, 1602.3, 1602.4, 03.03, 03.04, 03.02, exceto 03.02.90.00; (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

XVIII - 5004.00.00, 5005.00.00, 5006.00.00, 50.07, 5104.00.00, 51.05, 51.06, 51.07, 51.08, 51.09, 5110.00.00, 51.11, 51.12, 5113.00, 5203.00.00, 52.04, 52.05, 52.06, 52.07, 52.08, 52.09, 52.10, 52.11, 52.12, 53.06, 53.07, 53.08, 53.09, 53.10, 5311.00.00, no capítulo 54, exceto os códigos 5402.46.00, 5402.47.00 e 5402.33.10, e nos capítulos 55 a 60; (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

XIX - (VETADO); (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

XX - (VETADO). (Incluído pela Lei nº 13.670, de 2018)

Depreende-se do dispositivo acima transcrito que, independentemente de serem optantes pela CPRB ou não, os importadores dos produtos desonerados estarão sujeitos à alíquota adicional da COFINS-Importação, que atualmente está fixada em 1%.

2.3.4. Do creditamento das importações sujeitas às contribuições ao PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação na apuração das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS não-cumulativas

Em consonância com o art. 15 da Lei 10.865/2004, as pessoas sujeitas às contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidente sobre a receita bruta pelo regime da não-cumulatividade poderão descontar créditos, para fins de determinação dessas contribuições, relativamente às importações de (i) bens adquiridos para revenda; (ii) bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes; (iii) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (iv) aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa; e (v) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços quando tributadas pelas contribuições ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação.

O que se observa com isto é que há uma recuperabilidade das contribuições sociais incidentes na importação para os sujeitos passivos tributados pelas contribuições ao PIS/PASEP e pela COFINS incidentes sobre a receita bruta com base no regime não-cumulativo, recuperabilidade esta que não existe para os sujeitos passivos tributados pelas contribuições ao PIS/PASEP e pela COFINS com base no regime cumulativo.

Embora sejam tributos distintos, comparando-se as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre o faturamento e receita bruta com as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação, uma vez que a justificativa da instituição destas últimas é a equalização entre bens/serviços nacionais e bens/serviços importados, verifica-se que internamente também há uma “recuperabilidade” das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre o faturamento e receita bruta para os contribuintes sujeitos a estas contribuições com base no regime não-cumulativo, inclusive quanto às operações com

suspensão, isenção, alíquota zero ou não incidência[56], o que não ocorre para os contribuintes sujeitos a tais contribuições com base no regime cumulativo.

Contudo, a falta de recuperabilidade das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre o faturamento e receita bruta para os contribuintes sujeitos ao regime cumulativo relativamente às operações internas revela-se mais equânime na medida em que tais pessoas se sujeitam a alíquotas, gerais, inferiores (0,65% para o PIS/PASEP e 3% para a COFINS[57]) do que as alíquotas que se sujeitam aquelas pessoas sujeitas ao regime não-cumulativo.

As alíquotas atuais das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, de, respectivamente, 1,65% 7,6% para as operações de prestação de serviços, e de, respectivamente, 2,10% e 9,65% para as operações com mercadorias, aplicam-se a todos os contribuintes, independentemente do regime de apuração das contribuições PIS/COFINS incidentes sobre o faturamento e receita bruta que estejam sujeitos.

---

[56] Lei 11.033, de 21 de dezembro de 2004:
Art. 17. As vendas efetuadas com suspensão, isenção, alíquota 0 (zero) ou não incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS não impedem a manutenção, pelo vendedor, dos créditos vinculados a essas operações.
CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP. NÃO-CUMULATIVIDADE. TRIBUTAÇÃO CONCENTRADA. COMERCIANTES VAREJISTAS. CRÉDITOS. APURAÇÃO EXTEMPORÂNEA. RESSARCIMENTO OU COMPENSAÇÃO. A partir de 1º de agosto de 2004, com a entrada em vigor dos arts. 21 e 37 da Lei nº 10.865, de 2004, é possível a apuração de créditos da não-cumulatividade da Contribuição para o PIS/Pasep (art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002) em relação a dispêndios vinculados a receitas submetidas ao regime de apuração não cumulativa decorrentes da revenda de produtos sujeitos à tributação concentrada, desde que observados os requisitos e as vedações legais (exemplificativamente, na atividade de revenda de tais produtos é vedado o creditamento em relação a dispêndios decorrentes da aquisição de produtos sujeitos à tributação concentrada para revenda e da aquisição de insumos). Todavia, entre 1º de maio de 2008 e 23 de junho de 2008 e entre 1º de abril de 2009 e 4 de junho de 2009, esteve vedada por expressas disposições legais a possibilidade de apuração, por comerciantes atacadistas e varejistas, de créditos em relação a dispêndios vinculados a receitas decorrentes da revenda de mercadorias submetidas à incidência concentrada da Contribuição para o PIS/Pasep. Os direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 30 de dezembro de 2002, estão sujeitos ao prazo prescricional previsto no art. 1º do Decreto nº 20.910, de 06 de janeiro de 1932; O termo de início para contagem do prazo prescricional relativo aos direitos creditórios referidos no art. 3º da Lei nº 10.637, de 2002, e no art. 3º da Lei nº 10.833, de 2003, é o primeiro dia do mês subsequente ao de sua apuração. Parcialmente Vinculada à Solução de Consulta Cosit nº 265, de 29 de maio de 2017, publicada no Diário Oficial da União (DOU) de 01 de junho de 2017. RECEITA FEDERAL – COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO – SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 299 – COSIT, Data 14 de junho de 2017.

[57] Lei 9.718, de 27 de novembro de 1998:
Art. 4o As contribuições para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP e para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS devidas pelos produtores e importadores de derivados de petróleo serão calculadas, respectivamente, com base nas seguintes alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
[...]
IV – sessenta e cinco centésimos por cento e três por cento incidentes sobre a receita bruta decorrente das demais atividades.
[...]
Art. 8° Fica elevada para três por cento a alíquota da COFINS.

2.4. Há simetria entre as contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação e as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS internas?

Da análise das características das contribuições ao PIS/PASEP – Importação e da COFINS-Importação desenvolvida neste trabalho, denota-se que estas contribuições têm pontos de semelhança e dissemelhanças com as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS internas. Assim, há que se perquirir se os pontos de dissemelhanças desvirtuam a justificação das contribuições sociais incidentes sobre a importação.

No trabalho de comparar as contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação e as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS internas, a Ministra Ellen Gracie, Relatora do RE 559.937/RS, em seu voto asseverou:

> Não há como equiparar de modo absoluto a tributação da importação com a tributação das operações internas. Basta ver que 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. Pode-se buscar efeitos semelhantes, inclusive correlacionando aquelas contribuições com estas no regime não-cumulativo mediante créditos e compensações, mas não há como pretender identidade absoluta. São tributos distintos. Pretender que sejam exatamente os mesmos os tributos incidentes nas operações internas é nas externas e, ainda mais, que sejam calculados do mesmo modo é desconsiderar as peculiaridades de cada contexto.
> Note-se, aliás, que as operações de importação submetem-se a inúmeros custos logísticos e tributários inexistentes nas operações internas, como o frete internacional e o respectivo seguro, bem como contribuição de intervenção no domínio econômico para renovação da marinha mercante (AFRMM), IOF Câmbio e, especialmente, o Imposto sobre a Importação. Submetem- se as importações, ainda, ao ICMS-Importação, o qual, diferentemente do ICMS interno, tem como base de cálculo a soma do valor da mercadoria com o imposto de importação, o imposto sobre produtos industrializados, o imposto sobre operações de câmbio e quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras (art. 13, V, da LC 87/96, com a redação da LC 114/02). E não deixam de gerar a obrigação de pagar IPI, o qual, na importação, incide sobre o valor aduaneiro acrescido do imposto de importação, das taxas exigidas para entrega do produto no País e dos encargos cambais (arts. 47, I, do CTN e 14, I, b, da Lei 4.502/64, com a redação da Lei 7.798/89).

É certo que as contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação e as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS internas, são tributos distintos, não obstante, além de possuírem a mesma finalidade, o custeio da seguridade social, estas contribuições se conectam em razão da justificação das contribuições sociais incidentes sobre a importação. O ponto de conexão é que bens e serviços importados sejam onerados tributariamente na mesma medida dos bens e serviços nacionais.

Ocorre que, pelo que até aqui foi apurado, é possível observar uma ausência simetria no que diz respeito à carga tributária relativa à contribuições sociais imposta aos bens e

serviços importados comparativamente à carga tributária imposta aos bens e serviços nacionais. Isto pode ser evidenciado no quadro sinóptico que se apresenta abaixo[58]:

Base de Cálculo	**Valor Aduaneiro**		**Faturamento e Receita Bruta**			
Alíquotas	**PIS/PASEP Importação**	**COFINS Importação**	**PIS/PASEP**	**COFINS**	**CPRB**	**Direito a Crédito**
LP	1,65% e 2,10%	7,6% e 9,65%	0,65%	3,0%	N/A	Não
LR	1,65% e 2,10%	7,6% e 9,65%	1,65%	7,6%	N/A	Sim
LR - Obrigado Reg. Cum. PIS/COFINS	1,65% e 2,10%	7,6% e 9,65%	0,65%	3,0%	N/A	Não
Opção CPRB	N/A	1%	N/A	N/A	1%, 1,5% ou 2,5%	Não
Não CPRB	N/A	1%	N/A	N/A	N/A	Não

Diante destas análises, há que se investigar os impactos decorrentes da assimetria entre as contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação e as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS. Os impactos a serem analisados, já se adianta, relacionam-se à verificação de eventual violação à igualdade e à verificação de eventual violação de tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário.

[58] Legenda
LP = Lucro Presumido
LR = Lucro Real
N/A = Não se aplica

3. PRINCÍPIO DA IGUALDADE E AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP E A COFINS INCIDENTES NA IMPORTAÇÃO

3.1. Princípio da igualdade

Ainda no esforço de estabelecer as bases para as conclusões deste trabalho, convém analisar o teor do princípio da igualdade tributária.

Partindo da conceituação de princípios jurídicos trabalhada por diversos juristas[59], considera-se que princípios jurídicos são as normas jurídicas balizadoras do ordenamento jurídico, ou seja, são os elementos que norteiam o intérprete acerca da maneira como as normas jurídicas devem ser aplicadas e produzidas.

---

[59] "Princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção." (ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 17 ed. ver e atual. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 102)

"Os princípios gerais são apenas, a meu ver, normas fundamentais ou generalíssimas do sistema, as normas mais gerais. [...] Ao lado dos princípios gerais expressos há os não expressos, ou seja, aqueles que se podem tirar por abstração de normas específicas ou pelo menos não muito gerais: são os princípios, ou normas generalíssimas, formuladas pelo intérprete, que busca colher, comparando normas aparentemente diversas entre si, aquilo a que comumente se chama o espírito do sistema." (BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Brasília: Universidade de Brasília, 1999, p.158-159).

"O vocábulo "princípio" porta, em si, uma infinidade de acepções, que podem variar segundo os valores da sociedade num dado intervalo da sua história. No direito, ele nada mais é do uma linguagem que traduz para o mundo jurídico-prescritivo, não o real, mas um ponto de vista sobre o real, caracterizado segundo os padrões de valores daquele que o interpreta." (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 4 ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 257)

"Denomino "princípio" um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, mas porque é uma exigência de justiça e equidade ou alguma outra dimensão da moralidade. [...] a diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. os dois conjuntos de padrões apontam para decisões particulares acerca da obrigação jurídica m circunstâncias específicas, mas distingue-se quanto à natureza da orientação que oferecem. as regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. [...] Mas não é assim que funcionam os princípios apresentados como exemplos nas citações. mesmo aqueles que mais se assemelham a regras não apresentam consequências jurídicas que se seguem automaticamente quando as condições são dadas." (DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério.* Trad. por Nelson Boeira. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 36, 39 e 40.

"Nosso estudo deve começar pela observação fundamental de que toda forma de conhecimento filosófico ou científico implica a existência de princípios, isto é de certos enunciados lógicos admitidos como condição ou base de validade das demais asserções que compõem dado campo do saber. [...] Restringindo-nos ao aspecto lógico da questão, podemos dizer que os princípios são "verdades fundantes" de um sistema de conhecimento, [...] A nosso ver, princípios gerais de direito são enunciações normativas de valor genérico, que condicionam e orientam a compreensão do ordenamento jurídico, quer para sua aplicação e integração, quer para a elaboração de novas normas." (REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 303-305.

O sistema jurídico é *auto-referencial* e *auto-produtivo*[60]. Significa dizer que o sistema jurídico determina a maneira como ele mesmo será produzido (alimentado) e como deve ser interpretado (aplicado). Assim sendo, o próprio Direito determina os critérios pelos quais uma norma será aplicável em detrimento de outra; por esta razão, conforme leciona Paulo de Barros CARVALHO[61], "*é lícito asseverar a existência de "princípio jurídicos" em todos os setores da investigação do direito".* Desta feita, o subsistema do Direto Tributário terá suas próprias normas balizadoras da interpretação do fenômeno da tributação e, entre elas, destaca-se o princípio da igualdade tributária.

Analisando o conceito de República, Roque CARRAZZA[62] observa que esta forma de governo é calcada na igualdade das pessoas, asseverando que numa República "*não pode haver distinções entre nobres e plebeus, entre grandes e pequenos, entre poderosos e humildes*". Desta forma, a igualdade é intrínseca à própria República e ostenta um valor de não privilégios e nega diferentes categorias de administrados; desta forma, conclui o mencionado autor postulando que "*numa República todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei* [...]". Neste sentido, o legislador constituinte incluiu como forma de direito e garantia individual, a isonomia entre os cidadãos.

Em decorrência do princípio da igualdade plasmado no art. 5º caput[63] da Constituição Federal de 1988, observa-se a igualdade tributária, princípio da ordem tributária que se encontra positivado no art. 150; II da Carta Magna:

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

Por esta norma podemos concluir que o objetivo de legislador constituinte é garantir que a tributação se dê de forma justa e sem privilégios.

Entretanto, vale consignar que isto não implica que todos os contribuintes em iguais condições sejam tributados da mesma forma. Poderá haver distinção na tributação entre

---

[60] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 4 ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 220-221.
[61] CARVALHO, Paulo de Barros, op. cit, p.258. (nota 60)
[62] CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 17 Ed. São Paulo: Malheiros, 2002; p. 48-49
[63] Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

contribuintes desde que não estejam na mesma situação econômica. Assim, consignamos a escorreita advertência de Paulo de Barros CARVALHO[64]:

> "Caberá a legislação de cada tributo, tomando em consideração as notas singulares das diversas classes de sujeitos passivo, eleger fatos distintivos que sejam hábeis para atender Às especificidades dos casos submetidos à imposição, de tal maneira que se mantenha a correspondente equivalência entre as múltiplas situações empíricas sobre as quais haverá de incidir a percussão tributária."

Assim, conclui-se que em determinadas circunstâncias especificamente objetivando prestigiar a igualdade tributária, tratamentos distintos poderão ser instituídos para aqueles sujeitos passivos da obrigação tributária que se encontrem em situações distintas. A ideia é que a tributação possa ser equânime, ainda que para tanto, a sua aplicação seja distinta para pessoas em situações distintas. Ocorre que uma tributação distinta, ainda que a pessoas em situações econômicas distintas, não pode ser feita indiscriminadamente. Esta aplicação distinta da tributação deve ser calibrada com base em outros princípios jurídicos, quais sejam, a segurança jurídica e justiça da tributação[65].

Portanto, uma incidência tributária diferenciada para contribuintes ou grupos de contribuintes que se encontrem em situação distinta, ainda que objetivando prestigiar a igualdade tributária, somente pode ser verificada quando isto representar a realização da segurança jurídica e da justiça tributária. Qualquer *discrimen* fora deste padrão representará frontal violação ao princípio da isonomia tributária.

Com efeito, Humberto ÁVILA[66] leciona que a fim de investigar se há igualdade entre os sujeitos é preciso estabelecer um critério de comparação. Dois sujeitos podem estar em situação igual e ao mesmo tempo estar em situação distinta a depender do critério de comparação e a finalidade deste elemento de distinção; mas, mais do que somente estabelecer um critério de comparação, há que se considerar como eleger tal critério. Neste sentido elucida o autor:

> O problema, como já se afirmou, não é propriamente a aceitação de que a igualdade envolva uma relação entre dois ou mais sujeitos relativamente a uma medida de comparação (*standard of measurement*). A questão central é, precisamente, saber como escolher medida de comparação, dentre as tantas disponíveis, e qual deve ser a relação existente entre a medida de comparação e a finalidade que justifica sua utilização.

E, analisando a igualdade sob ótica tributária, o autor assevera que a medida de comparação adequada para a classificação dos contribuintes é a capacidade contributiva, conforme elucida:

> Quando os tributos destinam-se a atingir uma finalidade fiscal, enquanto instituídos com o fim preponderantemente de obter receitas dos particulares, e o

---

[64] CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p.283. (nota 60)
[65] CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p.284. (nota 60)
[66] ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 46 e 47.

> ordenamento constitucional permitir a eleição dessa medida de comparação, será a *capacidade contributiva* a medida de diferenciação entre os contribuintes. [67]

Em sua análise, contudo, mesmo para fins tributários, o professor não ignora a possibilidade de eleição de outras medidas de comparação que não a capacidade contributiva, conforme assevera:

> Quando, porém, os tributos se destinarem a atingir uma finalidade extrafiscal, porque instituídos com o fim prevalente de atingir fins econômicos ou sociais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva. Ele deverá corresponder a um elemento ou propriedade que mantenha relação de pertinência, fundada e conjugada, com a finalidade eleita. Neste sentido, deve-se buscar nas outras finalidades que o ente estatal deve realizar, o parâmetro para a validação das medidas de comparação escolhidas. [68]

Veja que autor segrega o trabalho de eleição da medida de comparação para fins tributários em duas categorias, a primeira refere-se à medida de comparação para os tributos de natureza preponderantemente fiscal, ou seja, tributos cuja principal vocação é arrecadar valores para o custeio dos gastos públicos, sendo que, para este caso a medida de comparação adequada será a capacidade contributiva. A segunda categoria refere-se à medida de comparação para os tributos de natureza preponderantemente extrafiscal, ou seja, aqueles tributos cuja principal vocação é estimular ou desestimular determinadas condutas e, neste caso a medida de comparação será variável, mas, deve estar ligada à sua finalidade, ou seja, deve ter conexão com os motivos que ensejam esse *discrimen*.

Neste mesmo sentido postula Luís Eduardo SCHOUERI[69], ao afirmar que "*o Princípio da Capacidade Contributiva é o corolário, em matéria dos impostos, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, do Princípio da Igualdade"*, de modo que a capacidade contributiva será o critério de comparação entre os indivíduos sujeitos a estes tributos. Entretanto, o autor adverte que a capacidade contributiva não é o único parâmetro de comparação, concluindo que há outros parâmetros que concorrem na verificação da igualdade nos casos de tributação com efeitos indutores, e exemplifica que no caso de uma situação em que a igualdade seja manifestada pela redução de desigualdades regionais, outros valores, que não a capacidade contributiva, serão considerados como critério de diferenciação dos contribuintes, concluindo que o "*Princípio da Capacidade Contributiva serve como um dos vários critérios que, simultaneamente, atuarão sobre o mundo fático a fim de identificarem-se situações equivalentes*"[70].

---

[67] ÁVILA, Humberto. Op. cit. p. 165. (nota 66)
[68] ÁVILA, Humberto. Op. cit. p. 166. (nota 66)
[69] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 321. (nota 18)
[70] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 324. (nota 18)

Assim, é lícito concluir que o ordenamento jurídico brasileiro contemplou a igualdade tributária como uma norma balizadora, elemento como as normas tributárias serão aplicadas e produzidas; trata-se de uma garantia de como as regras tributárias brasileiras atingiram aqueles que a elas se sujeitam.

3.2. Princípio da igualdade e contribuições

Examinado o princípio da igualdade, cumpre agora verificar como esta garantia se aplica às contribuições sociais.

Analisando o texto constitucional, verificamos que a igualdade está presente no Preâmbulo[71] e, como já mencionado, nos artigos 5º e 150, II.

De acordo com o artigo 149 da Constituição Federal, a instituição de contribuições deverá observar as garantias previstas no artigo 150, I e III da Constituição Federal:

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

Ocorre que a garantia da "igualdade tributária" está prevista no art. 150, II da Constituição Federal, o que pode conduzir à conclusão de que esta não seria aplicável às contribuições. No entanto, como se verá a seguir, isto não se confirma.

Isto porque, conforme elucida Luís Eduardo SCHOUERI[72], o art. 149 da Constituição Federal não prescreveu a observância obrigatória o inciso II do art. 150 da Constituição Federal relativamente às contribuições porque este dispositivo veda a instituição de tratamento desigual entre contribuintes em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida sendo, que o artigo 149, além das contribuições sociais, também dispõem sobre as contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica, ou seja, das contribuições que têm por hipótese de incidência a ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes. De toda forma, considerando que o Princípio da Igualdade está presente como um valor geral do ordenamento jurídico, emanando a isonomia como uma

---

[71] "Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a *igualdade* e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL."

[72] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 325. (nota 18)

garantia, como mencionado, este é sim aplicável às contribuições sociais. E assim leciona o autor mencionado:

> "Uma leitura mais atenta logo desfaz o engano. Afinal, o Princípio da Igualdade não é preceito que se extrai apenas do art. 150. Ele permeia todo o texto constitucional, como se vê do artigo 5º:
> [...]
> Não se vê do dispositivo acima qualquer restrição à igualdade. A isonomia é a base do texto constitucional. Se assim é, como explicar que ela reapareça no artigo 150< II e, ainda, ainda mais, que o referido dispositivo não se aplique a todos os tributos? [...]
> [...]
> Eis, portanto, a conclusão: ao afastar a aplicação o inciso II do artigo 150 das contribuições, não quis o constituinte excepcionar a igualdade. Esta se aplica já por força do art. 5º. Fica afastada, apenas, a proibição dos critérios de discrímen arrolados no art. 150, II.[73]

Portanto, indubitavelmente, o princípio da igualdade deve ser observado na tributação de contribuições, sendo excetuado apenas no que diz respeito à medida de comparação ocupação profissional ou função para a instituição das contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica.

3.3. Princípio da igualdade e as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes na importação

3.3.1. A medida de comparação

O Princípio da Igualdade, como visto, tem por valor subjacente a promoção da justiça pela aplicação de normas de acordo com a classificação dos sujeitos. A classificação dos sujeitos, no entanto, é o elemento mais delicado desta equação em razão da dificuldade em se eleger a medida de comparação. É consabido que a eleição da medida de comparação deve guardar relação com a finalidade da classificação. No âmbito tributário, a finalidade da classificação é a de colocar na mesma categoria os contribuintes que estejam em iguais condições de arcar com o custeio dos públicos. Por isso é que se diz que as contribuições, e aqui se englobam as contribuições sociais incidentes na importação de bens e serviços, têm como medida de comparação a *capacidade contributiva*.

Ao analisar as origens e o que efetivamente ostenta a capacidade, Nélida Cristina dos SANTOS[74] ensina:

---

[73] SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. cit., p. 325 e 326. (nota 18)
[74] SANTOS, Nélida Cristina dos. A capacidade contributiva e os símbolos de riqueza. São Paulo: Lex Editora, 2007, p. 60.

> Segundo a doutrina, na Antiguidade, a preocupação única era a divisão dos gastos assumidos pelos governantes e partilhados pelos indivíduos integrantes da coletividade.
> Mais modernamente, as atenções voltaram-se para a condição ode suportabilidade do encargo, por parte do indivíduo. Nesse passo, o legislador deverá incorporar ao rateio obrigatório, um caráter adequado à condição individual do pagamento.
> O contribuinte o suportar o encargo tributário, não poderá sofrer uma invasão ao seu patrimônio, nem a uma afronta a sua dignidade, valores esses prestigiados pelo Texto Constitucional.
> A ideia nuclear da capacidade contributiva, desde as origens até a atualidade, está calcada no rateio dos gastos estatais, voltados para o bem-estar da coletividade, por meio dos integrantes da sociedade.
> A questão intrínseca ao tema está relacionada à mensuração desse rateio suportado pelo cidadão, e que deverá alcançar a verdadeira capacidade econômico-contributiva do mesmo.
> [...]
> A regra da capacidade contributiva é um mecanismo instrumental posto no ordenamento jurídico, para tornar viável o atingimento da Justiça Fiscal.

Com efeito, leciona Alfredo Augusto BECKER que "*A capacidade contributiva é aferida mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de um indivíduo e carga tributária que ele suporta*"[75]. E assim sendo, a análise da adequação das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação ao princípio da igualdade deve passar pela verificação se esta tributação atende à capacidade contributiva, ou seja, se esta tributação atinge igualmente contribuintes que ostentem igual grau de riqueza ou se atinge de forma desigual contribuintes que ostentem graus de riqueza distintos.

Neste mesmo sentido, Klaus TIPKE e Douglas YAMASHITA ensinam que *"O princípio da capacidade contributiva corresponde ao princípio do Estado Social não na medida em que todos devam pagar igualmente o mesmo, mas na medida em que a carga tributária do indivíduo seja mensurada segundo sua renda: quanto mais alta a renda, mais alto o imposto"*[76]. Vale destacar que a capacidade contributiva é algo aferível não apenas para as pessoas naturais, ela também pode ser verificada nas pessoas jurídicas, posto que, considerando que estas possuem personalidade e patrimônio bem como são sujeitos passivos de obrigações tributárias, têm ou podem ter graus de renda variável e, portanto, devem ser consideradas de acordo com este critério. Com efeito, os mencionados professores apontam:

> É evidente que empresas também têm capacidade contributiva. A melhor forma de mensurar a capacidade contributiva é com base nos rendimentos efetivos (lucro). A forma jurídica de uma empresa nada expressa sobre sua capacidade contributiva. Da mesma forma, o patrimônio social, incluindo os imóveis que servem à empresa, não é, da mesma forma, apropriado para mensurar isonomicamente a capacidade contributiva de uma empresa. [77]

---

[75] BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4 ed. São Paulo: Editora Noeses, 2007, p. 527.
[76] TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 44.
[77] TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. Op. cit., p. 35. (nota 76)

E nem se diga que, de acordo com o parágrafo 1º, do artigo 145 da Constituição Federal, a capacidade contributiva não é aplicável às contribuições, que o dispositivo prescreve "*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".*

A expressão "impostos" trazida no dispositivo constitucional em comento deve ser interpretada de forma ampla a fim de que todos os tributos que tenham por hipótese de incidência *o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte,* como é o caso das contribuições, sejam medidos com base na capacidade econômica dos contribuintes. Neste mesmo sentido leciona Fabiana Del Padre TOMÉ:

> Conforme expusemos no subitem 4.5.2 deste trabalho, "imposto" é vocábulo ambíguo, podendo ser empregado para significar "imposto em sentido estrito" ou toda a gama de tributos que tenham em sua hipótese de incidência critérios identificadores de um ato ou estado do particular. [...]
> ...Para nós, as contribuições apresentam hipótese de incidência semelhante à dos "impostos em sentido estrito", diferenciando-se destes apenas em virtude de ser vinculado o produto de sua arrecadação. [...]
> Ao determinar que os impostos devem ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, a Constituição abrangeu todos os tributos não-vinculados a uma atuação do Estado ("imposto em sentido amplo"), dentre eles, as contribuições."[78]

Paulo Ayres BARRETO ao analisar as características das contribuições verifica que, embora em razão da retributividade que permeia esta espécie tributária, ou seja, que as pessoas ou grupos de pessoas convocados a contribuir com a despesa estatal devam ser alcançados pela tributação de acordo com sua participação no benefício, quando as contribuições tiverem como base do rateio da despesa circunstância própria de imposto, ou seja, circunstância que não permita dimensionar a participação do contribuinte no benefício, pois recai sobre um signo presuntivo de riqueza, a capacidade contributiva deverá nortear a cobrança:

> Destaque-se, por oportuno, que manifestação de capacidade contributiva é requisito de impostos. Nas contribuições, deve-se buscar o critério adequado para o rateio do custo da atividade estatal a ser suportada com receita advinda desses tributos, critério que pode variar, entre outros aspectos, conforme a espécie de contribuição instituída, a específica situação de cada contribuinte dentro do grupo, a correlação entre atividade estatal desenvolvida, de uma perspectiva genérica, e os membros do grupo isoladamente considerados. Assim é que, nas hipóteses em que a materialidade da contribuição seja típica de imposto, a divisão do encargo ou despesa dentro do grupo pode ser feita a partir da escolha de base de cálculo

[78] TOMÉ, Fabiana Del Padre. Contribuições para a Seguridade Social: à luz da Constituição Federal. 2 Ed. Curitiba: Juruá, 2013, 140-141.

> que, a um só tempo, atenda ao princípio da capacidade contributiva e reflita a forma mais adequada de partilhar a despesa.
> É dizer, equidade na forma de participação do custeio pode se dar indiretamente mediante atendimento da capacidade contributiva, nas hipóteses em que o critério material da regra-matriz de incidência seja típico de imposto.[79]

Portanto, não se pode excluir a observância do princípio da capacidade na tributação por meio de contribuições.

No entanto, alguém pode argumentar que as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação não têm natureza preponderantemente fiscal, mas sim extrafiscal posto que são destinadas a evitar vantagem competitiva entre os bens e serviços importados e relativamente aos bens e serviços nacionais. E sendo assim, a capacidade contributiva não seria a medida de comparação adequada para se aferir se há observância do princípio na tributação das contribuições sociais incidentes na importação.

Mas, se se considerar que as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a importação têm vocação preponderantemente extrafiscal, qual seria, então, a medida de comparação para avaliação da igualdade, dado que esta, como já visto, não poderá ser excetuada?

A determinação da medida de comparação deve guardar relação de pertinencialidade com a sua finalidade. E, neste caso, não é diferente. Portanto, a medida de comparação para o caso deve ser pertinente ao fim indutor da tributação extrafiscal, que é de evitar vantagens aos produtos importados perante os produtos nacionais e, acredita-se, vice-versa.

Nesta linha de raciocínio, o critério de segregação dos contribuintes será a equivalência da carga tributária para produtos nacionais e produtos importados relativamente às contribuições sociais.

De toda forma, convém mencionar que, de acordo com as lições de Alfredo Augusto BECKER, até mesmo na tributação extrafiscal a capacidade contributiva deve ser observada:

> Tributação extrafiscal – Embora Emilio Giardina manifeste reservas quanto a conveniência e praticabilidade da tributação extrafiscal no tocante à repartição da propriedade, contudo, reconhece e demonstra que juridicizou o princípio da capacidade contributiva, podendo esta regra constitucional harmonizar-se perfeitamente com a tributação extrafiscal.
> Na verdade, a tributação extrafiscal , ao criar ou aumentar um tributo e ao isentar ou reduzir outro tributo, sempre poderá e deverá (existindo a regra jurídica constitucional em exame) fazê-lo em relação à riqueza do contribuinte e resguardando o mínimo indispensável. [80].

De toda, considera-se que as contribuições sociais incidentes na importação têm característica preponderantemente fiscal, uma vez que não se prestam a induzir condutas

---

[79] BARRETO, Paulo Ayres. Tributação sobre consumo: simplicidade e justiça tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p 537.
[80] BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 531. (nota 75)

positivas ou negativas dos contribuintes sujeitos, mas sim de arrecadar na importação montantes equivalentes à arrecadação interna, embora sua justificação, seja evitar vantagens competitivas em razão da carga tributária aos bens e serviços importados. Desta forma, conclui-se que a medida de comparação adequada, para fins de aferição da igualdade, é sim a capacidade contributiva.

De toda forma, a análise da aderência das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes na importação ao princípio da igualdade será feita neste trabalho tomando-se por base duas medidas de comparação para que não se ignore os argumentos que permeiam o debate. Assim, será testado se as contribuições sociais incidentes na importação (i) atendem à capacidade contributiva e se (ii) atendem à finalidade de sua instituição, a equivalente carga tributária entre bens e serviços importados e bens e serviços nacionais.

3.3.2. Há observância do princípio da igualdade e nas contribuições ao PIS/PASEP e na COFINS incidentes na importação?

A análise da observância do Princípio da Igualdade na tributação das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes na importação tem sido feita há algum tempo por alguns juristas. Com efeito, a postulação da violação da igualdade decorrente destas contribuições já foi inclusive objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 559.937/RS, especialmente no que tange a impossibilidade de creditamento pelos contribuintes sujeitos às contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre o faturamento com apuração cumulativa.

A Suprema Corte brasileira quando provocada a se manifestar sobre eventual violação à isonomia tributária decorrente da impossibilidade de creditamento das importações tributadas pelas contribuições ao PIS/PASEP-Importação e pela COFINS-Importação pelas pessoas sujeitas ao recolhimento das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre o faturamento e a receita bruta pela sistemática não-cumulativa entendeu não haver ofensa à isonomia, mesmo que todos os contribuintes, aqueles que se creditarão e aqueles que não creditarão das importações, estejam sujeitos à mesma alíquota das contribuições incidentes na importação.

Em seu voto, a Ministra Ellen Gracie, relatora do RE 559.937/RS, entendeu não haver ofensa à igualdade pelas seguintes razões: (i) as contribuições socias incidentes na importação e as contribuições incidentes no faturamento e receita bruta são tributos distintos e, assim, não há como haver exata correlação entre essas cargas tributárias; (ii) as

contribuições sociais incidentes na importação têm natureza extrafiscal; (iii) o direito ao creditamento é exclusivamente autorizado aos contribuintes sujeitos às contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a receita bruta apuradas de forma não-cumulativa; (iv) não há medida de comparação adequada que permita a análise de eventual violação ao princípio da igualdade na tributação das contribuições sociais incidentes na importação; e (v) a sujeição ao lucro presumido é uma faculdade do contribuinte, e, assim, também a sujeição ao regime cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre o faturamento também o é. Abaixo seguem trechos do mencionado voto em que é possível extrair as razões do julgamento:

> Inaplicável ao caso o art. 195, § 4o, da Constituição, *não há que se dizer que devessem as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. E o fato de não admitirem 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 ao art. 150, II, da CF*.
> [...]
> No caso em discussão, contudo, *não há parâmetro de comparação adequado que permita conclusão no sentido de que a circunscrição das contribuições sobre a importação à base valor aduaneiro viole a isonomia* e que, de outro lado, a inserção do ICMS-Importação e das próprias contribuições PIS/PAPEP-Importação e COFINS-Importação na base de cálculo destas últimas seja um imperativo constitucional de isonomia tributária.
> O art. 150, II, da Constituição dispõe que é vedado "instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida. Não é disso, de modo algum, que se trata no presente caso.
> É *preciso ter em conta que diferenças de tratamento tributário são comuns e necessárias para a adequação da tributação às diversas circunstâncias que dizem respeito à imposição dos ônus tributários*. Tratamento diferenciado, em si mesmo, não evidencia qualquer vício. Muitas vezes não há como tributar exatamente do mesmo modo a partir de situações e operações diversas; Identifica-se ofensa à isonomia apenas quando sejam tratados diversamente contribuintes que se encontrem em situação equivalente e sem que o tratamento diferenciado esteja alicerçado em critério justificável de discriminação ou sem que a diferenciação leve ao resultado que a fundamenta.
> *Não há como equiparar de modo absoluto a tributação da importação com a tributação das operações internas. Basta ver que 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. Pode-se buscar efeitos semelhantes, inclusive correlacionando aquelas contribuições com estas no regime não-cumulativo mediante créditos e compensações, mas não há como pretender identidade absoluta. São tributos distintos. Pretender que sejam exatamente os mesmos os tributos incidentes nas operações internas é nas externas e, ainda mais, que sejam calculados do mesmo modo é desconsiderar as peculiaridades de cada contexto*.
> [...]
> O *gravame das operações de importação dá-se não como concretização do princípio da isonomia, mas como medida de política tributária visando a evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País, bem como para fins de equilíbrio da balança comercial*.

> Para tanto, como se viu, muitos são os tributos incidentes e, desde o advento da MP 164/04, convertida na Lei 10.865/04, também incidem a PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação.
> De tudo extrai-se, pois, *que não há parâmetro de comparação que permita, mediante a invocação da isonomia, justificar constitucionalmente a tributação pretendida, deixando de atender às delimitações impostas pela EC 33/2001*. Jamais poderiam a PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação ter extrapolado a norma de competência respectiva, composta não apenas dos arts. 149, II, e 195, IV, mas também do § 2o, III, a, daquele artigo, acrescentado pela EC 33/2001. (Grifos nossos)

Também vale trazer trechos do voto do Ministro Dias Toffoli que concluiu que, considerando que as contribuições sociais incidentes na importação têm natureza extrafiscal, estas não devem ser analisadas à luz da igualdade:

> Por fim, quanto ao princípio maior da isonomia, observo que esse foi invocado, já na exposição de motivos da Medida Provisória nº 164, que originou a lei em discussão, como fundamento de validade à tributação em causa, a qual buscaria equalizar, mediante tratamento tributário isonômico, a tributação dos bens produzidos no país com os importados de residentes e domiciliados no exterior, "sob pena de prejudicar a produção nacional, favorecendo as importações pela vantagem comparativa proporcionada pela não incidência hoje, existente, prejudicando o nível de emprego e a geração de renda no País".
> *No entanto, também entendo que o gravame das operações de importação dá-se como medida de política tributária de extrafiscalidade, visando equilibrar a balança comercial e evitar que a entrada de produtos desonerados tenha efeitos predatórios relativamente às empresas sediadas no País e não como concretização do princípio da isonomia, como, aliás, bem lembrou a ilustre Relatora*.

O Julgado foi assim ementado:

> 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. [...] 3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que devessem 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/PASEP 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. [...] 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/PASEP 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. [...] 10. Recurso extraordinário a que se nega provimento. (RE 559937, ELLEN GRACIE, STF.)[81]

---

[81] http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?numero=559937&classe=RE-ED&codigoClasse=0&origem=JUR&recurso=0&tipoJulgamento=M

A Corte justifica seu posicionamento asseverando que o direito ao creditamento é exclusivo àquelas pessoas tributadas pelas contribuições ao PIS/PASEP e pela COFINS pela sistemática da não-cumulatividade e porque a sujeição ao lucro presumido, principal critério de vinculação ao regime da cumulatividade para as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre o faturamento e receita bruta, é facultativa de modo que, caso um importador sujeito a estas contribuições na sistemática cumulativa sentir-se prejudicado, ele poderá optar pelo lucro real e, por conseguinte, apurar créditos das importações tributadas.

A premissa fixada pelo STF não está incorreta, mas, incompleta. De fato, a sujeição ao lucro presumido é facultativa[82], considerando que o lucro real é o regime geral de apuração do Imposto sobre a Renda. Ocorre que, crê-se, esta premissa da forma como aplicada não é bastante para a dedução de ausência de ofensa à isonomia tributária.

Isto porque, diferentemente do que assevera a Ministra Ellen Gracie, acredita-se que há sim uma medida de comparação adequada para verificar eventual ofensa à igualdade. Como já mencionado anteriormente, a determinação da medida de comparação é um trabalho complexo e, talvez, o maior desafio quando se fala de classificação para fins de isonomia. Se considerarmos como verdadeira tal afirmação, que não há medida de comparação adequada para a aferição da isonomia, também será verdade a afirmação do Ministro Dias Toffoli de que as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes na importação têm natureza extrafiscal e que não se prestam à *concretização do princípio da isonomia*. No entanto, acredita-se que a igualdade é valor que não se possa abrir mão, trata-se de uma garantia que irradia uma prescrição a todo o ordenamento jurídico. Portanto, mesmo os tributos com vocação preponderantemente extrafiscal devem refletir a isonomia, ocorre que, nestes casos, a medida de comparação não será a capacidade contributiva. A medida de comparação que guarda relação com a finalidade da classificação para o caso é a equivalência da carga tributária, aqui relativamente às contribuições sociais, que bens e serviços estrangeiros suportam comparativamente à carga tributária que bens e serviços nacionais suportam.

---

[82] Lei 9.718/98:
Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou a R$ 6.500.000,00 (seis milhões e quinhentos mil reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013)
§ 1° A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação a todo o ano-calendário.
§ 2° Relativamente aos limites estabelecidos neste artigo, a receita bruta auferida no ano anterior será considerada segundo o regime de competência ou de caixa, observado o critério adotado pela pessoa jurídica, caso tenha, naquele ano, optado pela tributação com base no lucro presumido.

Considerando que as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes na importação são tributos distintos das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre o faturamento e receita bruta, especialmente no que diz respeito às suas bases de cálculo, a equivalência da carga tributária relativamente que tais contribuições geram, embora não possa ser absoluta, deve ser o mais próxima possível, sob pena, diante do critério de comparação "carga tributária", violarem sim o princípio da igualdade.

É com reverência que se discorda da posição adotada pelo Supremo Tribunal Federal, mas, acredita-se que no julgamento em tela, foram ignorados alguns elementos, a saber, que todos os tributos devem refletir o valor da igualdade e certas características das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre o faturamento e a receita bruta, o que conduziu à interpretação de que não há violação ao princípio da igualdade nas contribuições sociais incidentes na importação.

Assim, para melhor enfrentar os argumentos da Suprema Corte, passa-se à análise detalhada dos elementos que se considera terem sido ignorados.

3.3.2.1. Lucro presumido: a questão da facultatividade e a escolha da consequência jurídica

A cumulatividade das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre o faturamento e receita bruta está relacionada à opção pelo regime de apuração do Imposto do Imposto Sobre a Renda, sendo que os contribuintes que apurarem o imposto com base no lucro presumido, consequentemente, apurarão as contribuições sociais em análise cumulativamente, enquanto que os contribuintes que apurarem o imposto com base no lucro real apurarão as contribuições sociais de forma não-cumulativa, é o que prescrevem os artigos 8º, II da Lei 10.637/2002 e 10, II da Lei 10.833/2003.

No regime cumulativo, as alíquotas, gerais, das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS são de 0,65% e 3%, respectivamente, enquanto que no regime não-cumulativo as alíquotas são de 1,65% e 7,6%, respectivamente, mas, de acordo com a não-cumulatividade, os contribuintes poderão descontar créditos calculados em relação a determinados dispêndios, conforme dispõem os artigos 3º da Lei 10.637/2002 e Lei 10.833/2003.

Como visto no tópico anterior, a apuração do imposto sobre a renda com base no lucro presumido é uma faculdade da pessoa jurídica cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R$ 78.000.000,00 e que não esteja obrigada à apuração

do imposto com base no lucro real[83]. A conclusão lógica que se pode ter disto é que a opção ao regime cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre faturamento e receita bruta também é facultativa.

Simples seria aplicar esta lógica de forma ampla e irrestrita, mas, a apuração das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre faturamento e receita bruta será compulsória para determinadas pessoas ou para determinados tipos de receitas, isto, contudo, será objeto de análise do tópico a seguir, de modo que aqui os esforços ficarão concentrados apenas em verificar se a facultatividade do regime cumulativo das contribuições sociais é elemento suficiente para afastar qualquer sombra de violação à isonomia quando os contribuintes em regimes distintos, cumulativo e não-cumulativo, realizam operações de importação de bens e serviços tributadas pelas contribuições ao PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação.

Também vale relembrar que, de acordo com o artigo 8º da Lei 10.865/2004, as alíquotas das contribuições sociais incidentes na importação serão as mesmas que as das contribuições internas apuradas de forma não-cumulativa, exceto para a importação de bens cujas alíquotas foram majoradas para compensar as diferenças de bases de cálculo, e que, de acordo com o artigo 15, também da Lei 10.685/2004, aos contribuintes que apurarem as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS de forma não-cumulativa também é garantido descontos de créditos decorrentes das importações tributadas pelas contribuições ao PIS/PASEP-Importação e pela COFINS-Importação:

> Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

---

[83] Lei 9.718/98:
Art. 14. Estão obrigadas à apuração do lucro real as pessoas jurídicas:
I - cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses; (Redação dada pela Lei nº 12.814, de 2013)
II - cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta;
III - que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior;
IV - que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto;
V - que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal pelo regime de estimativa, na forma do art. 2° da Lei n° 9.430, de 1996;
VI - que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring).
VII - que explorem as atividades de securitização de créditos imobiliários, financeiros e do agronegócio. (Incluído pela Lei nº 12.249, de 2010)

> I - na hipótese do inciso I do caput do art. 3º , de: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)
> a) 2,1% (dois inteiros e um décimo por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)
> b) 9,65% (nove inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Cofins-Importação; e (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015)
> II - na hipótese do inciso II do caput do art. 3º , de: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015)
> a) 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Contribuição para o PIS/Pasep-Importação; e (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)
> b) 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a Cofins-Importação. (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)
>
> Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nº s 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 200 3, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses: (Redação dada pela Lei nº 11.727, de 2008) (Produção de efeitos) (Regulamento)
> I - bens adquiridos para revenda;
> II – bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;
> III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;
> IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;
> V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)

Depreende-se dos dispositivos legais acima transcritos que, em certa medida, há equivalência de carga tributária, no que tange às contribuições sociais, entre bens e serviços importados e bens e serviços nacionais comercializados pelos contribuintes sujeitos ao regime não-cumulativo das contribuições ao PISPASEP e a COFINS.

A questão central deste ponto é apurar se a recuperabilidade das contribuições sociais, incidentes na importação pelas pessoas jurídicas que apuram as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre o faturamento e receita bruta de forma não-cumulativa, estabelece um tratamento tributário desigual entre estes e as pessoas jurídicas que apuram as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre o faturamento e receita bruta de forma cumulativa e, portanto, se há violação ao princípio da igualdade.

Para a análise proposta, é preciso consignar que os princípios da ordem econômica também devem ser observados. Isto porque, considerando que o Direito (ordenamento jurídico) é um sistema normativamente fechado, considera-se que sua aplicação e interpretação devem se dar de acordo com os elementos por ele próprio fornecidos. Neste sentido assevera Paulo de Barros CARVALHO[84] que *"o processo de interpretação não pode*

[84] CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 131 (nota 60).

abrir mão das unidades enunciativas esparsas do sistema positivo; elaborando suas significações frásicas para, somente depois, organizar as entidades normativas (sentido estrito)".

Ainda, embora normativamente fechado, o ordenamento jurídico sempre terá uma abertura para a realidade, e por esta razão é que se diz que o ordenamento jurídico positivado é normativamente fechado, mas, cognitivamente aberto. Não poderia ser de outra forma, na medida em que se tem por norma jurídica (em sentido estrito) a significação que se constrói pela leitura dos textos do direito positivo[85]. O ordenamento positivo, como sistema, é fechado sob a ótica operacional, sendo autopoiético, mas, aberto do ponto de vista cognitivo. Neste sentido, Misabel Abreu Machado DERZI[86], calcada nas lições de Luhmann assevera:

> A abertura para o real possibilita o aperfeiçoamento da ordem positiva, através das correções feitas pelo legislador nas leis que alimentam o sistema; igualmente viabiliza as mudanças nos conceitos, substituídos que são, com o evoluir do Direito, por outros conceitos socialmente mais adequados [...].
> O real contingente impulsiona as operações internas do sistema, suas irritações e perturbações. Tal fenômeno explica as mutações sistêmicas e a relevância das técnicas de estabilização das expectativas.

Diante desta mutabilidade do sistema, devem-se adotar princípios e técnicas para minimizar a imprevisibilidade da evolução normativa, prestigiando a segurança jurídica manifestada por princípios constitucionais.

Ainda sobre as noções de sistema jurídico, vale ressaltar que este, como tal, é uno e incindível, ou seja, por se tratar da reunião de elementos que se inter-relacionam, este não pode ser dividido em partes. Desta feita, as classificações de ramos do sistema jurídico ou, subsistemas se dão apenas para fins didáticos. Significa dizer que, embora o isolamento de um grupo de normas jurídicas específicas (disciplinas/ramos) seja útil na medida em que proporciona um entendimento melhor do objeto estudado, este somente se dá no campo da didática.

Considerando ser o sistema jurídico uno, o que se verifica é, de acordo com as lições de Paulo Ayres BARRETO, que a interdisciplinaridade de ramos do direito pode ser utilizada como instrumento proporcionador de uma *adequada valoração do fato jurídico*[87]. É neste ponto que a análise interdisciplinar dos subsistemas jurídicos, partes de um todo,

---

[85] CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 131. (nota 59)

[86] DERZI, Misabel Abreu Machado. O planejamento tributário e o buraco do real. Contraste entre a completabilidade do Direito Civil e a vedação da completude no Direito Tributário. In. FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico. (Org.). Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier: Economia, Finanças Públicas e Direito Fiscal. Vol. 2. Coimbra: Almedina, 2013, pp. 403.

[87] BARRETO, Paulo Ayres. Ordenamento e sistemas jurídicos. In CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); CARVALHO, Aurora Tomazini de (org.). Construtivismo Lógico Semântico. Vol. I. São Paulo Noeses, 2014, p. 265.

revela-se instrumento útil ao intérprete para uma adequada valoração do fenômeno da tributação por meio das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação.

Nesta esteira, consoante a prescrição do art. 170 da Constituição Federal de 1988, a Ordem Econômica Brasileira tem por princípios, entre outros, a livre concorrência. Com base no princípio da livre concorrência, os agentes de mercado têm a liberdade para organizar suas atividades econômicas da maneira que lhes for mais eficiente para que possam competir com os demais agentes, não cabendo ao Estado interferir de maneira a causar desequilíbrios concorrenciais. Todavia, ao Estado é conferido, pelo Art. 174 da Constituição[88], o poder de intervir na livre concorrência para corrigir desequilíbrios e/ou falhas de mercado. Neste sentido, assevera Luís Eduardo SCHOUERI que o princípio da livre concorrência está *"diretamente ligado à correção dos mecanismos do mercado, refletindo, por exemplo, nas normas tributárias indutoras, na mitigação do princípio da legalidade e no afastamento do princípio da anterioridade com relação a alguns tributos"*[89].

Como observado pelo mencionado autor, os tributos podem ser meios de correção de falhas de mercado. No entanto, não podem ser os tributos elementos que causem desequilíbrios concorrências ou falhas de mercado. Sabemos que, por mais equânime que um tributo possa ser, a sua instituição interferirá fatalmente na economia; seja porque ele desloca o ponto de equilíbrio dos elementos econômicos na medida em que influencia a disponibilidade de oferta de demanda, seja pelo simples fato que com a sua instituição haverá menos recursos no mercado[90]. Contudo, os tributos devem ser neutros, ou o mais neutro possível, em termos econômicos.

O ordenamento jurídico é um sistema uno e incindível didaticamente divido em ramos para que otimizar a análise do objeto estudado. Desta forma, uma consideração interdisciplinar entre os ramos do direito é um instrumento necessário para que o intérprete possa valorar adequadamente o fato jurídico. Não obstante, a interpretação dos subsistemas deve ser feita sempre à luz de regras e princípios próprios, prevalecendo desta forma os critérios de resolução de antinomia.

Assim sendo, considera-se que uma análise interdisciplinar entre o direito tributário e o direito econômico possa ser um instrumento revelador da violação ao princípio isonomia

---

[88] Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

[89] SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 106.

[90]SCHOUERI, Luis Eduardo. Op. cit., p. 35-39. (nota 18)

tributária na tributação das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

Isto porque, estas contribuições foram instituídas estabelecendo-se tratamento tributário distinto para contribuintes que não necessariamente se encontram em situação econômica distinta. Estas contribuições estabelecem um critério de recuperabilidade da carga tributária incidente na importação para contribuintes sujeitos à incidência não-cumulativa das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a receita bruta, enquanto contribuintes sujeitos ao regime cumulativo das referidas contribuições arcam com uma alta carga tributária na importação, comparativamente com a que recebem no cenário interno, sem qualquer chance de recuperação do tributo incidente na importação.

Diante destas noções, é inconcebível a ideia de que a tributação traga transtornos à livre concorrência. Mas, como se pode verificar das informações acima, a tributação por meio das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação como está positivada implica em tratamento tributário distinto aos contribuintes podendo inclusive representar distorções à livre concorrência.

A opção pelo lucro real com o objetivo exclusivo de promover uma “recuperação” das contribuições ao PIS/ PASEP-Importação e da COFINS-Importação e, nesta esfera de tributação, alcançar equidade tributária como sugere o STF, pode gerar desequilíbrio concorrencial decorrente da incidência de outros tributos. A livre escolha, quando permitido pelo ordenamento, da forma de apuração de tributos é um dos elementos que contribui para a livre concorrência, pois permite às empresas escolher a melhor (menor) carga tributária que a legislação lhes autoriza ter. Sob a ótica do direito econômico, todas as pessoas têm a liberdade de se organizarem da maneira que lhes seja mais eficiente para que esta possa concorrer livremente no mercado.

Embora as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre o faturamento e receita bruta sejam distintas das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, de acordo com a justificação destas últimas, deve haver entre bens/serviços nacionais e bens/serviços importados do exterior equidade em termos de carga tributária.

Ocorre que, na medida em que se autorizam créditos das importações tributadas para determinada parcela de sujeitos passivos e não se autoriza para outra parcela de sujeitos passivos a carga tributária final do bem/serviço fica desarmônica, sendo que, nesta última hipótese a carga tributária entre produtos nacionais e importados é descompassada e a tributação pode gerar uma falha de mercado.

Veja que essa diferença de tratamento sequer serve à finalidade das contribuições sociais incidentes sobre a importação, dado que não gera equivalência tributária entre bens e serviços importados e bens e serviços nacionais, ao contrário, gera um desequilíbrio, favorecendo em algum nível o mercado nacional, mas, esse ponto será melhor explorado no próximo capítulo.

Não é o mencionado entrave à livre concorrência o único problema que se pode verificar nesta análise. Ainda cumpre analisar a questão da isonomia.

Não parece haver entre contribuintes sujeitos às contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS incidentes sobre o faturamento e receita bruta pelo regime cumulativo e contribuintes sujeitos às contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS incidentes sobre o faturamento e receita bruta pelo regime não-cumulativo essencial diferença, em termos de capacidade contributiva, que justificaria, para fins de igualdade, tratamento tributário distinto sobre as importações realizadas por estes contribuintes, o que dá indícios de ofensa à isonomia. E afirma-se isto mesmo considerando que há facultatividade no regime que não permite a recuperabilidade das contribuições sociais incidentes na importação.

Isto porque, conforme leciona Klaus TIPKE, as situações em que há escolha das consequências jurídicas, no âmbito tributário, afronta a capacidade contributiva, e por conseguinte, afronta à igualdade. Isto se deve ao fato que, havendo o direito de escolha da consequência jurídica, o contribuinte não será tributado necessariamente de acordo com sua capacidade contributiva, podendo sofrer, mediante uma escolha, uma tributação maior do que aquela que isonomicamente deveria suportar. Nesta linha Klaus TIPKE e Douglas YAMASHITA afirmam:

> *Princípio da capacidade contributiva: não tolera direitos de escolha da consequência jurídica.*
> Do princípio da capacidade contributiva resulta certas consequências jurídicas. Fere-se não só o princípio da legalidade, mas, também o princípio da tributação isonômica segundo a capacidade contributiva, quando ao contribuinte são concedidos por lei ou norma administrativa direitos de escolha da consequência jurídica. [91]

No caso em tela, têm-se que a "facultatividade" do regime que não permite a recuperação das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação na tributação de contribuições sociais gera uma espécie de punição a quem faz a escolha.

Assim, considera-se que tal faculdade não pode ser invocada como justificativa para o estabelecimento de tão desigual tratamento tributário, sob pena de violação do princípio da isonomia. Assim sendo, entendemos que a atual sistemática das contribuições

---

[91] TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. Op. cit., p. 35. (nota 76)

PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação configura afronta ao princípio da isonomia tributária.

3.3.2.2. Obrigatoriedade ao regime cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta

Como postulado acima, a facultatividade do regime cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, não é elemento hábil para afastar a aplicação de tratamento isonômico, na tributação das contribuições sociais incidentes na importação, entre os que fazem esta escolha e aqueles que optam pelo regime não-cumulativo das mencionadas contribuições. Ora, se há afronta à igualdade no caso da facultatividade tanto mais vai haver quando sequer há o direito de escolha da consequência jurídica.

Conforme dispõem os artigos 8º da Lei 10.637/2002, 10 e 15 da Lei 10.833/2003, algumas pessoas e alguns tipos de receitas, independentemente do regime de apuração do imposto sobre a renda e, portanto, de forma compulsória, apurarão as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS com base no regime cumulativo:

> Art. 8o Permanecem sujeitas às normas da legislação da contribuição para o PIS/Pasep, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1o a 6o:
> I – as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6o, 8o e 9o do art. 3o da Lei no 9.718, de 27 de novembro de 1998 (parágrafos introduzidos pela Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001), e Lei no 7.102, de 20 de junho de 1983;
> II – as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
> III – as pessoas jurídicas optantes pelo Simples;
> IV – as pessoas jurídicas imunes a impostos;
> V – os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição de 1988;
> VI - (VETADO)
> VII – as receitas decorrentes das operações:
> a) (Revogado pela Lei nº 11.727, de 2008)
> b) sujeitas à substituição tributária da contribuição para o PIS/Pasep;
> c) referidas no art. 5o da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998;
> VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;
> IX - (VETADO)
> X - (VETADO); (Redação dada pela Lei nº 12.973,de 2014)
> XI - as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens. (Incluído pela Lei nº 10.684, de 30.5.2003)
> XII – as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita. (Incluído pela Lei nº 12.693, de 2012)
> XIII - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

Art. 10. Permanecem sujeitas às normas da legislação da COFINS, vigentes anteriormente a esta Lei, não se lhes aplicando as disposições dos arts. 1o a 8o:
I - as pessoas jurídicas referidas nos §§ 6o, 8o e 9o do art. 3o da Lei no 9.718, de 1998, e na Lei no 7.102, de 20 de junho de 1983;
II - as pessoas jurídicas tributadas pelo imposto de renda com base no lucro presumido ou arbitrado;
III - as pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES;
IV - as pessoas jurídicas imunes a impostos;
V - os órgãos públicos, as autarquias e fundações públicas federais, estaduais e municipais, e as fundações cuja criação tenha sido autorizada por lei, referidas no art. 61 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias da Constituição;
VI - sociedades cooperativas, exceto as de produção agropecuária, sem prejuízo das deduções de que trata o art. 15 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, e o art. 17 da Lei no 10.684, de 30 de maio de 2003, não lhes aplicando as disposições do § 7o do art. 3o das Leis nos 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e as de consumo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
VII - as receitas decorrentes das operações:
a) referidas no inciso IV do § 3o do art. 1o; (Vide Medida Medida Provisória nº 413, de 2008) (Vide Lei nº 11.727, de 2008) (Vigência)
b) sujeitas à substituição tributária da COFINS;
c) referidas no art. 5o da Lei no 9.716, de 26 de novembro de 1998;
VIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de telecomunicações;
IX - as receitas decorrentes de venda de jornais e periódicos e de prestação de serviços das empresas jornalísticas e de radiodifusão sonora e de sons e imagens; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
X - as receitas submetidas ao regime especial de tributação previsto no art. 47 da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002;
XI - as receitas relativas a contratos firmados anteriormente a 31 de outubro de 2003:
a) com prazo superior a 1 (um) ano, de administradoras de planos de consórcios de bens móveis e imóveis, regularmente autorizadas a funcionar pelo Banco Central;
b) com prazo superior a 1 (um) ano, de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços;
c) de construção por empreitada ou de fornecimento, a preço predeterminado, de bens ou serviços contratados com pessoa jurídica de direito público, empresa pública, sociedade de economia mista ou suas subsidiárias, bem como os contratos posteriormente firmados decorrentes de propostas apresentadas, em processo licitatório, até aquela data;
XII - as receitas decorrentes de prestação de serviços de transporte coletivo rodoviário, metroviário, ferroviário e aquaviário de passageiros;
XIII - as receitas decorrentes de serviços: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
a) prestados por hospital, pronto-socorro, clínica médica, odontológica, de fisioterapia e de fonoaudiologia, e laboratório de anatomia patológica, citológica ou de análises clínicas; e (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
b) de diálise, raios X, radiodiagnóstico e radioterapia, quimioterapia e de banco de sangue; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
XIV - as receitas decorrentes de prestação de serviços de educação infantil, ensinos fundamental e médio e educação superior.
XV - as receitas decorrentes de vendas de mercadorias realizadas pelas pessoas jurídicas referidas no art. 15 do Decreto-Lei no 1.455, de 7 de abril de 1976; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
XVI - as receitas decorrentes de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiros, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e as decorrentes da prestação de serviço de transporte de pessoas por empresas de táxi aéreo; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)

> XVII - as receitas auferidas por pessoas jurídicas, decorrentes da edição de periódicos e de informações neles contidas, que sejam relativas aos assinantes dos serviços públicos de telefonia; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
> XVIII – as receitas decorrentes de prestação de serviços com aeronaves de uso agrícola inscritas no Registro Aeronáutico Brasileiro (RAB); (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
> XIX – as receitas decorrentes de prestação de serviços das empresas de call center, telemarketing, telecobrança e de teleatendimento em geral; (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
> XX - as receitas decorrentes da execução por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil; (Redação dada pela Lei nº 13.043, de 2014)
> XXI – as receitas auferidas por parques temáticos, e as decorrentes de serviços de hotelaria e de organização de feiras e eventos, conforme definido em ato conjunto dos Ministérios da Fazenda e do Turismo. (Incluído pela Lei nº 10.865, de 2004)
> XXII - as receitas decorrentes da prestação de serviços postais e telegráficos prestados pela Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)
> XXIII - as receitas decorrentes de prestação de serviços públicos de concessionárias operadoras de rodovias; (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)
> XXIV - as receitas decorrentes da prestação de serviços das agências de viagem e de viagens e turismo. (Incluído pela Lei nº 10.925, de 2004)
> XXV - as receitas auferidas por empresas de serviços de informática, decorrentes das atividades de desenvolvimento de software e o seu licenciamento ou cessão de direito de uso, bem como de análise, programação, instalação, configuração, assessoria, consultoria, suporte técnico e manutenção ou atualização de software, compreendidas ainda como softwares as páginas eletrônicas. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
> XXVI - as receitas relativas às atividades de revenda de imóveis, desmembramento ou loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e construção de prédio destinado à venda, quando decorrentes de contratos de longo prazo firmados antes de 31 de outubro de 2003; (Incluído dada pela Lei nº 11.196, de 2005)
> XXVII – (VETADO) Incluído e vetado pela Lei nº 11.196, de 2005)
> XXVIII - (VETADO); (Incluído e vetado pela Lei nº 12.766, de 2012)
> XXIX - as receitas decorrentes de operações de comercialização de pedra britada, de areia para construção civil e de areia de brita. (Incluído pela Lei nº 12.766, de 2012)
> XXX - as receitas decorrentes da alienação de participações societárias. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)
> § 1o Ficam convalidados os recolhimentos efetuados de acordo com a atual redação do inciso IX deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 11.051, de 2004)
> § 2o O disposto no inciso XXV do caput deste artigo não alcança a comercialização, licenciamento ou cessão de direito de uso de software importado. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)
>
> Art. 15. Aplica-se à contribuição para o PIS/PASEP não-cumulativa de que trata a Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, o disposto: (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)
> [...]
> V - nos incisos VI, IX a XXVII do caput e nos §§ 1o e 2o do art. 10 desta Lei; (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)
> [...]

Como já observado, o Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 559.937/RS não enfrentou estas peculiaridades das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS. A situação em análise nega a premissa utilizada pela Suprema Corte que conclui não haver

violação à igualdade dada a facultatividade do regime cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS.

Ocorre que, como se infere da legislação pertinente, há circunstâncias em que o importador não poderá optar pelo regime não-cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, posto que obrigado ao regime cumulativo. Ou seja, não há qualquer possibilidade de recuperação das contribuições sociais incidentes na importação nas hipóteses dos artigos 8º da lei 10.637/2002 e 10 e 15 da Lei 10.833/2003. Não que, como já defendido, a facultatividade afaste a afronta à igualdade. Mas, para os casos em que a facultatividade inexiste, a violação à isonomia é ainda mais evidente.

3.3.2.3.Alíquota adicional da COFINS-Importação e a facultatividade da CPRB

Como já explorado, na implantação do Plano Brasil Maior, a fim de estimular a contratação formal em determinados setores, foi criada a Contribuição Previdenciária incidente sobre a Receita Bruta que seria devida por determinados contribuintes em substituição à contribuição previdenciária incidente sobre a folha de pagamentos. Em síntese, os setores contemplados recolheriam suas contribuições previdenciárias sobre a receita bruta com alíquotas que, atualmente, variam de 1% a 4,5%, ao invés de recolherem 20% sobre a folha de pagamentos, por isso a medida ficou conhecida como “desoneração da folha de pagamentos”.

A CPBR atinge alguns setores da economia de duas maneiras: (i) sobre a receita bruta decorrente da atividade desonerada preponderante da empresa (CNAE - Classificação Nacional de Atividades Econômicas) e/ou (ii) sobre a receita bruta decorrente da fabricação de determinados produtos. A desoneração da fabricação de produtos atualmente tem alíquotas de 1%, 1,5% ou 2,5%, conforme dispõe o art. 8º-A da Lei 12.546/11.

Dado que, com a CPRB, alguns produtos passaram a ter mais uma incidência tributária, foi incluído ao art. 8º da Lei 10.865/04 o parágrafo 21 que institui a alíquota adicional da COFINS-Importação. Originalmente, com a MP 540/11, posteriormente convertida na Lei 12.546/11, a alíquota adicional era de 1,5%. Atualmente, com a redação dada pela Lei 13.670/18, a alíquota adicional da COFINS- Importação foi fixada 1%.

Até aqui não haveria problemas no que tange a igualdade posto que, a rigor, os produtos incluídos na desoneração da folha de pagamentos têm uma carga maior. No entanto, a CPRB que no início de vigência era compulsória, passou a ser facultativa a partir da edição

da Lei 13.161/15. Significa dizer que, independentemente de apurar contribuir à previdência social com base na receita bruta ou com base na folha de pagamentos, os importadores dos produtos desonerados estarão sujeitos à alíquota adicional da COFINS-Importação.

Seguindo a premissa fixada pelo STF no julgamento do RE 559.937/RS, a situação em que uma empresa não optante pela CPRB importar os produtos desonerados, dado que a sujeição à CPRB é facultativa, não haveria ofensa à isonomia.

No entanto, como consignado, considera-se que os direitos que impliquem em escolha da consequência jurídica, no âmbito tributário, representam violação ao princípio da capacidade contributiva e, por conseguinte, viola o princípio da igualdade. Portanto, os argumentos relativos à facultatividade da CPRB como elemento que exclui a violação à igualdade, assim como na facultatividade do regime cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS, não poderão ser invocados.

Por fim, para que haja clareza e enfrentamento de todas as circunstâncias relacionadas ao tema, é preciso deixar consignado que há um argumento que justificaria a manutenção da alíquota adicional da COFINS-Importação. Conforme mencionado, a desoneração da folha de pagamentos atinge alguns setores da economia de duas maneiras: a primeira em relação à receita bruta das atividades dos CNAE desonerados e, a segunda, que é a questão relevante para este ponto, em relação à receita bruta da fabricação dos produtos desonerados. Contudo, a alíquota adicional da COFINS-Importação é exigível ao importador dos produtos desonerados, no entanto, o importador não será necessariamente fabricante dos produtos desonerados. Veja que a desoneração não se aplica à simples comercialização, mas, à receita decorrente da fabricação dos produtos desonerados.

Diferentemente com o que acontece em relação ao importador optante pelo lucro presumido e, por conseguinte, sujeito ao regime cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS, ou ainda em relação ao importador obrigado ao regime cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS, não se observa, na situação em análise, uma relação direta entre a carga tributária da importação e a carga tributária do mercado interno.

Assim sendo, a manutenção da alíquota adicional da COFINS-Importação se justificaria como forma de manter o equilíbrio entre a carga tributária da importação e carga tributária do produto nacional.

De toda forma, é preciso manter em mente que em sendo o importador dos produtos desonerados pessoa que também fabrica, no mercado interno, os mesmos produtos desonerados, mas, e não optante pela CPRB haverá o mesmo tipo de desequilíbrio verificado

na questão das contribuições sociais incidentes sobre o faturamento cumulativamente e as contribuições sociais incidentes na importação.

De acordo com as lições de Francisco LAPPORTA, as "*regras sempre têm defeitos*"[92],esses defeitos decorrem (i) da falta de univocidade inerente à linguagem, (ii) de generalidades e de particularismos carregados nas regras; (iii) e da impossibilidade de o legislador, no momento de produção das normas prever todas as circunstâncias que poderão ser ou deverão ser abrangidas por aquela determinada norma. No caso em análise, vê se que a regra da alíquota adicional da COFINS-Importação está carregada de uma generalidade, na medida em que se considera que "toda pessoa jurídica fabricante dos produtos desonerados são optantes da CPRB" e, assim sendo, seria justificável que "toda a importação dos produtos desonerados sujeite-se à alíquota adicional da COFINS-Importação". Tal generalidade se justifica como isonômica especialmente porque a CPRB foi concebida originalmente como um tributo compulsório e, somente após quatro anos de sua vigência que a sujeição à desoneração da folha de pagamentos passou a ser facultativa. Portanto, somente após à facultatividade da CPRB é que a generalidade passa a ser um *defeito da regra*.

As regras normalmente são estabelecidas de forma ampla e geral para atingir todas as pessoas que se encontram nas hipóteses que estabelece. Por serem amplas e gerais, as regras ostentam um valor de justiça na medida que estabelecem tratamento isonômico àqueles que a elas se sujeitam. Frederick SCHAUER[93] assevera que, muito mais comumente do que as pessoas desejam ou reconhecem, as tomadas de decisões são carregadas de generalizações pautadas em probabilidades atuariais. Entretanto, a consequência decorrente da generalização é que uma pessoa ou um determinado grupo de pessoas poderão ser prejudicados. Considera o mencionado autor que a generalidade em determinadas situações pode produzir um efeito diferente daquele pensado pelo legislador ao elaborar uma regra genérica, sendo que se o legislador de antemão tivesse previsto as particularidades do caso concreto e o resultado indesejado pela aplicação da regra a este teria produzido a norma de forma de diferente, de forma a contemplar a sua exceção.

Na questão em tela, crê-se que a generalidade da regra que dispõe sobre alíquota adicional da COFINS-Importação implica, para alguns sujeitos da regra, um resultado não isonômico.

---

[92] LAPORTA, Francisco. El império de la ley, una visión actual. Editorial Trotta, Madrid, 2007, p. 133.
[93] SCHAUER, Frederick. Generality and Equality. IN: *Law ad Philosophy*. May 1997, Vol. 16, p. 282.

3.3.2.4. Alíquotas diferenciadas para bens e serviços

Com o reconhecimento da inconstitucionalidade pelo STF, no julgamento do RE 559.937/RS, de parte do inciso I, do art. 7º da Lei 10.865/04 que assim dispunha sobre a base de cálculo das contribuições ao PISPASEP-Importação e da COFINS-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*", houve por bem o legislador ordinário (MP 668/15 convertida na Lei 13.137/15) elevar, para as importações de bens, as alíquotas das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação de, respectivamente, 1,65% e 7,6% para 2,10% e 9,65%, justificando que tal majoração seria necessária para que esta tributação ficasse mais simétrica com as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre a receita bruta. Para a importação de serviços as alíquotas permaneceram as mesmas, 1,65% e 7,6%, considerando que o ICMS não onera as operações com serviços e, assim sendo, para os serviços a decisão do Supremo não trouxe impactos.

Ocorre que, o parágrafo 9º, do art. 195 da Constituição Federal permite que sejam instituídas alíquotas diferenciadas em *razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho* apenas para as contribuições previstas no inciso I, do caput do mencionado dispositivo, ou seja, no caso em análise, o constituinte permite alíquotas diferenciadas apenas para as contribuições PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre o faturamento e receita bruta:

> § 9º As contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 47, de 2005)

Neste sentido, conforme adverte Ricardo Mariz de OLIVEIRA, as diferentes alíquotas das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação para bens e serviços implicaria em afronta à isonomia:

> O mesmo já não pode ser dito quanto à diferenciação de alíquotas prevista na Lei nº 10.865 para a contribuição sobre a importação de bens ou serviços, que não encontra fundamento em qualquer disposição constitucional, inclusive no §9º, que autoriza distintas alíquotas mas não se aplica à contribuição do inciso IV, nem no § 12, que apenas trata da dedução da contribuição quando do cálculo das contribuições sobre receitas, sem tratar de alíquota da própria contribuição sobre importações. [94]

---

[94] OLIVEIRA, Ricardo Mariz. COFINS - Importação e PIS/PASEP- Importação. In ROCHA, Valdir de Oliveria (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. Volume 8º. São Paulo: Dialética, 2004, p. 423.

Embora a diferença de alíquotas possa representar uma violação à igualdade entre setores (bens/serviços), ela atende à justificação das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, uma vez que, em razão das diferentes bases destas contribuições e as contribuições incidentes sobre a receita, haverá, maior simetria de carga tributária.

3.3.3. Da crítica sobre a complexidade gerada na instituição de um sistema mais igualitário

Pode-se extrair do tópico anterior que as contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação podem gerar, em algumas circunstâncias, tratamento anti-isonômico. Então, qual seria solução para restabelecer a igualdade?

Acredita-se que, se o legislador encontrou uma maneira de recuperação das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação para um determinado grupo de sujeitos passivos (aqueles sujeitos à sistemática não-cumulativa na apuração das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS) também deveria encontrar uma forma de tributar de forma equânime os contribuintes que não podem se creditar das importações tributadas pelas contribuições ao PIS/PASEP-Importação e pela COFINS-Importação para atender à isonomia tributária.

Não se quer dizer com isto que não deva haver a possibilidade de creditamento das importações tributadas por aqueles contribuintes sujeitos à apuração das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS (internas) pelo regime da não-cumulatividade, pois isto sem dúvida configuraria uma frontal violação ao princípio da não-cumulatividade. O que se deve compreender, no entanto, é que a opção pela não-cumulatividade deve ser coerente conforme adverte Humberto Ávila:

> "Com efeito, as Leis n°s 10.637/02 e 10.833/03 instituíram o regime não cumulativo para as contribuições para o PIS/PASEPe a Cofins. O aumento das alíquotas, de 0,65% e 3% para 1,65% e 7,6%, respectivamente, foi justificado pela própria possibilidade de o contribuinte poder deduzir os créditos embutidos no valor dos bens comprados e no valor dos serviços tomados. Vale dizer: o legislador tomou a decisão fundamental de instituir o regime não cumulativo para as contribuições sociais, adotando-o como princípio diretivo e estabelecendo a capacidade compensatória de créditos anteriores como critério de diferenciação entre os contribuintes para afastar o efeito econômico perverso do acúmulo da carga tributária durante o ciclo econômico. Insista-se: o legislador, pouco importa, até poderia ter uma liberdade de configuração maior ou menor a respeito de qual regime adotar, mas, de fato, terminou por adotar o regime não cumulativo de modo expresso e com uma finalidade inequívoca. Aqui entra em cena o "postulado do legislador coerente": tendo tomado a decisão fundamental de instituir o regime não cumulativo, deve desenvolvê-la de modo consequente e isento de

> contradições, sob pena de violar a norma fundamental da igualdade, pouco importando – reitere-se, uma vez mais – se o regime não cumulativo é ou não uma imposição constitucional. A igualdade é, e das maiores." [95]:

Considera-se que a mesma coerência lógica deve permear a legislatura também para os tributos cumulativos. Verifica-se que não há coerência em tributar as importações em patamares relativos às hipóteses em que há recuperabilidade tributária para contribuintes que não podem valer-se da sistemática de recuperação tributária.

Desta maneira, uma forma de trazer uma carga tributária mais isonômica seria estabelecer dois patamares de alíquotas para contribuições incidentes sobre à importação, ou seja, alíquotas equivalentes à tributação da contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS sobre a receita apurada de forma não-cumulativa para os importadores sujeitos internamente à contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS sobre a receita apurada de forma não-cumulativa, e alíquotas equivalentes à tributação da contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS sobre a receita apurada de forma cumulativa para os importadores sujeitos internamente à contribuição ao PIS/PASEP e à COFINS sobre a receita apurada de forma cumulativa, já que estes contribuintes não têm direito ao creditamento das importações oneradas.

Veja que isto seria a adoção de um particularismo para prevenir a violação da isonomia decorrente da generalidade da norma.

Ainda, seria possível considerar que, é mais equilibrada, em se tratando da carga tributária aplicável a produtos/serviços nacionais e produtos/serviços importados do exterior, e mais equânime para os sujeitos passivos, no que diz respeito à isonomia tributária, a adoção de alíquotas da contribuição ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação nos mesmos patamares das alíquotas das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS incidentes sobre o faturamento e receita bruta pelo sistema cumulativo, ou seja, 0,65% para o PIS/PASEP e 3,0% para a COFINS, sem qualquer possibilidade de creditamento mesmo para os contribuintes sujeitos à sistemática da não-cumulatividade destas contribuições.

Sobre a primeira possibilidade aventada, poderiam ser feitas críticas semelhantes à exposta no item anterior no que diz respeito à impossibilidade de se estabelecer alíquotas diferenciadas para os setores da economia em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, sob pena de violação do §9º do artigo 195 da Constituição Federal, como no caso das alíquotas distintas para a importação de bens e para a importação de serviços. No entanto,

---

[95] ÁVILA, Humberto. O 'Postulado do Legislador Coerente' e a Não-Cumulatividade das Contribuições: COFINS e PIS/PASEP– Importação. In ROCHA, Valdir de Oliveira. Grandes Questões Atuais do Direito Tributário – 11° V, Ed. Dialética. 2007, p. 180.

tal crítica pode ser rebatida considerando-se que o que se sugere não é o estabelecimento de alíquotas diferenciadas em razão atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, mas, somente a fixação de alíquotas correspondentes na importação e no mercado interno para o atendimento da igualdade tributária.

No que tange à segunda possibilidade, poderão ser tecidas críticas no sentido que haveria violação à não-cumulatividade. De fato, este argumento dificilmente pode ser superado. Primeiro porque, como mencionado anteriormente há que se manter uma coerência no sistema da não-cumulatividade que tem por pressupostos que os dispêndios que geram créditos, de acordo com a lei, são aqueles que anteriormente foram tributados pelas contribuições ao PIS/PASEP e pela COFINS, conforme dispõem os artigos 3º da Lei 10.637/02 e 10.833/03. A única maneira de a importação não gerar crédito na apuração das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita é na hipótese de não tributação, como ocorria antes da instituição das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação. Isto fica claro na exposição de motivos da Medida Provisória nº 135, de 30 de outubro 2003, convertida na Lei 10.833/03:

> 3. O modelo proposto traduz demanda de modernização do sistema de custeio da área de seguridade social sem, entretanto, pôr em risco o montante da receita obtida com essa contribuição, na estrita observância da Lei de Responsabilidade Fiscal. Com efeito, constitui premissa básica do modelo a manutenção da carga tributária correspondente ao que hoje se arrecada com a cobrança da referida contribuição.
> 4. Adicionalmente, o modelo possibilita uma maior competitividade dos produtos nacionais, uma vez que os bens importados, por não terem incidência anterior, não geram direito a crédito, ao mesmo tempo em que as exportações são desoneradas.

Por fim, o esforço de criar um sistema mais equânime na tributação das contribuições sociais incidentes sobre a importação também poderia receber uma crítica de que as soluções geram muita complexidade ao sistema. No entanto, o sistema tributário atual relativo às contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS, seja na incidência sobre a receita seja na incidência sobre a importação, já é bastante complexo, e o que se deseja, na verdade, não é criar maior complexidade, mas apenas um espelhamento da tributação interna com a tributação na importação, mantendo-se em vistas o princípio da igualdade.

4. O PRINCÍPIO DO TRATAMENTO NACIONAL E AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E A COFINS-IMPORTAÇÃO

Como já mencionado, a depender da maneira como os Estados legislam sobre a tributação do comércio internacional em determinadas circunstâncias pode haver, além da tributação exclusiva em um dos Estados contratantes, uma dupla tributação internacional ou uma dupla não tributação internacional e como visto, estes dois fenômenos promovem o desequilíbrio do comércio internacional.

O primeiro fenômeno, a dupla tributação internacional, ou bitributação internacional, ocorre quando tributos semelhantes são exigidos, sobre o mesmo o fato, por dois ou mais Estados. Não há um princípio que vede a bitributação internacional, contudo, diante do atual cenário das relações internacionais é desejável que ela seja evitada, isto porque, no que diz respeito à tributação sobre o consumo, ela promove desequilíbrio no comércio internacional uma vez que onera em maior grau – duplamente – bens e serviços importados, implicando em desvantagem competitiva às importações.

O segundo fenômeno, a dupla não tributação internacional, situação em que um fato econômico que, normalmente seria tributado, fica fora da competência tributária dos Estados entre os quais a operação ocorreu. Este fenômeno, no que concerne à tributação sobre o consumo, também representa desequilíbrio ao comércio internacional porque, ao não gravar bens e serviços importados, traz vantagem competitiva às importações.

Como visto, a fim de estabelecer – unilateralmente – a neutralidade tributária, grande parte das nações[96][97], e o Brasil não é exceção, adota o princípio da tributação exclusiva no Estado de destino. Desta forma, garante-se que as importações sejam tributadas – mas não duplamente quando o Estado de origem também adotar o princípio da tributação no Destino

---

[96] Footnote nº 1 of WTO"s Agreement on Subsidies and Countervailing Measures
"1. In accordance with the provisions of Article XVI of GATT 1994 (Note to Article XVI) and the provisions of Annexes I through III of this Agreement, the exemption of an exported product from duties or taxes borne by the like product when destined for domestic consumption, or the remission of such duties or taxes in amounts not in excess of those which have accrued, shall not be deemed to be a subsidy." https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm_01_e.htm

[97] "1.11 For these reasons, there is widespread consensus that the destination principle, with revenue accruing to the country of import where final consumption occurs, is preferable to the orig principle form both a theoretical and pratical standpoint. In fac, the destination principle is the international norm and is sanctioned by World Trade Organization (WTO) rules. OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264271401-en, p. 18.

e desonerando, portanto, as exportações. Vale ressaltar, como outrora já consignado, que a tributação fatalmente traz impactos à economia, uma vez que apresenta reflexos na formação de preço de bens e serviços e porque diminui a quantidade de capital disponível. Portanto, quando se fala de neutralidade tributária, faz-se menção à adoção de práticas tributárias que impactem o mínimo possível na economia e na livre concorrência.

A OCDE, em seu papel de organismo internacional voltado a estabelecer políticas de cooperação internacional para o desenvolvimento econômico, em suas publicações sobre a tributação sobre o consumo nas operações internacionais, traz uma recomendação no sentido de que os países devem estabelecer políticas que proporcionem que os negócios estrangeiros não estejam nem em situação vantajosa nem em situação desvantajosa comparativamente com os negócios domésticos[98], com vistas a que haja no comércio internacional neutralidade tributária.

Pelo princípio da tributação exclusiva no Estado de destino, para além da adoção de uma simples regra de tributação, a neutralidade tributária é alcançada por meio da aplicação da mesma carga tributária incidente no consumo doméstico para as importações[99]. Mas, para que isso realmente ocorra mais um fator deve ser somado à desoneração tributárias das exportações, qual seja, a aplicação às importações pelo Estado Destino de carga tributária equivalente aos similares nacionais. Por isto é que se diz que a adoção da tributação exclusiva no Destino está conectada ao princípio do tratamento nacional.

O princípio do tratamento nacional, ou da não-discriminação tributária, também é conhecido como ajustes fiscais de fronteiras dado que é materializado por meio de adições e subtrações tributárias na fronteira para garantir que a carga tributária incidente sobre as importações seja equivalente à carga tributária incidente sobre o consumo no Estado de Destino, equalizando-se tributação e subsídios à exportação.

Como visto, tanto o princípio do destino, como o princípio da origem, devem respeitar a neutralidade fiscal, mas, conforme elucida Washington Juarez de BRITO FILHO, os ajustes fiscais de fronteiras, concretizadores do princípio do tratamento nacional ou da não-discriminação tributária, são plenamente observados no princípio do destino, pois é sob

---

[98] OECD (2017), International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264271401-en, p. 24.

[99] Os defensores do princípio da tributação exclusiva na origem postulam que esta sistemática traz maior poder de escolha aos consumidores finais dos bens e serviços, porque estes têm a capacidade de escolher não somente os itens que desejam consumir como também a carga tributária que desejam se submeter. No entanto, a tributação exclusiva na origem pode gerar grande impacto à economia em razão da grande discrepância entre a tributação sobre o consumo entre as nações.

esta sistemática que melhor são aplicadas as políticas para observância da não-discriminação tributária:

> Os ajustes fiscais de fronteira podem ser baseados em um de dois princípios: no princípio da origem ou no princípio do destino ou, na doutrina alemã, segundo Henry Tilbery (1971, p.19), o "*Prinzip der Besteuerung nach dem Bestimmungslan*" ou "*Prinzip der Besteuerung nach dem Ursprungsland*".
> Sob o princípio da origem, um tributo incidente na produção doméstica do bem, seja ele exportado ou não, como Henry Tilbery (1971, p. 20), todas as mercadorias de mesma origem ficam gravadas com a mesma carga tributária, não importando seu destino.
> Sob o princípio do destino, submete-se o produto importado à mesma carga tributária imposta ao similar produto nacional domesticamente produzido, ambos destinados ao consumo das famílias do país importador, ao mesmo passo que o produto domesticamente produzido destinado ao consumo no exterior é ressarcido – recebe um "*export rebate*", no dizer da OCDE (1988, p.111) – do ônus tributário que a sua produção lhe impõe. Com isso, a lição de Hnery Tilbery (1971, p. 20) é a de que, na vigência do princípio do país destinatário, todas as mercadorias consumidas no mesmo país ficam sujeitas à mesma carga tributária, sem distinção de sua origem.
> [...]
> Abstraída esta minúcia, o importante é perceber que o conceito de ajuste fiscal de fronteira é concebido em sua plenitude em se adotando o princípio do destino. Em verdade, o que ser conhece mais vulgarmente como o conceito de ajuste fiscal de fronteira, e a forma como foi concebido originalmente por David Ricardo, remetem ao emprego do princípio do destino. Aplica-se, portanto, mediante o ressarcimento do tributo excessivo na exportação e pela incidência do equivalente encargo tributário na importação. [100]

A fim de estabelecer formalmente este engajamento com a neutralidade tributária evitando que os tributos sejam manejados com fins protecionistas, muitas nações, por meio de tratados internacionais que têm como objetivo a harmonização do comércio internacional, comprometem-se a dar às importações o mesmo tratamento tributário aplicável ao similar nacional, como o que ocorre com o Acordo Geral de Tarifas e Comércio – conhecido por GATT sigla do termo em inglês *General Agreement on Tariffs and Trade* – e do Tratado de Assunção, que estabelece o Mercado Comum do Sul – MERCOSUL, dos quais o Brasil é signatário.

O compromisso assumido pelo Brasil de não-discriminação tributária nas importações de bens/serviços de origem de outros países também signatários do GATT e do Tratado de Assunção e como isto se impõe na incidência das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação é o objeto central deste capítulo, no entanto, antes da análise detalhada destes instrumentos internacionais convém analisar como os tratados internacionais são inseridos no ordenamento jurídico brasileiro.

---

[100] BRITO FILHO, Washington Juarez de. *O princípio de não-discriminação tributária no comércio internacional*. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da USP, 2011, 335-336

4.1. O ordenamento jurídico brasileiro e a recepção de tratados internacionais

Os tratados internacionais são os instrumentos pelos quais nações soberanas firmam com outras nações soberanas, de forma bilateral ou multilateral, compromissos sobre como as relações internacionais se desdobrarão. De um modo geral, os tratados podem versar sobre diversas matérias como comércio, questões ambientais, relações de trabalho etc. Para este trabalho importa analisar os tratados que versam sobre harmonização do comércio exterior notadamente sobre as cláusulas de não-discriminação tributária dos mencionados acordos.

Sobre tratados internacionais e as matérias dispostas nestes instrumentos ensina José Francisco REZEK:

> Tratado é todo acordo formal concluído entre pessoas jurídicas de direito internacional público, e destinado a produzir efeitos jurídicos. Na afirmação clássica de Georges Scelle, o tratado internacional é em si mesmo um simples instrumento; identificamo-lo por seu processo de produção e pela forma final, não pelo conteúdo. Este — como o da lei ordinária numa ordem jurídica interna — é variável ao extremo. Pelo efeito compromissivo e cogente que visa a produzir, o tratado dá cobertura legal à sua própria substância. Mas essa substância tanto pode dizer respeito à ciência jurídica quanto à produção de cereais ou à pesquisa mineral. Desse modo, a matéria versada num tratado pode ela própria interessar de modo mais ou menos extenso ao direito das gentes: em razão da matéria, pontificam em importância os tratados constitutivos de organizações internacionais, os que dispõem sobre o serviço diplomático, sobre o mar, sobre a solução pacífica de litígios entre Estados. [101]

Atualmente, a maneira como os tratados internacionais devem ser elaborados está prevista nas Convenções de Viena de 1969 e 1986 – a chamada lei dos tratados, contudo, além destas regras internacionais há também uma processualística pela qual cada nação internaliza a regra internacional ao seu próprio sistema jurídico[102]. Sobre a processualística interna esclarece Valerio de Oliveira MAZZUOLI[103]. que "*Os Estados são responsáveis em manter, dentro de seu Direito interno, um sistema de integração das normas internacionais por ele mesmo subscritas"* No Brasil, as regras de integração de tratados internacionais ao Direito interno estão previstas na Constituição Federal.

Em consonância com o enunciado no artigo 84, VIII da Constituição Federal de 1988, no Brasil o Presidente da República tem competência para celebrar acordos internacionais, os quais ficam sujeitos a referendo do Congresso Nacional (art. 49, I, CF/88). Embora o Presidente da República ostente o cargo de chefe do Executivo da União Federal (art. 76,

---

[101] REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 13. ed. rev., aumen. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2011, p. 38.
[102] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *Curso de Direito Internacional Público*. 2 ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 267.
[103] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Op. cit., p. 267. (nota 102)

CF/88), ente federativo autônomo, na competência privativa para firmar tratados internacionais, verifica-se que o Presidente da República age no gozo de suas atribuições de chefe de Estado, e, portanto, neste papel representa o Estado brasileiro nas relações internacionais. E neste sentido assevera Valerio de Oliveira MAZZUOLI:

> É certo que, enquanto cabe ao Poder Executivo presidir a política externa do país, ao Legislativo cumpre exercer o controle dos atos executivos, uma vez que àquele incube a defesa da Nação no cenário internacional. Por importar no comprometimento da soberania nacional, não pode o tratado produzir efeitos se não for seguido de aprovação pelo Congresso, que representa a vontade nacional. O Presidente da República, com a competência privativa que lhe dá a Carta Magna, age por direito próprio e não por delegação do Congresso Nacional.[104]

Embora exista no Brasil uma pequena dissonância doutrinária quanto à processualística de adesão de tratados internacionais, especialmente quanto à necessidade do referendo congressual para acordos que versem de algumas matérias específicas (aquelas veiculadas em acordos executivos[105]), verifica-se que a Carta Magna prescreve que o procedimento de celebração de acordos internacionais dar-se-á da seguinte forma: (i) a primeira fase, conhecida como negociação do tratado, o Presidente da República, aquiescendo com o texto, assina o acordo internacional, conforme se depreende da expressão "*celebrar tratados, convenções e atos internacionais*" do inciso VIII, do artigo 84 da Constituição Federal, que dispõe sobre a competência privativa do Presidente da República; (ii) após a assinatura do tratado, o Presidente da República *poderá*[106] dar início à

---

[104] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Op. cit., p. 278. (nota 102)

[105] "O certo é que, até os dias atuais, a disciplina da matéria relativa ao referendo legislativo dos tratados internacionais não tem apresentado grandes variações formais, tendo se estabilizado também no constitucionalismo brasileiro, não obstante, alguns complicadores do nosso sistema constitucional, no que se refere ao conteúdo material de alguns tratados que, segundo parte da doutrina dispensam aprovação parlamentar como se verá a seguir. [...]
A competência para celebrar tratados foi imensamente discutida na Assembleia Constituinte de 1987 a 1988. Por um imperdoável lapso do legislador, no encerramento dos trabalhos, a Comissão de Redação não foi fiel à vontade do Plenário e provocou o surgimento de dois dispositivos aparentemente antinômicos: os arts, 49, inc. I, e 84, inc. VIII da Constituição. [...]
Da leitura dos artigos transcritos é possível perceber que a vontade do Executivo, manifestada pelo Presidente da República, não se aperfeiçoará enquanto a decisão do Congresso Nacional sobre a viabilidade de se aderir àquelas normas não for manifestada, no que se consagra, assim, a colaboração entre o Executivo e o Legislativo na conclusão dos tratados internacionais. [...]
A Constituição brasileira de 1988, inovando em relação às Cartas anteriores, coloca dentro da esfera de competência exclusiva do Congresso Nacional o poder de também decidir definitivamente (além dos tratados) sobre os *acordos* e os *atos internacionais* (art. 49, I). Como quer parecer , a discussão relativa à aprovação pelo Congresso Nacional dos acordos em forma simplificada, parece ter encontrado seu termo com o advento do novo texto constitucional brasileiro. Entretanto, mesmo com a mudança redação dos dispositivos da Constituição de 1988, diversos juristas brasileiros ainda têm a opinião de que os acordos executivos são plenamente admissíveis no Brasil e dispensam o referendo do Congresso Nacional." MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. Op. cit., p. 269, 270, 271 e 276. (nota 102)

[106] "Concluída a negociação de um tratado, é certo que o presidente da República — que, como responsável pela dinâmica das relações exteriores, poderia não tê-la jamais iniciado, ou dela não ter feito parte, se coletiva, ou haver ainda, em qualquer caso, interrompido a participação negocial brasileira — está livre para dar curso, ou não, ao processo determinante do consentimento." REZEK, José Francisco. Op. cit., p. 88. (nota 101)

processualística interna de integração do tratado internacional submetendo-o, para a fase de consentimento, a referendo do Congresso Nacional sendo que, a rejeição por uma das duas casas ensejará a ausência do referendo congressual; havendo a aprovação do texto pelo Congresso Nacional será editado um decreto legislativo – o que se depreende da expressão "*resolver definitivamente sobre tratados*" do inciso I, do artigo 49 da Constituição, que dispõe sobre a competência exclusiva do Congresso Nacional; (iii) referendado pelo Congresso Nacional, o executivo *poderá*[107] proceder à troca ou depósito dos instrumentos de ratificação e (iv), por fim, realizada a troca ou depósito dos instrumentos de ratificação o Executivo fará publicar decreto para cientificar aos governados acerca das obrigações internacionalmente contraídas.

Quanto à integração dos tratados internacionais ao sistema jurídico brasileiro, existem algumas interpretações acerca da posição hierárquica que os acordos assumem no ordenamento brasileiro. Neste contexto surge: (i) a teoria monista com primazia do direito interno para a qual, havendo antinomia entre norma interna e o tratado, o direito interno deve prevalecer; (ii) a teoria monista com primazia do direito internacional para a qual, havendo antinomia, o direito internacional (tratados) deve prevalecer e; (iii) a teoria dualista para a qual o direito internacional é internalizado no ordenamento pátrio, passando a integrá-lo.

Em matéria tributária, especialmente à vista do que dispõe o art. 98 do Código Tributário Nacional, não há consenso na doutrina quanto à posição hierárquica dos tratados internacionais em relação às normas infraconstitucionais internas:

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

Sobre esta divergência doutrinária pontua Paulo Ayres BARRETO:

> No Brasil, duas correntes doutrinárias digladiam-se sobre o assunto. Para os monistas, liderados por Aberto Xavier o §2º, do art. 5º da Constituição Federal estabeleceu uma cláusula geral da recepção plena, 'pela qual os tratados são recebidos *como tal* na ordem nacional e não como leis internas". Defende ainda Alberto Xavier "que os tratados internacionais têm caráter *supralegislativo* mas *infraconstitucional*, exceto em matéria de direitos e garantia, em que têm caráter supraconstitucional. Ressalta ainda que o artigo 98 do Código Tributário Nacional é expresso ao estabelecer a superioridade dos tratados em relação à lei ordinária.
> Em posição oposta, encontra-se Roque Antonio Carrazza, para quem o Direito Constitucional brasileiro encampou a teoria dualista, devendo os tratados internacionais firmados "passar pelo referendo do Congresso Nacional, para serem incorporados ao direito interno do País (art. 49, I, da CF). No entender do ilustre professor, "a fonte primária do Direito Tributário não é o tratado internacional, mas o decreto legislativo que o ratifica". Referido decreto legislativo incorpora-se

[107] "Deveras, pode o Presidente da República, após a publicação do decreto-legislativo, entender terem desaparecido as razões que motivaram a negociação internacional inicialmente travada e optar por não ratificar o tratado, ou seja, não promover a troca de tais instrumentos de ratificação." BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 166.

> ao direito interno brasileiro, situando-se no mesmo patamar hierárquico das leis *lato sensu*, sendo inconstitucional o artigo 98 do Código Tributário nacional. [108]

O mencionado professor, analisando a processualística de ratificação de tratados internacionais, especialmente a questão do referendo congressual, prevista na Constituição Federal, conclui que o ordenamento brasileiro incorporou a teoria dualista sobre os tratados internacionais [109.]

Há, contudo, aqueles, como José Francisco REZEK[110] e Valério de Oliveira MAZZUOLI[111], que consideram que mesmo não havendo primazia de tratados sobre normas internas, sendo esta inclusive a posição do Supremo Tribunal Federal (RE 80.004/SE), que o sistema jurídico brasileiro adotou a teoria *monista moderada*. Ainda, para José Francisco REZEK, a despeito de considerar que, a rigor, não há primazia de tratados sobre as normas internas, no domínio tributário, por força do que dispõe o art. 98 do CTN, há primazia de tratados internacionais sobre o direito interno:

> Assim, para que se dê ao art. 98 efeito útil, é preciso lê-lo como uma norma hierarquizante naquele terreno onde o CTN foi qualificado pela Constituição para ditar "normas gerais". O Supremo Tribunal Federal tem reconhecido, desde que primeiro tratou do assunto até a hora atual, e de modo uniforme, a eficácia do art. 98 do CTN e sua qualidade para determinar o que determina. Em matéria tributária, há de buscar-se com mais zelo ainda que noutros domínios a compatibilidade. Mas se aberto e incontornável o conflito, prevalece o tratado, mesmo quando anterior à lei.[112]

Considera-se que não há prevalência nem das regras internacionais nem das regras internas, o que há, considerando o processo de ratificação dos tratados internacionais dos quais o Brasil é signatário, é a internalização das regras internacionais tornando-as direito interno.

Levando-se em consideração a teoria dualista para a qual não há primazia dos tratados internacionais sobre o ordenamento interno, nem do direito interno sobre os tratados internacionais, considerando estarem inseridos no mesmo plano, já que os tratados internacionais seriam normas internas após sua ratificação; eventuais conflitos entre estas normas deverão ser solucionados pelos critérios de resolução de antinomia, a saber, critério da hierarquia das normas, critério cronológico e critério de especialidade.

---

[108] BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 163-164. (nota 107)
[109] BARRETO, Paulo Ayres. Op. cit., p. 166. (nota 107)
[110] "De setembro de 1975 a junho de 1977 estendeu-se, no plenário do Supremo Tribunal Federal, o julgamento do Recurso extraordinário 80.00456, em que assentada por maioria a tese de que, ante a realidade do conflito entre tratado e lei posterior, esta, porque expressão última da vontade do legislador republicano, deve ter sua prevalência garantida pela Justiça — não obstante as consequências do descumprimento do tratado, no plano internacional." REZEK, José Francisco. Op. cit., p. 129. (nota 101)
[111] MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. A opção do judiciário brasileiro em face dos conflitos entre tratados internacionais e leis internas. Revista da Ajuris, Porto Alegre, v. 81, n. ano 26, 2001, p. 113.
[112] REZEK, José Francisco. Op. cit., p. 130-131. (nota 101)

Os tratados internacionais, no que diz respeito à hierarquia de normas, ingressam no ordenamento jurídico brasileiro em mesma posição hierárquica das leis ordinárias – inclusive esta é a posição firmada pelo STF na ADI 1480 MC[113] – exceto os tratados internacionais que versem sobre direitos humanos que, conforme prescreve o parágrafo 3º, do artigo 5º da Constituição Federal[114], tendo passado pelo processo de consentimento parlamentar, terão posição hierárquica de emenda constitucional.

Neste sentido, explica Betina Treiger GRUPENMACHER:

> "A existência de um tratado internacional que disponha sobre matéria tributária, a qual passa em momento posterior a ser disciplinada por lei interna, implica, por si só, o surgimento de uma antinomia aparente, pois se a lei interna determina a incidência sobre uma ato ou fato e o tratado veda a tributação na mesma situação, estabelece-se o conflito, que, nesta situação, resolve-se pela aplicação do preceito do tratado, por força da incidência do critério da especialidade, ou seja, prevalece a norma especial sobre a geral. A lei interna geral sucumbe diante do tratado, que é norma especial."[115]

Para esta pesquisa, importa analisar as consequências do não cumprimento de tratados ratificados Brasil, especificamente a cláusula da não-discriminação tributária do GATT e do Tratado de Assunção. Para tanto, passa-se a uma análise mais detida destes instrumentos.

4.2. GATT

Conforme verificou Washington Juarez de BRITO FILHO[116], durante muito tempo as nações adotaram uma postura protecionista no que diz respeito ao comércio internacional e quando estabeleciam algum tipo de cooperação normalmente o faziam de forma

---

[113] "Ementa: [...] PARIDADE NORMATIVA ENTRE ATOS INTERNACIONAIS E NORMAS INFRACONSTITUCIONAIS DE DIREITO INTERNO. - Os tratados ou convenções internacionais, uma vez regularmente incorporados ao direito interno, situam-se, no sistema jurídico brasileiro, nos mesmos planos de validade, de eficácia e de autoridade em que se posicionam as leis ordinárias, havendo, em conseqüência, entre estas e os atos de direito internacional público, mera relação de paridade normativa. Precedentes. No sistema jurídico brasileiro, os atos internacionais não dispõem de primazia hierárquica sobre as normas de direito interno. A eventual precedência dos tratados ou convenções internacionais sobre as regras infraconstitucionais de direito interno somente se justificará quando a situação de antinomia com o ordenamento doméstico impuser, para a solução do conflito, a aplicação alternativa do critério cronológico ("lex posterior derogat priori") ou, quando cabível, do critério da especialidade. Precedentes. [...] (ADI 1480 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Tribunal Pleno, julgado em 04/09/1997, DJ 18-05-2001 PP-00435 EMENT VOL-02031-02 PP-00213)

[114] § 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

[115] GRUPENMACHER, Betina Treiger. O princípio da não discriminação e os tratados internacionais em matéria tributária. IN: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coords.); CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (orgs.). Estudo de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann – São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 61-90.

[116] BRITO FILHO, Washington Juarez de. Op. cit., 65-100. (nota 100)

bilateral[117]. Entretanto, com o fim da Segunda Guerra um interesse de cooperação multilateral passou a ganhar espaço no contexto do comércio internacional, e neste cenário, em 1947, o GATT – *General Agreement on Tariffs and Trade* foi assinado por 23 países com o intuito de orientar o comércio internacional, pautando-se nos princípios de igualde de intercâmbio e de igualde jurídica dos Estados, vigorando, em caráter provisório, a partir de 1º de janeiro de 1948 até a entrada em vigor da Organização Internacional do Comércio – OIC.

O Brasil aderiu ao GATT em 30 de julho de 1948 e, por meio da Lei nº 313, de 30 de julho de 1948, fez a integração do acordo ao ordenamento jurídico interno:

> Art. 1º E' o Poder Executivo autorizado a aplicar, provisòriamente, o Acôrdo Geral sôbre Tarifas Aduaneiras e Comércio, cujo texto consta da Ata Final da Segunda Reunião da Comissão Preparatória da Conferência das Nações Unidas sôbre Comércio e Emprêgo, assinada pelo Brasil e outros países, em Genebra, a 30 de outubro de 1947.

Embora tivesse originalmente caráter provisório, dado o insucesso da OIC, seguindo-se sucessivas rodadas de negociação[118], o GATT continuou a vigorar como um organismo internacional, até que em 1995 foi *sucedido* pela Organização Mundial do Comércio – OMC. A OMC conta atualmente com 164 membros[119] e entre os acordos multilaterais de harmonização do comércio internacional organizados pelo órgão destacam-se, para a

---

[117] MACHADO, C. P. Q.. O princípio do tratamento nacional e a edição da Súmula 71 do Superior Tribunal de Justiça. Um estudo de caso: importação de bacalhau de países signatários do GATT. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília, Vol. 3, No 1, Brasília, p. 83.

[118] "Segundo o Art. XXVIII do GATT, os Membros podem decidir se engajar em rodadas de negociação visando a diminuição das tarifas de importação e a abertura dos mercados. No âmbito do GATT, foram realizadas 8 Rodadas de Negociação e sob a OMC, foi lançada a Rodada Doha, com o objetivo de ser a Rodada do Desenvolvimento, beneficiando principalmente os interesses dos países em desenvolvimento.
O quadro abaixo mostra o resumo das Rodadas de Negociação na história do sistema multilateral de comércio:"

Rodada	Período	Países Participantes	Temas cobertos
Genebra	1947	23	Tarifas
Annecy	1949	13	Tarifas
Torquay	1950 - 1951	38	Tarifas
Genebra	1955 - 1956	26	Tarifas
Dillon	1960 -1961	26	Tarifas
Kennedy	1964 - 1967	62	Tarifas e antidumping.
Tóquio	1973 - 1979	102	Tarifas, Medidas não tarifárias, Cláusula de Habilitação.
Uruguai	1986 - 1993	123	Tarifas, Agricultura, Serviços, Propriedade Intelectual, Medidas de Investimento, novo marco jurídico, OMC.
Doha	2001 - ?	149	Tarifas, Agricultura, Serviços, Facilitação de Comércio, Solução de Controvérsias, "Regras".

Fonte: http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/negociacoes-internacionais/1887-omc-rodadas-de-negociacoes (acesso em 21/11/2019).

[119] https://www.wto.org/english/thewto_e/whatis_e/tif_e/org6_e.htm (acesso 21/11/2019)

presente análise, o GATT de 1994 e o GATS – *General Agreement on Trade in Services* (Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços) ambos decorrentes da rodada Uruguai (1986-1993). No que tange à *sucessão* do GATT 1947 pela OMC, esclarece Washington Juarez de BRITO FILHO:

> O Tratado de Marraqueche, de 15 de abril de 1994, que criou a Organização Mundial do Comércio (OMS), contém apenas 16 artigos, sem regras de direito substantivo, mas incorpora como anexos os acordo complementares resultantes da Rodado do Uruguai e incorpora o *acquis* do GATT, pelo que o tratado então vigente passa a ser designado GATT de 1947, parte integrante do GATT 1994, embora se mantenha como ato distinto. Não há sucessão, não obstante, no sentido da Convenção de Viena sobre Sucessão de Estados em Matéria de Tratados, de 23 de agosto de 1978.
> Com a entrada em funcionamento, em 1º de janeiro de 1995, da Organização Mundial do Comércio, o GATT de 1994 e seus acordos complementares passaram a constitui o fundamento institucional, de cunho evidentemente liberal, mas também o quadro institucional ao abrigo do qual as relações comerciais entre os países devem evoluir.[120]

Como visto anteriormente, o GATT de 1947[121] estabeleceu em seu artigo III o princípio do tratamento nacional ou da não-discriminação tributária na importação de bens:

> ARTIGO III
> TRATAMENTO NACIONAL NO TOCANTE A TRIBUTAÇÃO E REGULAMENTAÇÃO INTERNAS.
> 1. As Partes Contratantes reconhecem que os impostos e outros tributos internos, assim como leis, regulamentos e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou utilização de produtos no mercado interno e as regulamentações sobre medidas quantitativas internas que exijam a mistura, a transformação ou utilização de produtos, em quantidade e proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou nacionais, de modo a proteger a produção nacional.
> 2. Os produtos do território de qualquer Parte Contratante, importados por outra Parte Contratante, não estão sujeitos, direta ou indiretamente, a impostos ou outros tributos internos de qualquer espécie superiores aos que incidem, direta ou indiretamente, sobre produtos nacionais. Além disso nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, impostos ou outros encargos internos a produtos nacionais ou importados, contrariamente aos princípios estabelecidos no parágrafo 1.
> 3. Relativamente a qualquer imposto interno existente, incompatível com o que dispõe o parágrafo 2, mas expressamente autorizado por um acordo comercial, em vigor a 10 de abril de 1947, no qual se estabelece o congelamento do direito de importação que recai sobre um produto à Parte Contratante que aplica o imposto será lícito protelar a aplicação dos dispositivos do parágrafo 2 a tal imposto, até que possa obter dispensadas obrigações desse acordo comercial, de modo a lhe ser permitido aumentar tal direito na medida necessária compensar a supressão da proteção assegurada pelo imposto.
> 4. Os produtos de território de uma Parte Contratante que entrem no território de outra Parte Contratante não usufruirão tratamento menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional, no que diz respeito às leis, regulamento e exigências relacionadas com a venda, oferta para venda, compra, transporte, distribuição e utilização no mercado interno. Os dispositivos deste parágrafo não impedirão a aplicação de tarifas de transporte internas diferenciais, desde que se baseiem exclusivamente na operação econômica dos meios de transporte e não na nacionalidade do produto.

---

[120] BRITO FILHO, Washington Juarez de. Op. cit., p. 85. (nota 100)
[121] http://www.mdic.gov.br/arquivo/secex/omc/acordos/gatt47port.pdf (acesso 21/11/2019)

> 5. Nenhuma Parte Contratante estabelecerá ou manterá qualquer regulamentação quantitativa interna que se relacione com a mistura, transformação ou utilização de produtos em quantidades ou proporções determinadas e que exija, direta ou indiretamente o fornecimento pelas fontes produtoras nacionais, de quantidade ou proporção determinada de um produto enquadrado na regulamentação. Além disso, nenhuma Parte Contratante aplicará de outro modo, regulamentações quantitativas internas, de forma a contrariar os princípios estabelecidos no parágrafo 1º.
> 6. Os dispositivos do parágrafo 5º não se aplicarão a qualquer regulamentação quantitativa interna em vigor, no território de qualquer Parte Contratante, a 1 de julho de 1939, a 10 de abril de 1947, ou a 24 de março de 1948, à escolha da Parte Contratante, contanto que qualquer regulamentação dessa natureza, contrária ao que dispõe o parágrafo 5º, não seja modificada em detrimento de importações e seja tratada como se fosse um direito aduaneiro, para efeito de negociação.
> 7. Nenhuma regulamentação quantitativa interna que se relacione com a mistura, transformação ou utilização de produtos em quantidades ou proporções determinadas será aplicada, de modo a repartir qualquer quantidade, ou proporção dessa natureza entre fontes estrangeiras de suprimento.
> 8. (a) As disposições desse Artigo não se aplicarão às leis, regulamentos ou exigências que se refiram a aquisições, por órgão governamentais de produtos comprados para atender às necessidades dos poderes públicos e não se destinam à revenda, no comércio, ou à produção de bens para venda no comércio.
> (b) As disposições deste artigo não impedirão o pagamento de subsídios exclusivamente a produtores nacionais compreendidos os pagamentos a produtores nacionais com recursos provenientes da arrecadação dos impostos ou tributos internos aplicados de conformidade com os dispositivos deste Artigo e de subsídios concedidos sob a forma de compra de produtos nacionais pelos poderes públicos.
> 9. As Partes Contratantes reconhecem que as medidas internas para controle de preços máximos embora guardem conformidade com outros dispositivos deste Artigo, podem ocasionar prejuízos aos interesses das Partes Contratantes que fornecem os produtos importados. As Partes Contratantes que tomarem tais medidas levarão em conta os interesses das Partes Contratantes exportadoras, com o fim de evitar o mais possível, esses efeitos perniciosos.
> 10. Os dispositivos deste Artigo não impedirão qualquer Parte Contratante de estabelecer ou manter regulamentações quantitativas internas relativas à exibição de filmes cinematográficos e de atender às exigências do Artigo IV..

Vale destacar que esta redação do artigo III do GATT 1947 é decorrente das negociações da Conferência de Havana, de 1948, (artigo 18[122]), e o ordenamento jurídico brasileiro internalizou tal regra pelo Decreto Legislativo nº 43, de 20 de junho de 1950:

> DECRETO LEGISLATIVO Nº 43, DE 1950
> Aprova os atos concluídos na segunda reunião das Partes Contratantes do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, realizada em Genebra no período de agosto-setembro de 1948.
> Art. 1º São aprovados os atos concluídos na Segunda Reunião das Partes Contratantes do Acôrdo Geral sôbre Tarifas Aduaneiras e Comércio realizada em Genebra no período de agôsto-setembro de 1948.
> Art. 2º Os atos referidos no artigo anterior são os constantes dos Protocolos que modificam a parte I e o artigo XXIX, a parte II e o artigo XXVI, do Acôrdo Geral sôbre Tarifas Aduaneiras e Comércio; do Protocolo referente à adesão de signatários da ata final de 30 de outubro de 1947; o Acôrdo relativo à aplicação da cláusula de nação mais favorecida às zonas da Alemanha Ocidental, sob ocupação militar; e o anexo que contem as Notas Interpretativas.
> Art. 3º Revogam-se as disposições em contrário.

[122] https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/havana_e.pdf

O GATT 1994, por seu turno, dispõe que este acordo consiste, entre outros pontos, das disposições do GATT 1947, restando clara, portanto, a incorporação do princípio do tratamento nacional nas importações de bens:

> 1. O Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 (GATT 1994) consistirá:
> (a) das disposições do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio datado de 30 de outubro de 1947, anexado à Ata Final Adotada na Conclusão da Segunda Sessão do Comitê Preparatório da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Emprego (exclusive o Protocolo de Aplicação Provisória), conforme retificado, emendado ou modificado pelos termos dos instrumentos legais que tenham entrado de vigor antes da data de entrava em vigor do Acordo Constitutivo da OMC;
> [...]

No tocante às operações de importação de serviços, o GATS em seu artigo XVII evidencia a adoção do princípio do tratamento nacional:

> Artigo XVII
> Tratamento Nacional
> 1. Nos setores inscritos em sua lista, e salvo condições e qualificações ali indicadas, cada Membro outorgará aos serviços e prestadores de serviços de qualquer outro Membro, com respeito a todas as medidas que afetem a prestação de serviços, um tratamento não menos favorável do que aquele que dispensa seus próprios serviços similares e prestadores de serviços similares 11.
> 2. Um Membro poderá satisfazer o disposto no parágrafo 1 outorgando aos serviços e prestadores de serviços dos demais Membros um tratamento formalmente idêntico ou formalmente diferente do que dispense a seus próprios serviços similares e prestadores de serviços similares.
> 3. Um tratamento formalmente idêntico ou formalmente diferente será considerado menos favorável se modificar as condições de competição em favor dos serviços ou prestadores de serviços do Membro em comparação com serviços similares ou prestadores de serviços similares de qualquer outro Membro.

Vale mencionar que tanto o GATT 1994 como o GATS foram incorporados ao direito brasileiro pelo Decreto Legislativo nº. 30, de 15 de dezembro de 1994, correspondente ao consentimento congressual, e pelo Decreto n.º 1.355, de 30 de dezembro de 1994, que os promulgou.

Conforme assevera Washington Juarez de BRITO FILHO, a incorporação do princípio do tratamento nacional ao GATT tem como objetivo "*evitar o protecionismo do mercado interno, tanto no aspecto tributário quanto no regulatório, obrigando as partes contratantes a assegurar igualdades competitivas entre o produto nacional e o importado*"[123].

O próprio Governo Brasileiro, em seu sítio na internet, reconhece que o princípio da não-discriminação é um elemento norteador das relações internacionais de comércio desenroladas entre membros da OMC:

> 1- Não Discriminação
> É o princípio básico da OMC. Está contido no Art. I e no Art. III do GATT 1994 no que diz respeito a bens e no Art. II e Art. XVII do Acordo de Serviços. Estes Artigos estabelecem os princípios da nação mais favorecida (Art. I) e o princípio

[123] BRITO FILHO, Washington Juarez de. Op. cit., p. 123. (nota100)

> do tratamento nacional (Art.III). Pelo princípio da nação mais favorecida, um país é obrigado é estender aos demais Membros qualquer vantagem ou privilégio concedido a um dos Membros; já o princípio do tratamento nacional impede o tratamento diferenciado de produtos nacionais e importados, quando o objetivo for discriminar o produto importado desfavorecendo a competição com o produto nacional. [124]

Disto tudo é possível concluir que, em decorrência da participação do Brasil na OMC, o país comprometeu-se perante as demais partes contratantes a não criar desvantagens tributárias competitivas às importações de bens e serviços e, neste sentido, toda incidência tributária deve ser pautada por este compromisso, inclusive às incidências tributárias das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

4.3. Tratado de Assunção

O Tratado de Assunção é um acordo multilateral firmado, originalmente, entre Argentina, Brasil, Paraguaia e Uruguai em 26 de março de 1991, pelo qual estabelecia-se uma integração econômica entre os participantes, formando o denominado Mercosul – Mercado Comum do Sul. Desde 2012 a Venezuela também é membro do Mercosul e desde este mesmo ano a Bolívia está em processo de adesão ao bloco econômico.

A criação do Mercosul é precedida por uma aproximação entre o Brasil e Argentina que, ambos experimentando um momento de reorganização democrática com o fim de regimes ditatoriais e com a necessidade de *reorientar suas economias*[125], assinaram a "Declaração de Iguaçu", em 1985, e a "Ata para a Integração Brasil-Argentina", em 1986, firmando a intenção de uma integração econômica e de princípios que regeriam essa integração e que, mais tarde, nortearam o Tratado de Assunção[126].

O Mercosul, conforme disposto no artigo 1º do Tratado de Assunção, tem por objetivos:

> - A livre circulação de bens, serviços e fatores produtivos entre os países, através, entre outros, da eliminação dos direitos alfandegários restrições não tarifárias à circulação de mercado de qualquer outra medida de efeito equivalente;
> - O estabelecimento de uma tarifa externa comum e a adoção de uma política comercial comum em relação a terceiros Estados ou agrupamentos de Estados e a coordenação de posições em foros econômico-comerciais regionais e internacionais;
> - A coordenação de políticas macroeconômicas e setoriais entre os Estados Partes - de comércio exterior, agrícola, industrial, fiscal, monetária,

---

[124] http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/negociacoes-internacionais/1886-omc-principios (acesso em 21/11/2019).

[125] BRITO FILHO, Washington Juarez de. Op. cit., p. 495. (nota 100)

[126] http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/negociacoes-internacionais/206-assuntos/categ-comercio-exterior/sgp-sistema-geral-de-preferencias/1801-sgp-antecedentes (acesso em 16/12/2019)

> cambial e de capitais, de serviços, alfandegária, de transportes e comunicações e outras que se acordem -, a fim de assegurar condições adequadas de concorrência entre os Estados Partes; e
> - O compromisso dos Estados Partes de harmonizar suas legislações, nas áreas pertinentes, para lograr o fortalecimento do processo de integração.

A fim de alcançar os objetivos do bloco econômico no Mercosul, entre outras regras, previu-se o princípio do tratamento nacional pelo que as partes contratantes se comprometeram a oferecer aos bens e serviços oriundos de países participantes carga tributária sobre as importações equivalente à carga tributária aplicável aos bens e serviços internos. Com efeito, o artigo 7º do Tratado de Assunção, inserido no Capítulo I intitulado "Propósito, Princípios e Instrumentos no Tratado de Assunção" assim enuncia:

> Artigo 7º - Em matéria de impostos, taxas e outros gravames internos, os produtos originários do território de um Estado Parte gozarão, nos outros Estados Partes, do mesmo tratamento que se aplique ao produto nacional. [127]

Vale destacar que no Brasil, a fim de integrar o Tratado de Assunção ao ordenamento interno, o acordo foi referendado pelo Congresso Nacional através do Decreto Legislativo nº 197, de 25 de setembro de 1991 e, promulgado pelo Decreto nº 350, de 21 de novembro de 1991, de sorte que não resta dúvida quanto a assunção dos compromissos previstos na norma internacional, entre elas o princípio da não-discriminação tributária.

Considerando que no Mercosul não há uma total integração econômica e aduaneira, tem-se que nas importações de outras partes contratantes sujeitam-se à incidência dos mesmos tributos sobre o consumo a que se sujeitam os bens e serviços internos. Assim, a incidência das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação é necessária, entretanto, ela deve ocorrer nos mesmos patamares que tributação interna.

4.4. Princípio do tratamento nacional e as contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação

Como visto, tendo adotado o princípio da tributação exclusiva no destino o Brasil deve fazer incidir sobre as importações os tributos sobre o consumo que oneram os bens e serviços internos. Desta forma, o papel de ajuste de fronteira das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação é inegável. E neste sentido elucida Washington Juarez de BRITO FILHO:

> As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS nas importações estão na terceira modalidade mencionada por Legemann (199, p.185) – na verdade em conjunto com as outras, que se supõe seja efetivadas pelo país de exportação. São também instrumentos para garantir a neutralidade econômica, por meio da incidência sobre o produto importado apenas para compensar o ônus equivalente sobre produtos

[127] http://www.desenvolvimento.gov.br/arquivos/dwnl_1270491919.pdf (acesso 21/11/2019)

> domésticos similares (ORTINO, 2004, p. 140), em modalidade típica de ajuste fiscal de fronteira, nos mesmos moldes, aqui defendidos, aplicáveis ao ICMS e ao IPI. [128]

Mas, juntamente como a adoção do princípio da tributação exclusiva no destino o Brasil é, não por um, mas, dois instrumentos internacionais devidamente ratificados e promulgados no ordenamento interno, compromissário da cláusula do tratamento nacional, o que impõe que o ajustes fiscal de fronteira pela incidência das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação não poderá representar desvantagem competitiva às importações de bens e serviços advindas de outras partes contratantes, no caso, 164 países.

A existência destas duas regras – princípio do destino e princípio da não-discriminação tributária – ganha especial relevância diante do cenário global de expansão dos negócios em escala internacional fazendo como que os interesses das nações não se limite apenas às questões domésticas, mas, também que observem e façam ser observadas as normas as práticas que garantem a neutralidade competitiva, conforme lição de Vera THORSTENSEN:

> O processo de globalização tem resultado em um aprofundamento da especialização internacional e na interpenetração das economias nacionais. Isto significa que os interesses econômicos das nações passaram a se interpenetrar, de modo a tornar sem significado a tradicional distinção entre instrumentos de política econômica doméstica e instrumentos de política econômica internacional. Assim, toda medida que tenha impacto na decisão de produção de bens ou serviços de uma empresa globalizada se tornou tema de interesse para o governo de outros países e para a comunidade internacional, tanto do lado do produtor quanto do lado do consumidor.[129]

Da leitura das cláusulas do tratamento nacional do GATT, do GATS e do Tratado de Assunção, tem-se que a não-discriminação tributária consiste em estabelecer práticas tributárias que não resultem em óbice ou desvantagem às importações de bens e serviços. Neste sentido, observa-se que o tratamento nacional não será necessariamente alcançado com a aplicação de tratamento tributário às importações formalmente idêntico ao tratamento tributário dado ao consumo de bens e serviços nacionais. Com efeito, o tratamento nacional também pode ser alcançado pela aplicação de tratamento tributário às importações formalmente distinto do tratamento tributário dado a bens e serviços nacionais, desde que isto represente efetivamente uma equivalência tributária. Não importa a metodologia eleita para os ajustes fiscais de fronteira – formalmente idêntica ou formalmente distinta à

---

[128] BRITO FILHO, Washington Juarez de. Op. cit., p. 391. (nota 100)

[129] THORSTENSEN, Vera. A OMC - Organização Mundial do Comércio e as negociações sobre investimentos e concorrência. Rev. bras. polít. int., Brasília, v. 41, n. 1, p. 60.

tributação interna – mas, ao final, deve haver uma correspondência entre a carga tributária das importações e carga tributária sobre bens e serviços domésticos.

Ocorre que, como demonstrado nos capítulos 1 a 3 deste trabalho, a incidência das contribuições sociais sobre as importações, como ajuste fiscal de fronteira, e como estas se relacionam com as contribuições sociais incidentes sobre o faturamento e receita bruta – seu tributo interno correspondente é algo demasiadamente complexo e gera a necessidade de avaliar se há efetiva equivalência entre a carga tributária das importações e a carga tributária de bens e serviços internos.

Há algum tempo que o número de tributos sobre o consumo e complexidade de apuração destes, especialmente quando incidentes em cascata, ou seja, cumulativamente em todas as etapas de produção de bens e serviços, têm sido considerados como um grande desafio na avaliação se, como ajustes fiscais de fronteira, estabelecem efetivamente equivalência entre a carga tributária das importações e da carga tributária interna. Isto fica evidenciado no item 16 do Relatório de Trabalho sobre ajustes de fronteira do GATT 1947, de 20 de novembro de 1970:

> 16. The Working Party noted that there were some taxes which, while generally consdered eligible for adjustment, presented a problem because of the difficulty in some cases in same cases of calculating exactly the amount of compensation. Excemples of such difficulties were encountered in cascade taxes. For adjustment, countries operating cascade systems usually resorted to calculating average rates of rebate for categories of products rather than calculating the actual taz levied on a particular product. It was noted, however, that most cascade tax systemss were to be replaced by TVA systems, and that therefore the area in which such problems occurred was diminishing. […][130]

Conforme se observa no Relatório de Trabalho, cujo excerto foi trazido acima, a problemática envolvendo tributos complexos e em incidentes cascata como ajuste fiscal de fronteira reside no fato que, em razão de suas sistemáticas, esses tributos impedem, ou se não impedem ao menos dificultam consideravelmente, o trabalho de apurar se há equivalência tributação incidente sobre as importações e a tributação incidente sobre bens e serviços internos.

Como assevera Washington Juarez de BRITO FILHO, as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS são um exemplo prático desta dificuldade, e como esta questão pode dar *azo a situações que podem merecer, que a Parte Contratante que o empregue venha a provar às demais a regularidade dos valores autorizados legalmente, sob pena de a sua sistemática de ajustamento vir a ser considerada como protecionista*" [131.] Disto conclui-se

[130] https://www.wto.org/gatt_docs/English/SULPDF/90840088.pdf (acesso 19/11/2019)
[131] BRITO FILHO, Washington Juarez de. Op. cit., p. 393. (nota 100)

que, a complexidade inerente às contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS pode acarretar contestação destes tributos como ajustes fiscal de fronteira.

Conforme observou Heleno Taveira TÔRRES, pautado nas lições de Paulo de Barros CARVALHO, o princípio do tratamento nacional impõe-se como *valor e como limite objetivo*. Quer-se dizer com isto que esta norma irradia um valor – um objetivo a ser alcançado – com base no qual as normas tributárias de criação de ajustes fiscais de fronteira devem ser criadas, mas, também representam em si uma regra específica que de plano deve ser observada:

> O princípio da "igualdade de tratamento tributário" ou do "tratamento nacional" funciona como valor e como limite objetivo. Deve ser entendido como limite objetivo quando dispõe que dois produtos idênticos (nacional e estrangeiro) não devem receber tratamento tributário discriminatório. Ocorrendo a atribuição de isenção para produto nacional o mesmo tratamento deve ser dispensado para o similar estrangeiro. A aplicação, nesse caso, deve ser direta, sem necessidade de questionamentos. De outro lado, deverá ser entendido como valor quando estabelece, por exemplo, que tais produtos gozarão de tratamento não menos favorável que o concedido a produtos similares de origem nacional. O significado dos termos "tratamento não menos favorável" exige saturação de sentido, o qual necessariamente deve considerar os valores que permitem considerar certo estatuto como "favorável" ou não.[132]

Com efeito, se de um lado o princípio da não-discriminação tributária ostenta um valor de como as relações internacionais deverão se desdobrar, de outro lado ele também ostenta um enunciado objetivo, pragmático, o qual tem aplicação imediata[133] .

Como visto, as contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação impõem, respectivamente, (i) aos serviços alíquotas de 1,65% e 7,6%; (ii) aos bens, em geral, alíquotas de 2,10% e 9,65%; e (iii) aos bens supostamente incluídos na desoneração da folha de pagamentos supostamente – diz-se supostamente ante a facultatividade da CPRB, alíquota adicional de COFINS-Importação de 1%.

A tributação interna correspondente seria as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS sobre a receita bruta da seguinte forma, independentemente se tratar de bens ou serviços: (i) para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido alíquotas de 0,65% e 3% de forma cumulativa; (ii) para as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro

---

[132] TÔRRES, Heleno Taveira. Parecer: Princípio da Igualdade de Tratamento: Acordo do GATT – Súmula 71 do STJ: Inaplicabilidade – Concessão de isenções no ICMS: art. 155, § 2º, XII, G; LC nº 24/75 – Convênios autorizativos: Cabimento – Revogação de isenções – inteligência do art. 41, ADCT, da CF/88. In.: Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual de Minas Gerais, nº 42, abril/maio/junho 2001, p. 30.

[133] "Quanto aos "limites objetivos", nada disso entra em jogo, ficando muito mais simples a construção do sentido dos enunciados. E na aplicação prática do direito, esses limites saltam aos olhos, sendo de verificação pronta e imediata. [...] Atente-se, porém, para o seguinte: os "limites objetivos" são postos para atingir certas metas, certos fins. Estes, sim, assumem o porte de valores. Aqueles limites não são valores, se os considerarmos em si mesmos, mas voltam-se para realizar valores, de forma indireta, mediata.". CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 23 ed. rev. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2011, p. 106.

real alíquotas de 1,65% e 7,6% de forma não-cumulativa, atribuindo-se créditos dos dispêndios legalmente autorizados, inclusive importações; (iii) as pessoas jurídicas e/ou receitas obrigadas ao regime cumulativo das contribuições em comento alíquotas de 0,65% e 3% e; (iv) no que diz respeito à alíquota adicional de COFINS-Importação a CPRB com alíquotas de 1% a 2,5% para os optantes pela desoneração da folha de pagamentos.

Por este simples comparativo percebe-se que, nas discrepâncias entre as contribuições sociais internas e as contribuições incidentes sobre as importações, há indícios de que o princípio da não-discriminação tributária não esteja necessariamente observado neste ajuste fiscal de fronteira.

Quando se sistematiza estas informações em um quadro comparativo, tais indícios ficam ainda mais evidentes:

		PIS/PASEP Importação Aliq.	**COFINS Importação Aliq.**	**PIS/PASEP RB Aliq.**	**COFINS RB Aliq.**	**CPRB Aliq.**	**Direito a Créditos**	**Viola o Princípio Trat. Nacional**
Lucro Presumido	Serv.	1,65%	7,6%	0,65%	3,0%	N/A	Não	Sim
	Bens	2,10%	9,65%	0,65%	3,0%	N/A	Não	Sim
Lucro Real	Serv.	1,65%	7,6%	1,65%	7,6%	N/A	Sim	Não
	Bens	2,10%	9,65%	1,65%	7,6%	N/A	Sim	Não
Lucro Real Cumul. Obrig.	Serv.	1,65%	7,6%	0,65%	3,0%	N/A	Não	Sim
	Bens	2,10%	9,65%	0,65%	3,0%	N/A	Não	Sim
Opção CPRB		N/A	1%	N/A	N/A	1 a 2,5%	Não	Não
Não CPRB		N/A	1%	N/A	N/A	N/A	Não	Sim

Mesmo para as circunstâncias que foram identificadas acima como sendo aquelas nas quais o princípio do tratamento nacional é observado – lucro real com a apuração das contribuições para o PIS/PASEP e da COFINS de forma não-cumulativa – também como já demonstrado, no caso da importação de bens há a possibilidade de haver questionamentos internacionais. Isto porque as alíquotas das contribuições incidentes sobre as importações foram aumentadas de 1,65% e 7,6% para 2,10% e 9,65% sob a justificativa de serem uma tributação formalmente distinta da tributação interna, mas, que ao final acarretaria em equivalência com a tributação interna, dado que a base de cálculo destas seriam materialmente menores do que a das contribuições internas por força de decisão judicial que retirou o valor do ICMS de seu cômputo. No entanto, em 2017 o Judiciário decidiu em igual sentido para as contribuições internas, retirando também de suas bases o cômputo do valor do ICMS.

Ora, o compromisso do tratamento nacional foi assumido pelo Brasil em caráter irretratável[134], de modo que seu rigoroso cumprimento se impõe até que haja, eventualmente, a denúncia dos tratados que o veiculam. Ademais, a não observância desta regra pode acarretar algumas consequências internacionais ao Brasil. Conforme leciona Gerd Willi ROTHMANN *"Baseado em sua soberania, cada Estado decide quem, o que e em que medida quer exercer sua competência tributária. Este princípio básico de Direito Internacional sofre certas limitações quando um Estado soberano celebra com outro Estado soberano um acordo de bitributação..."*[135]. O mesmo raciocínio é aplicável para os demais tratados, e nessa esteira, é importante que os compromissos internacionais sejam observados.

A sistemática adotada para a apuração das contribuições sociais incidentes sobre a importação impossibilita a demonstração de que há equivalência entre a tributação considerada como ajuste fiscal de fronteira e a tributação interna. Assim, havendo questionamento por outras partes contratantes a medida poderá ser considerada como protecionista, e, neste caso, pode haver retaliações e/ou a adoção de medidas compensatórias.

Em última instância as assimetrias do ajuste fiscal de fronteira e da tributação interna, de acordo com o artigo XVI do GATT[136] poderão ser consideradas como subvenções uma vez que podem *reduzir as importações* por uma prática tributária e, neste caso, poderão estar sujeitas aos procedimentos e consequências do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias do GATT. Havendo a identificação destas assimetrias como formas de

---

[134] "Ato unilateral e discricionário, a ratificação é, não obstante, irretratável, mesmo antes que o acordo se tenha tornado vigente, e, às vezes, antes que a regra pacta sunt servanda haja começado a operar em sua plenitude. É de evidência primária que, vigente o compromisso, seu fiel cumprimento se impõe às partes, e a denúncia unilateral, se e quando possível, estará subordinada a regras prefixadas, acautelatórias do interesse dos demais pactuantes." REZEK, José Francisco. Op. cit., p. 77-78. (nota 101)

[135] ROTHMANN, Gerd Willi. A denúncia do acordo de bitributação Brasil - Alemanha e suas conseqüências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira.. (Org.*). Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 157.

[136] ARTIGO XVI – SUBVENÇÕES - SEÇÃO A - SUBVENÇÕES EM GERAL

1. Se uma Parte Contratante concede ou mantém uma subvenção qualquer, inclusive qualquer forma de proteção das rendas ou sustentação dos preços que tenha diretamente ou indiretamente por efeito elevar as exportações de um produto qualquer do território da referida Parte Contratante ou de reduzir as importações do mesmo no seu território, dará conhecimento, por escrito, às Partes Contratantes, não somente da importância e da natureza dessa subvenção, como dos resultados que possam ser esperados sobre as quantidades do ou dos produtos em questão por ele importados ou exportados e as circunstâncias que tornam a subvenção necessária. Em todos os casos em que fique estabelecido que uma tal subvenção causa ou ameaça causar um prejuízo sério aos interesses de outra Parte Contratante, a Parte Contratante que a concedeu examinará, quando solicitada, com a ou com as Partes Contratantes interessadas ou com as Partes Contratantes, a possibilidade de limitar a subvenção.

subvenções estas poderão ser consideradas como subsídios proibidos[137] uma vez que indiretamente propiciam o uso preferencial de produtos nacionais.

Não se está a exigir que haja absoluta identidade entre a carga tributária interna e o ajuste fiscal de fronteira, mas, não parece ser o caso de assimetria mínima ou irrisória que não traga efeitos imediatos à concorrência em razão de impactos na formação de preço.

Em verdade, especialmente quando o importador é pessoa jurídica que apura o imposto sobre a renda com base no lucro presumido e, portanto, sujeita à apuração cumulativa das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta ou é pessoa jurídica que, ainda que apure o imposto sobre a renda com base no lucro real, esteja obrigada à apuração cumulativas das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS incidentes sobre a receita bruta, tem-se que a assimetria entre o ajuste fiscal de fronteira e a tributação interna podem acarretar grande disparidade.

A conclusão de que não há simetria entre a tributação interna e a incidente nas importações no tocante às contribuições sociais é algo deletério às relações internacionais que o Brasil mantém. Primeiramente porque, como já observado, o contexto global de expansão dos negócios traz consigo outros vieses aos interesses nacionais, como o de estimular o comércio internacional de bens e serviços; no entanto, a assimetria tributária dos ajustes fiscais de fronteira depõe contra esse interesse. E segundo, porque caso o ajuste fiscal de fronteira, em razão de sua assimetria com a tributação interna, seja considerado uma medida protecionista, o Brasil poderá sujeitar-se a sanções internacionais.

---

[137] Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias do GATT:
ARTIGO 3 - PROIBIÇÃO
1. Com exceção do disposto no Acordo sobre Agricultura, serão proibidos os seguintes subsídios, conforme definidos no Artigo 1:
(a) subsídios vinculados de fato ou de direito 4 ao desempenho exportador, quer individualmente, quer como parte de um conjunto de condições, inclusive aqueles indicados a título de exemplo no Anexo I 5;
(b) subsídios vinculados de fato ou de direito ao uso preferencial de produtos nacionais em detrimento de produtos estrangeiros, quer individualmente, quer como parte de um conjunto de condições;

5. AS REFORMAS TRIBUTÁRIAS ATUALMENTE COGITADAS E AS CONTRIBUIÇÕES AO PIS/PASEP – IMPORTAÇÃO E A COFINS IMPORTAÇÃO

Tendo analisado as questões de igualdade tributária e do tratamento nacional das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação, convém tecer algumas considerações sobre as reformas tributárias – dos tributos sobre o consumo – que têm sido cogitadas na atualidade e como estas podem ou não resolver as problemáticas suscitadas. Vale destacar que, não serão objeto da presente análise a legalidade e/ou constitucionalidade das propostas de reforma tributária, mas, tão somente *como* e *se* estas podem trazer soluções às problemáticas apontadas neste trabalho.

A temática de reformas tributárias não é algo exclusivo dos tempos atuais. Por interferir no direito de propriedade a tributação sempre causa algum tipo de debate numa tentativa de compor interesses distintos – e muitas vezes conflitantes – da administração tributária e dos contribuintes. Alcides Jorge COSTA, em meados de outubro de 1985, no intuito de contribuir com a construção de um sistema tributário mais equânime, analisou formas de estruturação de sistemas tributários (mais rígidos x mais flexíveis), a repartição de competências (no caso brasileiro acentuando a necessidade de se outorgar feixes de competência tributária a todos os entes federativos), entre outras questões. Em seu esforço, embora considerasse que as periódicas alterações da legislação infraconstitucional também são espécies de reforma tributária, o autor concentrou seus esforços nas questões que em, seu entender, demandariam alterações constitucionais, justificando que é na constituição em que se encerram os limites tributários, as repartições de rendas pela outorga da competência tributária:

> "Os tributos atingem os patrimônios privados, de particulares e de empresas, e transferem recursos do setor privado para o setor público, que, através da despesa, redistribui os recursos arrecadados. [...]
> Alterações de leis ordinárias, regulamentos, etc., ocorrem sempre, sem que se mencione o vocábulo reforma. Trata-se, porém, de reformas reais. Esta constatação leva à conclusão de que, entre nós, quando se fala em reforma do sistema tributário, quer-se fazer referência a alterações de maior ou menos alcance de normas constitucionais."[138]

[138] COSTA, Alcides Jorge. Algumas idéias sobe uma reforma do Sistema Tributário Brasileiro. Direito Tributário Atual, Vols. 7/8. São Paulo: Editora Resenha Tributária, co-edição Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1987/1988, p. 1734-1736.

Neste trabalho, serão analisadas as reformas da tributação sobre consumo atualmente cogitadas, e, portanto, poderá se tratar de reformas que demandam ou não alteração constitucional.

De acordo com as premissas desta pesquisa, a tributação sobre o consumo corresponde à carga tributária imposta sobre as operações com bens e serviços[139]. No Brasil os tributos sobre o consumo respondem por uma parcela considerável da arrecadação. É interessante mencionar que a tributação sobre o consumo em 2017 no Brasil atingiu o patamar de 48,44% do total da arrecadação segundo dados da Receita Federal do Brasil[140], enquanto a tributação média sobre o consumo nos países da OCDE é de 30,6%[141]. Há quem considere, diferentemente do que informa a Receita Federal do Brasil, que no Brasil os tributos sobre o consumo respondem por 68,2%[142] do total da arrecadação.

No contexto inicial da ordem constitucional introduzida pela Carta Magna de 1988 a competência tributária sobre o consumo já era bastante vasta. Não obstante, sucessivas reformas constitucionais ampliaram ainda mais esse espectro de tributação, é o que observa Paulo Ayres BARRETO:

---

[139] BASTO, José Guilherme Xavier de. *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1991, p. 12.

[140] RFB – Carga Tributária no Brasil 2017
http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf (acesso em 26/04/2019)

Tabela 06

Série Histórica - Evolução da Participação das Bases de Incidência na Arrecadação Total - 2008 a 2017

% da Arrecadação Total

Cód.	Tipo de Base	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	Repres. Gráfica
1000	Renda	20,46%	19,64%	18,22%	19,09%	17,94%	18,17%	18,09%	18,30%	20,01%	19,22%	
2000	Folha de Salários	24,49%	26,54%	26,20%	25,80%	26,61%	25,94%	26,16%	26,09%	26,23%	26,12%	
3000	Propriedade	3,55%	3,89%	3,77%	3,73%	3,88%	3,91%	4,09%	4,43%	4,52%	4,58%	
4000	Bens e Serviços	49,56%	48,26%	49,63%	49,15%	49,65%	50,26%	50,03%	49,40%	47,57%	48,44%	
5000	Trans. Financeiras	2,03%	1,79%	2,10%	2,20%	1,96%	1,68%	1,62%	1,80%	1,66%	1,63%	
9000	Outros Tributos	-0,09%	-0,12%	0,08%	0,03%	-0,03%	0,03%	0,01%	-0,02%	0,01%	0,01%	
0000	**Total**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	**100,00%**	

[141] "Consumption taxes generally consist of *general taxes on goods and services* (taxes on general consumption), consisting of value-added tax (VAT) and its equivalent in several jurisdictions (goods and services tax, or GTS); sales taxes, and other general taxes on goods and services, and taxes on specific goods and services, consisting primarily of excise taxes, customs and import duties, and taxes on specific services (such as insurance premiums and financial services.
Consumption taxes accounted for 30,6% of total tax revenue in OED countries in 2016 on average. While the share of all taxes on consumption (taxes on general consumption plus taxes on specific goods and services) as a percentage of total tax revenue has remained relatively stable since 1975, the composition of consumption taxes has fundamentally changed." OECD (2018), Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues, OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en. p. 13 (acesso em 25/09/2019)

[142] GASSEN, Valcir. D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. PAULINO, Sandra Regina da F. Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos. Revista Seqüência: Estudo Jurídicos e Políticos – UFSC, Florianópolis, n. 66, jul. 2013, p. 215.

> "Sobrevieram uma série de contribuições, no plano federal, que alcançaram o faturamento das empresas. Inicialmente, com alíquotas reduzidas. Com o passar do tempo, as alíquotas cresceram vertiginosamente. Voltamos no tempo. O sistema tributário brasileiro involuiu."[143]

Esta constatação de que no Brasil há forte concentração da carga tributária em tributos com base sobre o consumo já perdura mais de 25 anos, e desde então, já na ordem constitucional estabelecida pela Carta Magna de 1988, tem sido reclamada uma reforma tributária.[144]

Isto porque, acredita-se que os efeitos da tributação sobre o consumo são deletérios na medida em que tributam em maior grau aqueles que têm menor condição econômica, ou seja, são regressivos. Diz-se que os tributos sobre o consumo são regressivos porque não se pautam no parâmetro da capacidade contributiva, uma vez que atingem o consumidor final indistintamente de sua capacidade econômica e, mesmo que haja desoneração dos itens de maior necessidade, considerando que toda a produção de bens e serviços necessariamente utiliza outros bens e serviços sobre os quais há incidência dos tributos sobre o consumo, fatalmente aqueles com menor capacidade contributiva serão tributados mais do que aqueles que gozam de melhores condições econômicas. Neste sentido ensina Sacha Calmon Navarro COÊLHO:

> Importa sublinhar que nos impostos sobre o consumo o *legislador* não busca a *capacidade contributiva* dos agentes econômicos que propiciam a produção e a circulação de bens e serviços, mas, ao invés disso, busca a capacidade contributiva dos consumidores de bens e serviços e os tributa efetivamente, valendo-se de dois mandados da justiça distributiva.
> [...]
> Nos chamados impostos sobre o consumo a regressividade é um termo, em princípio, impróprio, mas ocorre quando os bens e serviços essenciais são mais tributados que os supérfluos ou luxuosos, onerando os mais pobres. Esta situação está presente no Brasil. A tributação da cesta básica não é eficazmente desonerada, e os insumos universais – energia, combustíveis e comunicação – são os itens mais tributados pelo ICMS. Duas são as consequências. *Primus* – todos os bens e serviços precisam dos insumos universais, o que torna os mesmos muito caros, penalizando os consumidores de menor capacidade contributiva. *Secundus* – as pessoas ricas ou pobres e as pessoas jurídicas precisam usar energia, utilizar combustíveis e se comunicar. É claro, então que os mais pobres pagam um preço maior, se levarmos em conta sua capacidade contributiva, mesmo quando *tarifas sociais* paras os pequenos consumos são utilizadas.[145]

Embora *regressivos*, os tributos sobre o consumo têm uma vantagem *política* sobre os impostos diretos e pautados pela capacidade contributiva que é de, estando embutidos nos preços dos bens e serviços, fazem com que carga tributária não seja *imediatamente* sentida,

---

[143] BARRETO, Paulo Ayres. Tributação sobre consumo: simplicidade e justiça tributária. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Professor Aires Barreto*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p 531.

[144] SILVA, C. R. L.; ALMEIDA, F. G.. *A tributação sobre o consumo no Brasil*. Conjuntura Econômica (Rio de Janeiro), v. 49, p. 24-28, 1995.

[145] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Tributação indireta e regressividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). *Tributação indireta no direito brasileiro*. São Paulo: Malheiros, 2013, p 397-399.

ou notada ao que se chama de *anestesia fiscal*. Não obstante, conforme elucida José Guilherme Xavier de BASTO esta suposta vantagem da tributação sobre o consumo não suplanta seus defeitos:

> "Uma vantagem não pode, todavia, deixar de se atribuir aos impostos cumulativos. Mesmo com taxa baixa (2%, 3%) podem proporcionar avultadas receitas, dada a vastidão das transações sobre que incidem e o caráter cumulativo que assumem.
> Outra vantagem é a da potenciação do efeito de anestesia fiscal própria da tributação indireta. Por "anestesia fiscal" entende-se a falta de "visibilidade" de certos tributos, que conduz os contribuintes de facto, isto é, em sentido económico, neste caso aos consumidores finais dos bens atingidos, a suportá-los sem se darem conta disso. Quando o consumidor final adquire os bens não sabe, nem pode frequentemente saber, que parte da sua despesa vai parar aos cofres do Estado. Ora, no caso dos impostos cumulativos, o conteúdo fiscal dos bens que chegam ao consumidor final – isto é, a fracção do preço que é imposto nem sequer e discernível, já que há imposto incorporado, de forma cumulativa, em todas as fases do processo produtivo, como já se verá. O efeito de anestesia, própria da tributação indireta, acentuasse assim."
> "Os defeitos superam, todavia, e de largo, aquelas vantagens. Têm eles a ver com a designada "não neutralidade" do tributo."[146].

Some-se às questões inerentes da tributação sobre o consumo, que como visto acima no Brasil é bastante ampla, outras problemáticas do sistema tributário brasileiro como complexidade, litigiosidade e guerra fiscal[147].

A complexidade do sistema tributário brasileiro – no que concerne aos tributos sobre o consumo – muito se dá em razão do fato de que a competência impositiva para tributar o consumo, constitucionalmente outorgada, está repartida em todas as esferas da federação, cabendo à União tributar o consumo via IPI, PIS/PASEP e COFINS, aos Estados e Distrito Federal tributar o consumo via ICMS e aos Municípios tributar o consumo via ISSQN; além, é claro, da metodologia de apuração destes tributos que também geram muita complexidade.

Embora favoreça à manutenção do Estado Federal em três esferas, proporcionando autonomia financeira, a repartição da competência tributária dos tributos sobre o consumo tanto para a União como para os Entes subnacionais impõe aos contribuintes, no melhor cenário, ter que apurar tributos e cumprir obrigações acessórias perante pelo menos dois níveis de administração tributária, federal e estadual ou federal e municipal; no pior cenário, a depender da atividade econômica explorada, o contribuinte terá apurar tributos e atender a três níveis de obrigações acessórias – federal, estadual e municipal.

A repartição da competência tributária do consumo nas três esferas federativas, além de cooperar com o aumento da complexidade do sistema tributário, também contribui com conflitos entre os entes federativos – as chamadas guerras fiscais. Como exemplos de guerra

---

[146] BASTO, José Guilherme Xavier de. Op. cit., 1991, p. 12-13. (nota 139)

[147] MANEIRA, Eduardo. LIMA, Daniel Serra. 30 anos da constituição: sistema tributário nacional e a necessária reforma na tributação sobre o consumo. RFD - Revista Da Faculdade De Direito Da UERJ - Rio De Janeiro, n. 34, dez. 2018, p. 63.

fiscal cita-se: os conflitos entre os Estados Membros relativos incentivos fiscais de ICMS; os conflitos de competência entre União e Municípios relativamente à incidência do IPI versus a incidência de ISSQN – se industrialização ou se prestação de serviços; os conflitos de competência entre os Estados Membros/ Distrito Federal e os Municípios relativamente à incidência do ICMS versus a incidência do ISSQN – se mercadoria imaterial ou se prestação de serviços, entre outras situações consideradas como guerra fiscal.

No que diz respeito à metodologia de apuração dos tributos sobre o consumo, para ficar apenas em um exemplo, até porque já foi possível observar pelo exposto nos capítulos anteriores como as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS são complexas – e que se diga que a complexidade de apuração não está presente apenas nestas contribuições, mas também nos demais tributos sobre o consumo. Verifica-se que as contribuições sociais em comento podem ser apuradas de forma cumulativa, não-cumulativa e monofásica. Seria menos complexo se, tendo feito uma opção ou estando sujeito obrigatoriamente a um destes regimes, os contribuintes necessariamente tivessem que se submeter a apenas um destes métodos de apuração, mas, isso não é verdade, com efeito, a depender da atividade desempenhada um mesmo contribuinte pode estar sujeito tanto ao regime cumulativo, como ao regime não-cumulativos e ao monofásico. Além disto, cada uma destas metodologias carrega suas próprias dificuldades, como, por exemplo, a questão da base de cálculo – se o ICMS integra ou não a base de cálculo, a questão do conceito de insumo para fins de creditamento, a questão se no regime monofásico é dado aos contribuintes apurarem créditos, etc. Ou seja, as práticas adotadas pela administração tributária, normalmente voltadas a prevenir evasão fiscal, acarretaram um auto de grau de complexidade no sistema tributário.

Consequência direta desta complexidade é a litigiosidade que estes tributos geram. Ficando no exemplo das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS, verifica-se que dos 100 temas de matérias tributárias com repercussão geral reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal até outubro de 2019, 19[148] deles referem-se às contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS (02 temas referem-se ao Finsocial, sucedido pela COFINS). Que se registre que até o momento em que este trabalho está sendo escrito existem 414 temas com repercussão geral reconhecida. Apenas para ilustrar a litigiosidade dos demais tributos sobre o consumo,

[148] RE 559932, RE 577494, RE 574706, RE 377457, RE 586482, RE 527602, RE 585235, RE 598085, RE 628122, RE 568503, RE 6061067, RE 59362, RE 627815, RE 1053574, RE 599309, RE 656089, RE 578846, RE 848353, RE 883542.

verificou-se que sobre ICMS responde por 13[149] casos com repercussão geral reconhecida, o IPI por 7[150] e o ISSQN por4[151].

Que fique claro que não se está, com tais dados e informações, a defender as reformas tributárias que se apresentam atualmente, tampouco se defende a necessidade de mudar as bases de incidência dos tributos no Brasil (tributação sobre a renda x tributação sobre o consumo – até porque existem estudos que defendem a tributação sobre consumo, mas, com outras metodologias a fim de que sejam mais equânimes, e que sequer serão analisados neste trabalho[152]).

Em verdade, a ideia deste introito é contextualizar o cenário atual reconhecendo que há algumas propostas de reforma tributária sendo cogitadas e se estas, acaso viguem, serão capazes de resolver total ou parcialmente as violações aos princípios da igualdade e do tratamento nacional perpetradas pela incidência das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

5.1. Reformas tributárias: uma mudança dos tributos sobre o consumo

Atualmente tramitam no Congresso Nacional dois projetos de Emenda Constitucional tendentes a alterar o sistema tributário brasileiro no que toca a tributação sobre o consumo, são eles o Projeto de Emenda Constitucional nº 45/2019 – PEC 45, e o Projeto de Emenda Constitucional nº 110/2019 – PEC 110, o primeiro em tramite perante a Câmara dos Deputados e o segundo perante o Senado Federal.

A PEC 45 propõe a criação de um imposto único sobre o consumo com incidência sobre bens e serviços, o IBS, instituído mediante Lei Complementar, cuja metodologia de apuração tem como base o valor agregado de cada etapa de produção de bens e serviços e cuja arrecadação será compartilhada entre União, Estados Membros, Distrito Federal e Municípios que terão competência para dispor sobre as alíquotas da parcela que lhe cabe do

---

[149] RE 585535, RE 439796, RE 593849, RE 582461, RE 588147, RE 540829, RE635688, RE 607056, RE 603917, RE 627051, RE 680089, RE 912888, RE 636225.
[150] RE 562980, RE 561485, RE 592145, RE 567935, RE 592881, RE 723651, RE 398365.
[151] RE 592905, RE 626706, RE 651703, RE 756915.
[152] MCLURE, Charles E.; ZODROW, George R. Consumption-based Direct Taxes: A Guided Tour of the Amusement Park. FinanzArchiv / Public Finance Analysis, [s. l.], v. 63, n. 2, p. 285–307, 2007. Disponível em: http://openurl.ingenta.com/content/xref? genre=article&issn=0015-2218&volume=63&issue=2&spage=285
WARREN, Alvin. Would a consumption tax be fairer than an income tax?. 89 Yale L.J. 1081 (1980).
MCLURE JR., Charles E. *Substituting consumption-based direct taxation for income taxes as the international norm*. National Tax Journal, [s. l.], v. 45, n. 2, p. 145–154, 1992.

imposto. Nesta proposta haverá a eliminação dos seguintes tributos: ISSQN, ICMS, IPI, PIS e COFINS.

A proposta de reforma da PEC 45 tem como referência os estudos e proposições realizados no Centro de Cidadania Fiscal – CCiF e, por tal razão, tem sido chamada de "Proposta da Academia". Segundo os idealizadores desta proposta, com a criação do IBS problemas do atual sistema tributário, no tocante à tributação sobre o consumo, como complexidade, insegurança jurídica, iniquidade e litigiosidade seriam eliminados; pois consideram que com as características do IBS (incidência ampla sobre bens e serviços, alíquota única, ausência de incentivos fiscais, poucos regimes especiais, incidência nas importações e desoneração das exportações e créditos financeiros e devolução tempestiva de créditos acumulados) a tributação sobre o consumo no Brasil passaria a ser mais simples, transparente, neutra e equânime[153].

De acordo com a justificativa da PEC 45 *"As características propostas para o imposto sobre bens e serviços (IBS) são basicamente aquelas de um bom IVA, as quais estão bem estabelecidas na literatura*"[154] e, por tal razão, é que se acredita que ele seria capaz de concretizar esse aperfeiçoamento do sistema tributário brasileiro.

Complementando a tributação sobre o consumo, essa proposta também prevê a criação de um imposto seletivo sobre bens, serviços e direitos, de competência da União, que, segundo a justificativa da PEC 45, teria incidência monofásica na indústria (saída da fábrica) ou na distribuição (na importação), incidente sobre aqueles bens/serviços/direitos cujo consumo haja interesse estatal em desestimular – como, por exemplo, bebidas alcoólicas, cigarros, etc. (*sin tax*).

Vale mencionar que esta proposta tem recebido algumas críticas de estudiosos que consideram que uma reforma envolvendo tamanha alteração nas competências tributárias dos entes subnacionais configuraria um ataque ao pacto federativo[155]. Outra crítica relativa a tal proposta é que ela onerará demasiadamente o setor de serviço comparativamente com a carga tributária que atualmente suportam. Isto porque, atualmente o setor de serviços,

---

[153] APPY, Bernard; SANTI, Eurico de; COELHO, Isaias; MACHADO, Nelson; CANADO, Vanessa Rahal. *Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar*. Texto escrito como parte do projeto "propostas de Reformas para Destravar o Brasil, da Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP/FGV), disponível em www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf. (acesso em 09/10/2019)

[154]https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019 p. 29. (acesso em 09/10/2019).

[155] DERZI, Mizabel Abreu Machado. Proteção da Confiança e incentivos fiscais para o desenvolvimento (os problemas centrais que os projetos de reforma tributária propostos não resolvem). IN Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses, 2019, p. 957.

submete-se à seguinte carga tributária: *(i) ISSQN* – alíquotas de 2% a 5% (art. 156, § 3º, I, da CF/88 e art. 7º, LC116/2003) sobre a base de cálculo do imposto que corresponde ao preço do serviço (art. 8º e art. 8º-A da LC 116/2003) e; *(ii) PIS/PASEP e COFINS* – alíquotas respectivas de 0,65% e 3% (art. 4º, IV da Lei nº 9.718/98) no regime cumulativo e de 1,65% e 7,6% (art. 2º da Lei nº 10.637/2002 e art. 2º da Lei 10.833/2003) no regime não-cumulativo sobre a base de cálculo que corresponde à receita bruta (art. 3º da Lei nº 9.718/98, art. 1º , § 2º da Lei nº 10.637/2002 e art. 1º, § 2º da Lei 10.833/2003). Na PEC 45 a alíquota do IBS será única e estima-se que ficará em torno de 25%[156]. Assim, em números absolutos, a maior carga tributária atualmente suportada pelo setor de serviços é de 14,25% sobre suas receitas oriundas da prestação de serviços, enquanto com o IBS a carga tributária seria de 25%, um incremento de 43% na carga tributária. Haveria, no caso, uma alocação da tributação atualmente incidente sobre a produção de bens – IPI e ICMS – ao setor de serviços.

Outro possível impacto que tem sido considerado como um fator negativo da PEC 45 é o aumento da carga tributária que estarão sujeitos os contribuintes que atualmente apuram o IR com base no lucro presumido e que, portanto, apuram as contribuições ao PIS/PASEP e COFINS de forma cumulativa. Explica-se. De acordo com os estudos do CCiF, se o IBS tiver uma alíquota de 25% ele seria assim distribuído entre os entes federativos[157]:

Tabela 1. Composição inicial da alíquota do IBS

	Alíquota Singular	Tributo Atual		Alíquota Singular	Tributo Atual
Gerenciável pela União	**9,2%**		**Gerenciável pelos Estados**	**13,8%**	
Parcela Federal			**Parcela Estadual**		
Livre	2,90%	**PIS/Cofins/IPI**	Educação	2,58%	
Seguridade Social	4,63%	**Cofins**	Saúde	1,24%	
FAT - Seg. Des. e Abono	0,58%	**PIS**	Livre	6,51%	**ICMS**
FAT - BNDES	0,39%		**Parcela Municipal**		
Fundos Regionais	0,04%		Educação	0,86%	
Parcela Estadual			Saúde	0,52%	
Educação	0,09%		Livre	2,07%	
Saúde	0,04%		**Gerenciável pelos Municípios**	**2,0%**	
Livre	0,22%	**IPI**	**Parcela Municipal**		
Parcela Municipal			Educação	0,50%	**ISS**
Educação	0,08%		Saúde	0,30%	
Saúde	0,05%		Livre	1,21%	
Livre	0,20%		**Total**	**25,0%**	

Nota. Alíquotas estimadas com base na arrecadação em 2015 dos tributos substituídos pelo IBS, conforme dados da Secretaria da Receita Federal do Brasil. As parcelas estaduais e municipais correspondentes ao atual IPI incorporam tanto a destinação ao FPE e FPM como a compensação pela exportação de manufaturados (FPEX). Considerou-se o efeito da Desvinculação de Receitas da União (DRU). Não se considerou a vinculação federal de parcela da receita do IPI para educação e saúde, pois esta vinculação está suspensa, nos termos da Emenda Constitucional nº 95, de 2016.

[156] CCIF – CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. São Paulo: CCiF, ago. 2017. (Nota Técnica, n. 1), p. 17.
[157] CCIF – CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. São Paulo: CCiF, ago. 2017. (Nota Técnica, n. 1), p. 17.

Analisando apenas a parcela do IBS que, em tese, *substituiria* as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS haveria, para os contribuintes mencionados, um aumento na tributação de 3,65% para 8,5%. No entanto, o IBS foi idealizado como um tributo *não-cumulativo*, com créditos financeiros, desta forma esta crítica corre o risco de ser um pouco superficial, uma vez que o aumento de alíquotas não necessariamente corresponderá a um aumento de carga tributária.

Para que haja uma estabilização das mudanças, propõe-se um período de transição com dois vieses. O primeiro viés do período de transição é relativo à implantação do imposto para os contribuintes, e seria efetuado em 10 anos, sendo que nos primeiros 02 anos o IBS seria cobrado a uma alíquota de 1% com redução proporcional da COFINS neste período, e nos 8 anos subsequentes as alíquotas do IPI, PIS, COFINS, ICMS e ISS seriam reduzidas 1/8 ao ano até que esses tributos deixem de existir.

O segundo viés do período de transição diz respeito à adaptação e ajustes à repartição da arrecadação entre os entes federativos realizável em 50 anos, conforme se infere da justificativa da PEC 45 "*Para permitir um ajuste suave das empresas e das finanças estaduais e municipais às mudanças, são sugeridos dois mecanismos de transição: um relativo à substituição dos tributos atuais pelo IBS e outro relativo à distribuição da receita do IBS entre os Estados e os Municípios.*"[158]

Ao que interessa à presente pesquisa, cumpre analisar se o novo imposto proporciona a isonomia entre importadores que se encontrem na mesma situação e, se há equivalência da carga tributária interna e a incidente sobre as importações. Para tanto, observe-se o texto do artigo que se pretende incluir na Constituição Federal de 1988:

> Art. 152-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional, cabendo à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exercer sua competência exclusivamente por meio da alteração de suas alíquotas.
> §1o. O imposto sobre bens e serviços:
> I – incidirá também sobre:
> a) os intangíveis;
> b) a cessão e o licenciamento de direitos;
> c) a locação de bens;
> d) as importações de bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos;
> II – será regulado exclusivamente pela lei complementar referida no caput deste artigo;
> III – será não-cumulativo, compensando-se o imposto devido em cada operação com aquele incidente nas etapas anteriores;
> IV –não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação das alíquotas nominais;

[158]https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019 p. 22. (acesso em 09/10/2019).

> V – não incidirá sobre as exportações, assegurada a manutenção dos créditos;
> VI – terá alíquota uniforme para todos os bens, tangíveis e intangíveis, serviços e direitos, podendo variar entre Estados, Distrito Federal e Municípios.
> § 2º A alíquota do imposto aplicável a cada operação será formada pela soma das alíquotas fixadas pela União, pelos Estados ou Distrito Federal e pelos Municípios, observado o seguinte:
> I – a competência para alteração da alíquota pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios será exercida por lei do respectivo ente;
> II – na ausência de disposição específica na lei federal, estadual, distrital ou municipal, a alíquota do imposto será a alíquota de referência, fixada nos termos do art. 119 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.
> § 3º Nas operações interestaduais e intermunicipais:
> I – incidirá a alíquota do Estado ou Distrito Federal e do Município de destino;
> II – o imposto pertencerá ao Estado ou Distrito Federal e ao Município de destino.
> § 4º Os débitos e créditos serão escriturados por estabelecimento e o imposto será apurado e pago de forma centralizada.
> § 5º A receita do imposto sobre bens e serviços será distribuída entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios proporcionalmente ao saldo líquido entre débitos e créditos do imposto atribuível a cada ente, nos termos da lei complementar referida no caput.
> § 6º A lei complementar referida no caput criará o comitê gestor nacional do imposto sobre bens e serviços, integrado por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal e dos Municípios, a quem caberá:
> I – editar o regulamento do imposto, o qual será uniforme em todo o território nacional;
> II – gerir a arrecadação centralizada do imposto;
> III – estabelecer os critérios para a atuação coordenada da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios na fiscalização do imposto;
> IV – operacionalizar a distribuição da receita do imposto, nos termos estabelecidos no parágrafo 5º deste artigo;
> V – representar, judicial e extrajudicialmente, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios nas matérias relativas ao imposto sobre
> § 7º A representação judicial e extrajudicial do comitê gestor será exercida de forma coordenada pelos procuradores da Fazenda Nacional, dos Estados e dos Municípios.
> § 8º Cabe à lei complementar disciplinar o processo administrativo do imposto sobre bens e serviços, que será uniforme em todo o território nacional.
> § 9º Excetua-se do disposto no inciso IV do § 1º a devolução parcial, através de mecanismos de transferência de renda, do imposto recolhido pelos contribuintes de baixa renda, nos termos da lei complementar referida no caput. (Grifamos)

No tocante ao imposto seletivo, propõe-se a inclusão de um inciso no artigo 154 da Constituição Federal que, embora não seja expresso quanto à incidência sobre as importações, a rigor, incidiria também sobre as importações como ajuste fiscal de fronteira:

> Art. 154. .....
> .....
> III – impostos seletivos, com finalidade extrafiscal, destinados a desestimular o consumo de determinados bens, serviços ou direitos.”
> (NR)

Infere-se da redação que se pretende acrescer ao texto constitucional, e que servirá como o fundamento de validade do IBS e do imposto seletivo, que, em razão das características dos novos tributos, estes potencialmente eliminariam as problemáticas suscitadas neste trabalho.

Como visto, o IBS terá alíquota única, será uniforme em todo território nacional, incidirá sobre uma base ampla – operações com bens, serviços, direitos e intangíveis,

também incidirá sobre as importações e não incidirá sobre as exportações. Estas características é que fazem que a tributação sobre o consumo seja isonômica e que garanta a não-discriminação tributária. No tocante ao imposto seletivo, se de fato este for instituído de forma monofásica no início da cadeia, sua incidência nas importações nos mesmos patamares da tributação interna também potencialmente proporcionará tanto a igualdade entre contribuintes como o tratamento nacional às importações.

Com efeito, a adoção da sistemática de um IVA, como é o caso do IBS, elimina os problemas de falta de equivalência entre os ajustes fiscais de fronteira como já havia sido observado no Relatório de trabalho sobre ajustes de fronteira do GATT 1947, de 20 de novembro de 1970 ao concluir que "*It was noted, however, that most cascade tax systemss were to be replaced by TVA systems, and that therefore the area in which such problems occurred was diminishing.*"[159].

Entretanto, nota-se que, durante todo o período de transição de implantação do imposto único, 10 anos, os problemas já mencionados perdurarão, uma vez que neste período ambos sistemas – atual e IBS – conviverão.

Ainda, convém mencionar que na PEC 45, as contribuições ao PASEP serão mantidas e, acaso sua sistemática de apuração não seja alterada, relativamente à incidência destas contribuições as problemáticas apontadas neste trabalho permanecem.

A PEC 110, que tramita perante o Senado Federal, possui algumas semelhanças com a PEC 45, no sentido de que também propõe a criação de um imposto único sobre o consumo com a extinção de alguns tributos existentes. Mas, para esta proposta a ideia é que, ao invés de 5 tributos, 9 tributos atuais seriam extintos, a saber, IPI, PIS, PASEP, COFINS, ICMS, ISSQN, IOF, Salário Educação, e CIDE Combustível.

O IBS idealizado na PEC 110 seria de competência estadual e distrital – mas, instituído por intermédio do Congresso Nacional, não-cumulativo, também apurado com base no valor agregado uma vez prevê-se a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores (no entanto, aparentemente os créditos podem sofrer restrições) e, do resultado de sua arrecadação, 35% destina-se à União Federal e 22,5% ao Munícipios.

Entre outras alterações ao texto Constitucional, a PEC 110 sugere a seguinte alteração ao artigo 155, que seria o fundamento de validade do IBS:

> "Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:
> [...]

[159] https://www.wto.org/gatt_docs/English/SULPDF/90840088.pdf (acesso 19/11/2019)

IV – por intermédio do Congresso Nacional, imposto sobre operações com bens e serviços, ainda que se iniciem no exterior.
[...]
§ 7º o imposto de que trata o inciso IV do caput deste artigo será instituído por lei complementar, apresentada nos termos do disposto no art. 61, §§ 3º e 4º, e atenderá ao seguinte:
I – será uniforme em todo território nacional e terá regulamentação única, vedada a adoção de norma estadual autônoma, ressalvadas as hipóteses previstas em lei complementar;
II – será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores sendo assegurado:
a) o crédito relativo às operações com bens e serviços empregados, usados ou consumidos na atividade econômica, ressalvadas as exceções relativas a bens ou serviços caracterizados como de uso ou consumo pessoal;
b) o crédito integral e imediato, quando cabível, na aquisição de bens do ativo imobilizado;
c) o aproveitamento de saldos credores acumulados;
III – incidirá também:
a) Nas importações, a qualquer título;
b) nas locações e cessões de bens e direitos;
c) nas demais operações com bens intangíveis e direitos;
IV – terá uma alíquota padrão, assim entendida a aplicável a todas as hipóteses não sujeitas a outro enquadramento;
V – a alíquota aplicável às operações sujeitas também ao imposto de que trata o art. 153, VIII, não poderá ser superior à alíquota padrão;
VI – não incidirá:
a) nas exportações, garantidos a manutenção e o aproveitamento do imposto cobrado nas operações anteriores;
b) sobre a mera movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira;
c) nas prestações de serviços de comunicação nas modalidades de radiodifusão sonora e de sons e imagens de recepção livre e gratuita;
VII – sem prejuízo do disposto nos arts. 156-A e 158, V, o imposto pertencerá ao Estado de destino do bem ou serviço, nos termos da lei complementar, que poderá estabelecer:
a) cobrança em todo território nacional centralizada em um único estabelecimento;
b) exigência integral do imposto no Estado de origem da operação co o bem ou serviço e repasse ao Estado de destino;
c) utilização de câmara de compensação, que poderá ser implementada por tipo de bem ou serviço ou por setor de atividade econômica;
VIII – não poderá ser objeto de isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia, remissão ou qualquer outro tipo de incentivo fiscal ou financeiro vinculado ao imposto, exceto, se estabelecido por lei complementar, em relação a operação com os seguintes produtos ou serviços:
a) alimentos, inclusive os destinados ao consumo animal;
b) medicamentos;
c) transporte público coletivo de passageiros urbano e de caráter urbano;
d) bens do ativo imobilizado;
e) saneamento básico;
f) educação infantil, ensino fundamental, médio e superior e educação profissional;
IX – não integrará sua própria base de cálculo ou a do imposto de que trata o art. 153, VIII;
X – poderá ser cobrado de acordo com a liquidação financeira das operações;
XI – lei complementar estabelecerás as matérias da regulamentação única prevista no inciso I deste parágrafo que dependerão de aprovação por resolução do Senado Federal, (NR)" (Grifamos)

Nesta proposta também é previsto um imposto seletivo de competência federal e, neste caso, a intenção é alterar o art. 153 da Constituição nos seguintes termos:

> "Art. 153. .....
> VIII – operações com petróleo e seus derivados, combustíveis e lubrificantes de qualquer origem, gás natural, cigarros e outros produtos do fumo, energia elétrica, serviços de telecomunicações a que se refere o art. 21, XI, bebidas alcoólicas, e veículos automotores novos, terrestres, aquáticos e aéreos;
> [...]
> § 6º O imposto de que trata o inciso VIII atenderá ao seguinte:
> I – incidirá também nas importações, a qualquer título;
> II – poderá ter alíquotas diferenciadas nos termos da lei;
> III – não incidirá na exportação de bens e serviços, estabelecendo a lei a forma de devolução do imposto que os onerar;
> IV – não poderá ter alíquotas superior à do imposto previsto no art. 155, IV, exceto no caso de cigarros e outros produtos do fumo e de bebidas alcoólicas;
> V – será monofásico na forma da lei;
> VI – não integrará sua própria base de cálculo ou a do imposto de que trata o art. 155, IV. [...]"

De um modo geral é possível afirmar que o IBS teria as seguintes características: (i) não-cumulatividade – mas com a possibilidade de restrições aos créditos decorrentes de uso e consumo – o que pode distorcer a noção de valor agregado pois contribui para que haja um residual de imposto de operações anteriores no consumo final; (ii) uniformidade em todo o território nacional sendo instituído por Lei Complementar – lei federal com alcance nacional; (iii) impossibilidade de veicular incentivos fiscais; (iv) aproveitamento de saldos credores acumulados; (v) alíquota única; (vi) incidência também sobre as importações; (vii) orientação pelo princípio do Estado de destino; e (viii) não oneração das exportações.

Acredita-se que as mesmas críticas dirigidas à PEC 45 possam ser também dirigidas à PEC 110, mas, esta última merece ainda mais um comentário que diz respeito à questão de que o IBS seria de competência estadual, no entanto, sua instituição se daria por meio de lei federal, posto que, em conformidade com o texto submetido ao Senado Federal, a competência seria exercida por intermédio do Congresso Nacional. Ora, é pacífico na doutrina pátria que a competência tributária nada mais é do que uma competência legislativa, um poder legiferante do Ente Político para que este possa plenamente dispor sobre os seus tributos. Neste sentido ensina Paulo de Barros CARVALHO:

> Por força do princípio da legalidade (CF, art. 5º, II), a ponência de normas jurídicas inaugurais no sistema há de ser feita, exclusivamente, por intermédio de lei, compreendido este vocábulo no seu sentido lato. Em qualquer segmento da conduta social, regulada pelo direito, é a lei o instrumento introdutor dos preceitos jurídicos que criam direitos e deveres correlatos.
> No plexo das faculdades legislativas que o constituinte estabeleceu, figura a de editar normas que disciplinem a matéria tributária, desde a que contemple o próprio fenômeno da incidência até aquelas que dispõem a propósito de uma imensa gama de providências, circundando o núcleo da regra-matriz e que tornam possível a realização concreta dos direitos subjetivos de que é titular o sujeito ativo, bem como dos deveres cometidos ao sujeito passivo.

> A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.[160]

Se há quem acredite que a realocação das competências tributárias pode configurar violação ao pacto federativo, a situação em análise merece ainda mais cautela. Estevão HORVATH ao analisar o papel de normas gerais sobre matérias de competência concorrente entre dos Entes Federativos, pontua que quando a União recebe a atribuição de legislar com alcance nacional este exercício deve ser feito com todo o cuidado sob pena de violação do princípio federativo e o professor afirmar que *"Tudo isso está a significar que as normas gerais criadas pela União – que, neste caso legisla criando leis nacionais, e não simplesmente federais– devem ser interpretadas restritivamente, ou menos cautelosamente, para não se perder de vista o princípio federativo."*[161]

De acordo com a redação proposta, diferentemente do que afirmam os proponentes, entende-se que a PEC 110 não está a instituir um imposto de competência estadual, mas um imposto de competência federal cuja capacidade tributária ativa será outorgada aos Estados e ao Distrito Federal. Explica-se. A capacidade tributária ativa é a atribuição dada a uma pessoa para cobrar, arrecadar e fiscalizar tributos de um Ente Político dotado de competência tributária. Neste sentido leciona Paulo de Barros CARVALHO:

> Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.[162]

Considerando que, como dito, o interesse deste trabalho não é explorar as virtudes e vicissitudes das propostas de reforma tributária, portanto, sem estender o debate, consigna-se em linhas finais sobre as críticas à PEC 110 que, entende-se que em muito o debate deverá ser amadurecido à luz do princípio federativo.

Por fim, ainda, sobre as características da PEC 110, verifica-se que esta proposta, para além das alterações na tributação sobre o consumo prevê também uma série de alterações no sistema tributário nacional como, por exemplo a incorporação da CSLL no IRPJ, a migração da competência do ITCMD dos Estados e Distrito Federal para a União

---

[160] CARVALHO, Paulo de Barros. Op cit., 2011, p. 269-270. (nota 133)
[161] HORVATH, Estevão. A Constituição e a Lei Complementar nº 101/2000 - Algumas Questões. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal. São Paulo: , 2001, p. 148-162.
[162] CARVALHO, Paulo de Barros. Op cit., 2011, p. 271. (nota 133)

Federal, a ampliação da competência tributária do IPVA para, além de veículos automotores terrestres, incidir sobre aeronaves e embarcações.

Tal como na PEC 45, na PEC 110 haverá um período de transição também sob dois aspectos. O primeiro aspecto da transição diz respeito ao período de implantação do IBS que seria feito da seguinte forma: 01 ano do IBS com alíquota de 1%, e 04 anos de implantação gradativa com extinção paulatina dos tributos atualmente cobrados. O segundo aspecto da transição diz respeito à repartição da arrecadação, que poderá ocorrer em até 15 anos, com compensação de perda de arrecadação entre os entes federados.

Relativamente aos impactos às problemáticas apresentadas neste trabalho, observa-se que assim como ocorre com as previsões da PEC 45, a PEC 110 potencialmente eliminará a falta de isonomia entre importadores bem como equalizará a tributação interna com a tributação incidente na importação como ajuste fiscal de fronteira; lembrando que durante o período de transição de implantação do IBS estas questões permanecerão.

Portanto, verifica-se que, em termos de normas constitucionais, as propostas de reforma tributária da PEC 45 e da PEC 110 têm, potencialmente, capacidade de eliminar, ao menos no que diz respeito às importações ,os defeitos demonstrados neste trabalho das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação relativos às violações do princípio da igualdade e às violações ao princípio do tratamento nacional, não obstante, convém mencionar que tal conclusão está baseada em cenários hipotéticos, sendo que o teste de equivalência entre tributação interna e ajuste fiscal de fronteira deverá ser feito acaso uma destas propostas seja aprovada.

5.2. Reforma das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS

Em conformidade com informações noticiadas verifica-se que o Executivo Federal tem a intenção de apresentar uma proposta de reforma tributária, em concomitância às já comentadas PEC 45 e PEC 110, que, nas palavras do atual Ministro da Economia, será *"conciliatória, pega pontos de uma e de outra e inova também em alguns sentidos"*[163]. Embora não se possa afirmar com toda certeza como será, se será, a proposta do Executivo Federal, conforme consta no sítio do Ministério da Economia na internet bem como do

[163] https://www.youtube.com/watch?v=Ng-l_WN8wjs (Comissão Mista de Orçamento - Paulo Guedes, ministro da Economia - 25/09/2019 - 14:40) (Acesso 21/12/2019)

compilado de notícias da mídia sobre as manifestações do atual Ministro da Economia[164], esta proposta não demanda, ao menos em princípio, alterações constitucionais, pois o que se pretende mudar não depende de realocação de competência impositiva.

A proposta de reforma do Governo Federal seria realizada em três etapas. A primeira etapa, como foco na tributação sobre o consumo, especificamente, no tocante às contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS. A segunda etapa com foco numa reforma do IPI que seria convertido num imposto seletivo e, a terceira etapa envolveria reformas na tributação da renda das pessoas físicas e jurídicas e uma desoneração da folha de pagamentos.

Aqui, serão analisadas tão somente as alterações da primeira etapa da aventada reforma do Governo Federal.

A reforma do Governo prevê a criação de uma contribuição sobre faturamento de bens e serviços (CBS) que seria apurada nos moldes de um tributo sobre o valor agregado. Com a criação desta contribuição seriam extintas as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS. Estima-se que a CBS teria alíquotas fixadas entre 11% e 12% e "*o novo tributo manteria os níveis atuais de arrecadação, com mais simplicidade, transparência e eficácia"*[165].

Aparentemente, a proposta do atual Governo Federal de criação da CBS não seria muito distinta de uma reforma das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS cogitada pela Receita Federal do Brasil[166] em meados de 2015[167].

Com efeito, em 2015 a RFB propunha-se a unificação das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS em uma única contribuição – tanto no que diz respeito à legislação, como alíquota e apuração – mantendo-se a finalidade das contribuições atuais. A contribuição única atenderia a uma não-cumulatividade *plena*, com os chamados créditos financeiros – passando a ganhar, com mais rigor, feições de um tributo sobre o valor agregado. Buscava-se neutralidade e simplificação.

---

[164]http://www.economia.gov.br/noticias/2019/12/sistema-com-mais-qualidade-permitira-avanco-distributivo (acesso 27/12/2019)
https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2019/11/26/reforma-tributaria-sera-enviada-ao-congresso-em-uma-ou-duas-semanas-diz-guedes.htm (acesso 21/12/2019)
https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,reforma-tributaria-comeca-ate-fim-de-novembro-com-imposto-sobre-consumo,70003093126 (acesso 21/12/2019)

[165] http://www.economia.gov.br/noticias/2019/12/sistema-com-mais-qualidade-permitira-avanco-distributivo (acesso 27/12/2019)

[166] http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2015/agosto/arquivos-e-imagens/nota-25-8.pdf (acesso em 08/09/2015)

[167] http://www.fazenda.gov.br/noticias/2015/agosto/201creforma-do-pis-cofins-deve-ser-neutra-com-fim-da-cumulatividade201d-diz-levy (acesso em 21/12/2019)

Certamente se implementada a *Reforma do PIS/COFINS* conforme a proposta do Governo Federal também deverá ter um período de transição para ajuste e harmonização do novo tributo.

Pois bem. Como esta proposta pode, potencialmente, resolver, total ou parcialmente as problemáticas suscitadas neste trabalho? Para responder este questionamento cumpre analisar muito brevemente alguns pontos essenciais das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS.

Como já assinalado, as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS têm como fundamento de validade, respectivamente, o artigo 239[168] e o artigo, 195, I, "b"[169], ambos da Constituição Federal de 1988, e, assim sendo a destinação destes tributos é distinta. O ajuste fiscal de fronteira correspondente a estes tributos, as contribuições ao PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, têm como fundamento de validade o artigo 149, §2º, II[170], e o artigo 195, IV [171]da Carta Magna.

Para responder, então, ao questionamento feito acima, deve-se ter em consideração, em primeiro lugar que, segundo o Governo Federal, sua reforma, ao menos em princípio, independe de alteração constitucional, e assim sendo se por suas caraterísticas a CBS não puder encontrar fundamento constitucional nos mesmos dispositivos das contribuições ao

---

[168] Art. 239. A arrecadação decorrente das contribuições para o Programa de Integração Social, criado pela Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, criado pela Lei Complementar nº 8, de 3 de dezembro de 1970, passa, a partir da promulgação desta Constituição, a financiar, nos termos que a lei dispuser, o programa do seguro-desemprego, outras ações da previdência social e o abono de que trata o § 3º deste artigo. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 103, de 2019).

[169] Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:
I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
[...]
b) a receita ou o faturamento;[...]

[170] 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: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)
[...]
II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

[171] Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:[...]
IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

PIS/PASEP e da COFINS, a CBS deverá ser instituída em conformidade com a competência residual da União para a instituição de contribuições sociais, ou seja, em atendimento ao que dispõe o artigo 195, §4º da Constituição Federal[172], e, nesta hipótese, a CBS deverá ser instituída por Lei Complementar.

Sendo um tributo incidente sobre o consumo a CSB deverá possuir um correspondente ajuste fiscal de fronteira, sob pena de os bens e serviços importados estarem em vantagem competitiva em comparação aos bens e serviços nacionais pela falta de correspondência entre a carga tributária interna e a carga tributária das importações.

Exercida dentro da competência residual da União ou com base no fundamento constitucional de validade das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, sem que haja alteração constitucional, o ajuste fiscal de fronteira correspondente à CBS dever ser o artigo 149, § 2º, II da Constituição. Ou seja, o ajuste fiscal de fronteira correspondente à CBS aqui apelidado de *CBS – Importação,* deverá ter por base de cálculo o *valor aduaneiro,* conforme disposição constitucional (art. 149, § 2º, III, "a", CF/88), e, assim, para que não haja discrepância entre carga tributária interna e a carga tributária das importações, a base de cálculo da CBS deverá guardar semelhança com a base de cálculo da *CBS – Importação.*

Embora não seja o escopo deste trabalho, vale mencionar que a sistemática da não-cumulatividade das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS decorreram de reclames da sociedade que no início dos anos 2000 apontava os efeitos deletérios dos tributos sobre o consumo com incidência cumulativa, em cascata, penalizando cadeias longas e estimulando uma verticalização produtiva. O aumento das alíquotas de 0,65% e 3% para 1,65% e 7,6% foi justificado pela possibilidade de creditamento de determinados dispêndios, supostamente não deveria haver aumento de carga tributária. O contexto atual demonstra que essa alteração não atingiu necessariamente a neutralidade tributária tampouco a simplificação e transparência. Para que a reforma a ser proposta pelo Governo Federal não cai na mesma situação é preciso que a CBS ganhe de fato feições de um tributo sobre o valor agregado, mas, de toda forma, não se pode negar que alguns setores, aqueles que têm poucos créditos, sofrerão um aumento da carga tributária.

A resposta ao questionamento é positiva. Potencialmente a reforma das contribuições sociais incidentes sobre o consumo com uniformidade em todo território nacional, alíquota única e apuração mediante o valor agregado e com a uma previsão de incidência nas importações nos mesmos patamares da incidência interna encerra a problemática suscitada

---

[172] § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

neste trabalho. Entretanto, há que se observar que a análise de se a CBS é capaz de eliminar a questão de quebra de isonomia entre importadores e violação ao princípio do tratamento nacional é um exercício ainda mais hipotético do que o exercício feito em relação à PEC 45 e à PEC 110, porque neste caso há menos referência das características da tributação proposta.

CONCLUSÕES

Desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, as contribuições têm ganhado relevo no cenário tributário do país, protagonizando muitos debates. As contribuições são tributos criados para custear determinadas funções que o Estado foi, constitucionalmente, chamado a desempenhar, ou seja, as contribuições nascem direcionadas a uma determinada destinação. As contribuições incidentes sobre a importação – PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, que foram detidamente analisadas neste trabalho, têm como destinação o custeio da Seguridade Social, e, portanto, são classificadas como contribuições sociais.

Na escolha dos fenômenos econômicos que serão alvo da tributação, o legislador constitucional elegeu, entre outras hipóteses, o consumo como base de incidência, e isto se aplica inclusive para a instituição de algumas contribuições. Isto quer dizer que as contribuições podem incidir sobre operações que envolvam bens e serviços, como é caso das contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS.

Considerando que o Brasil, no tocante ao comércio internacional, adotou o princípio da tributação exclusiva no Estado de destino, e, assim sendo, desonera as exportações e tributa as importações, e considerando que as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS são tributos que oneram o consumo, a fim de que as importações não gozassem de situação concorrencial privilegiada perante os bens e serviços nacionais, por meio da EC 42/2003 e da Lei 10.865/2004, as importações de bens e serviços passaram a ser tributadas pelas contribuições ao PIS/PASEP-Importação e pela COFINS-Importação. Com isto, tem-se que que as contribuições sociais incidentes na importação devem ser manejadas como ajustes fiscais de fronteira, ou seja, mecanismos de imposição de carga tributária às importações, para estas estejam taxadas assim como são taxados os bens e serviços nacionais.

Conforme dispõe a Lei nº 10.865/2004, que instituiu as contribuições ao PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação, verifica-se que estes tributos têm por base de incidência o valor aduaneiro e suas alíquotas, respectivamente são de, nas importações de serviços, 1,65% e de 7,6%, e, nas importações de bens, de 2,10% e 9,65%. Esta diferença de alíquotas para as importações de bens e serviços foi justificada pela exclusão do ICMS-Importação da base de cálculo das contribuições, uma vez que reconheceu o STF que os impostos incidentes na importação não estão abarcados no conceito de valor aduaneiro estabelecido no GATT.

Vale lembrar que, posteriormente à decisão do STF de excluir o ICMS da base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação por não estar abrangido no conceito de valor aduaneiro, a Suprema corte também entendeu que o ICMS não está abarcado no conceito de receita bruta e, portanto, também não pode ser incluído na base de cálculo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS, o que pode indicar que, quanto ao estabelecimento de alíquotas distintas para a importação de bens, há quebra da isonomia.

Observa-se que, aos contribuintes que apuram as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS sob a sistemática da não-cumulatividade, é dado apropriar créditos das importações de (i) bens adquiridos para revenda; (ii) bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes; (iii) energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica; (iv) aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa; e (v) máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços, quando tributadas pelos correspondentes ajustes fiscais de fronteira.

Tem-se com isto que, aos contribuintes sujeitos à não-cumulatividade das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS a correspondente tributação ajuste fiscal de fronteira será recuperável, enquanto que, aos contribuintes sujeitos à cumulatividade das contribuições ao PIS/PASEP e à COFINS não há recuperabilidade, embora ambos contribuintes estejam sujeitos às mesmas alíquotas das contribuições sociais incidentes nas importações. Quando instado a se manifestar sobre esta discrepância de carga tributária, o STF conclui que não há ofensa à igualdade dado que a sujeição ao regime cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS é uma opção do contribuinte, dado que este regime está relacionado com a opção pelo regime do lucro presumido para a apuração do IR (aos optantes pela apuração do IR com base no lucro real haverá sujeição ao regime não-cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS).

No entanto, com toda vênia, considera-se que o posicionamento da Suprema corte brasileira não está alinhado com os princípios norteadores do sistema tributário. Isto porque, a igualdade, na esfera tributária, tem como método de comparação a capacidade contributiva, o que não é necessariamente atingido na situação em que, embora opcional, o contribuinte esteja sujeito a uma carga tributária superior à carga tributária suportadas por outros contribuintes em igual situação econômica que tenham feito outro tipo de opção. É por isto

que se diz que, no sistema tributário, os direitos que comportem na escolha da consequência jurídica não atendem à igualdade, posto que violam à capacidade contributiva. No caso em análise, há uma espécie de penalidade para o importador que escolha pelo regime cumulativo das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS.

Ainda, há circunstâncias em que os contribuintes não têm o direito de escolha da consequência jurídica, e neste caso a violação à igualdade é ainda mais grave. Há grupos de contribuintes que, mesmo apurando o IR com base no lucro real, estão legalmente obrigados a apurar as contribuições ao PIS/PASEP e a COFINS, e, quando importam, arcam com carga tributária mais elevada que outros contribuintes de mesma condição econômica mas que não estão obrigados à cumulatividade e optam pelo lucro real, e neste caso, sequer consentem com as consequências jurídicas.

Observa-se ainda que, a partir da vigência da MP 540/2011 que foi convertida na Lei nº 12.546/2011, procedeu-se com alterações à Lei nº 10.865/2004 para instituir alíquota adicional de COFINS-Importação para a importação de produtos incluídos na desoneração da folha de pagamentos como mecanismo de ajuste fiscal de fronteira correspondente à CPRB. Não haveria nenhum questionamento quanto à isonomia do adicional de alíquota de COFINS-Importação não fosse pelo fato de que em 2015 a CPRB deixou de ser compulsória, de modo que, mas, o ajuste fiscal de fronteira não acompanhou esta facultatividade. Assim, é possível que os importadores de produtos desonerados, sujeitos ao adicional de COFINS-Importação, não sejam optantes pela CPRB, o que pode representar uma violação à isonomia.

Ora, a igualdade é um pilar presente não somente no sistema tributário, mas em todo o ordenamento jurídico, sendo este uma expressão do próprio Estado Republicano. Tendo isto em vista, José Eduardo Soares de MELO ensina que tamanha é a importância do princípio da igualdade na criação de uma Estado justo, que este deve ser levado até as últimas consequências:

> O aforisma de que "a regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente os desiguais, na mesma medida em que se desigualam" (Ruy Barbosa), não se constituiu mero jogo de palavras, ou simples recomendação do legislador como norma programática, mas um postulado obrigatório, imprescindível para o exercício da atividade tributária, levado até as últimas consequências.[173]

Considera-se, portanto, que a atual sistemática das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS e de seus correspondentes ajustes fiscais de fronteira, as contribuições ao

---

[173] MELO, José Soares de. PIS/PASEP, COFINS e a Emenda Constitucional nº 20/98. In: ROCHA, Valdir de Oliveira, Coord. *Contribuições Sociais: Problemas Jurídicos*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 152.

PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, implica em cargas tributárias distintas para contribuintes que se encontram nas mesmas condições econômicas, sem que haja para tanto qualquer motivo razoável para este discrímen, ou seja, sem a existência clara de fatores que implicam na necessidade de instituição de tratamento tributário distinto para a manifestação da isonomia tributária.

Estas violações à isonomia acima mencionadas acarretam igualmente na violação do princípio do tratamento nacional, ou da não-discriminação tributária, porque nas circunstâncias destacadas fatalmente há maior oneração tributária de bens e serviços importados comparativamente à oneração de bens e serviços nacionais.

No comércio internacional o Brasil adota a tributação exclusiva no Estado de destino e, esta prática associada ao princípio do tratamento nacional, objetiva a neutralidade tributária, ou seja, tem como finalidade a criação de um ambiente em que a tributação não interfira na escolha do consumidor em adquirir bens/serviços nacionais ou bens/serviços importados. Mais do que simplesmente exonerar as exportações e tributar as importações, a adoção do princípio do tratamento nacional impõe que a tributação aduaneira seja estabelecida nos mesmos patamares da tributação interna, de outra forma não há neutralidade. Sob a orientação da tributação no destino e da não-discriminação tributária, os ajustes fiscais de fronteira não têm caráter protecionista.

Com efeito, o Brasil se comprometeu, através de instrumentos internacionais, a estabelecer seus ajustes fiscais de fronteira, ao menos com as partes contratantes, em patamares equivalentes à carga tributária a que submete os bens e serviços nacionais. São o GATT/GATS e o Tratado de Assunção os tratados internacionais multilaterais nos quais o Brasil assumiu o compromisso da não-discriminação tributária.

Embora se considere que não há prevalência dos tratados internacionais em matéria tributária sobre o direito interno, considera-se que estes instrumentos internacionais, uma vez que já passaram por todo o processo de ratificação de tratados conforme estabelecido na Constituição Federal, passaram a integrar o ordenamento jurídico brasileiro, e, normas específicas que são, devem ser observados em detrimento de normas internas gerais.

A inobservância da cláusula do tratamento nacional pode ser invocada por qualquer uma das partes contratantes, e a ausência de demonstração de que os ajustes fiscais de fronteira são neutros podem acarretar, em última instâncias em sanções internacionais.

Em síntese, é possível consolidar as seguintes características das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação:

		PIS/PASEP Importação	COFINS Importação	PIS/PASEP Receita Bruta	COFINS Receita Bruta	CPRB	Direito a Créditos	Viola Isonomia	Viola Trat. Nacional
Lucro Presumido	Serv.	1,65%	7,6%	0,65%	3,0%	N/A	Não	Sim	Sim
	Bens	2,10%	9,65%	0,65%	3,0%	N/A	Não	Sim	Sim
Lucro Real.	Serv.	1,65%	7,6%	1,65%	7,6%	N/A	Sim	Não	Não
	Bens	2,10%	9,65%	1,65%	7,6%	N/A	Sim	Não	Não
Lucro Real Cumul. Obrig.	Serv.	1,65%	7,6%	0,65%	3,0%	N/A	Não	Sim	Sim
	Bens	2,10%	9,65%	0,65%	3,0%	N/A	Não	Sim	Sim
Opção CPRB		N/A	1%	N/A	N/A	1 a 2,5%	Não	Não	Não
Não CPRB		N/A	1%	N/A	N/A	N/A	Não	Sim	Sim

Por fim, vale mencionar que a tributação sobre o consumo no Brasil tem sido alvo de muitos debates, inclusive de algumas propostas de reforma tributária. Tendo em consideração que a maior parte das reformas apresentadas têm como escopo a conversão das contribuições ao PIS/PASEP e da COFINS em tributos cuja apuração se dá com base no valor agregado, potencialmente, com tais alterações, as violações à isonomia e ao tratamento nacional perpetradas na incidência das contribuições sociais nas importações de bens e serviços apontadas neste trabalho podem ser sanadas.

Toda reforma é em si uma oportunidade para corrigir os defeitos dos objetos que se pretende alterar. Contudo, para que esse esforço seja bem-sucedido é preciso, em primeiro lugar, que se tenha em mente quais são os defeitos que precisam ser resolvidos. Sabe-se que a tributação sobre o consumo no Brasil possui uma série de questões que podem ser aperfeiçoadas, mas, não se pode olvidar dos debates de reforma a questão da tributação sobre o consumo como ajuste fiscal de fronteira e aqui, especificamente, chama-se a atenção às discrepâncias das contribuições ao PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação.

BIBLIOGRAFIA

AFONSO, José Roberto; BARROS, Gabriel Leal de. Desoneração da Folha: renúncia revistada. Nota Técnica. São Paulo: FGV, 2013.

AFONSO, José R.; DAMASCENO, J.. *Previdência sem providência?* Conjuntura Econômica (Rio de Janeiro), v. 73, p. 26-30, 2019.

AFONSO, José Roberto. *Muito além da reforma previdenciária.* Conjuntura Econômica (Rio de Janeiro), v. 71, p. 24-26, 2017.

AFONSO, Luiz Eduardo. Seguridade Social. In BIRDEMAN, Ciro, AVARTE, Paulo. *Economia do Setor Público*, Rio de Janeiro, Elsevier, p.381-401, 2005.

BALERA, Wagner; BERBEL, Fabio Lopes Vilela. Base de Cálculo da Contribuição Previdenciária: Vales Transporte e Alimentação. In *30 anos da Constituição Federal e o sistema tributário brasileiro*. Org. Priscila Souza, Coord. Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Noeses, p. 1249-1266, 2018.

APPY, Bernard; SANTI, Eurico de; COELHO, Isaias; MACHADO, Nelson; CANADO, Vanessa Rahal. Tributação no Brasil: o que está errado e como consertar. Texto escrito como parte do projeto "propostas de Reformas para Destravar o Brasil, da Escola de Economia de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (EESP/FGV), disponível em www.ccif.com.br/wp-content/uploads/2018/07/Diretores_CCiF_Reforma_Tributaria_201802-1.pdf.

APPY, Bernard; SANTI, Eurico Marcos Diniz de; COELHO, Isaias; MACHADO, Nelson. Reforma do Modelos Brasileiro de Tributação de Bens e Serviços. In SOUZA, Priscila (org.); CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). *Racionalização do sistema tributário*. São Paulo: Noeses: Ibet, p. 323-359, 2017.

ANDRADE, José Maria Arruda de. *Interpretação da Norma Tributária*. São Paulo: MP, 2006.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*, São Paulo: RT, 1966.

_____. Regime Federativo. In Cadernos APAMAGIS. *Constituição e constituinte.* São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 63-78, 1987.

_____. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 1997.

_____. *Constituição e República*, 2ª ed., atualizada por Rosoléa Miranda Folgosi, São Paulo: Malheiros, 1998.

ÁVILA, Humberto. As novas contribuições sobre a importação: COFINS e PIS/PASEP–Importação. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. 8º Volume. São Paulo: Dialética, p. 205.217, 2004.

_____. O ‘Postulado do Legislador Coerente’ e a Não-Cumulatividade das Contribuições. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. Volume 11. São Paulo: Dialética, p. 175-183, 2007.

_____. *Sistema constitucional tributário*. 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Contribuições e imposto sobre renda: estudos e pareceres*. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Teoria da Segurança Jurídica*. 4 ed., rev., atual. e ampl. – São Paulo Malheiros, 2016.

_____. *Teoria dos Princípios – Da Definição à aplicação dos Princípios Jurídicos*. 12 ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto de renda e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

_____. *Contribuições: Emenda Constitucional, Lei Complementar e Anterioridade*. Revista de Direito Tributário, v. 92, p. 177-181, 2005.

_____. Contribuições: delimitação da competência impositiva. In BARRETO, Aires Ferdinando et all. *Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, p. 509-530, 2005.

_____. *Contribuições - Regime Jurídico, Destinação e Controle*. São Paulo: Editora Noeses, 2006.

_____. *A Não-Cumulatividade das Contribuições e a sua vinculação à Forma de Tributação do Imposto sobre a Renda.* São Paulo: Revista do Advogado, n. 94, Nov. p 130-135, 2007.

_____. Tributação sobre consumo: simplicidade e justiça tributária. In SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Tributação e desenvolvimento: homenagem ao Professor Aires Barreto.* São Paulo: Quartier Latin, p 529-545, 2011.

_____. Conceitos constitucionais e competência tributária. In SANTOS, Nélida Cristina dos, *Temas de direito tributário: estudos em homenagem a Eduardo Bottallo.* São Paulo: Saraiva, p 331-343, 2013.

BASTO, José Guilherme Xavier de. *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*. Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1991.

BAUMGARTNER, Erick. *A desoneração da folha salarial e seu efeito sobe o mercado de trabalho no Brasil*. Dissertação de Mestrado, FEA-USP (2017).

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 4 ed. São Paulo: Editora Noeses, 2007.

BERCOVICI, Gilberto. Federalismo e desenvolvimento regional do Brasil. In SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, p. 889-905, 2008.

BIANCO, João Francisco; TOMAZELA, Ramon. Lei interna interpretativa de Tratado Internacional: Possibilidade e Consequências – O caso da CSLL e da Lei 13.202/2015. In SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coords.); CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (orgs.). *Estudo de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann*. São Paulo: Quartier Latin, p. 155-178, 2016.

BOBBIO, Norberto. *Teoria do Ordenamento Jurídico*. Brasília: Universidade de Brasília, 1999.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 30 ed. atual. – São Paulo: Malheiros, 2015.

BORGES, José Souto Maior. Isenções em Tratados Internacionais de Impostos dos Estados-Membros e Municípios. In MELLO, Celso Antônio Bandeira de, (org). *Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba*. São Paulo: Malheiros, p. 166-178, 1997.

_____. *Curso de direito comunitário.* 2 Ed. São Paulo: Saraiva. 2009.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Lições de Direito Público*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

BRITO FILHO, Washington Juarez de. *O princípio de não-discriminação tributária no comércio internacional*. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da USP, 2011.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Trad. por A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANTO, Gilberto de Ulhôa. SOUZA, Antonio Carlos Garcia de. FONSECA, Beltrão da. Contribuições Sociais. In *Contribuições Sociais*. Caderno de Pesquisas Tributária Volume 17. MARTINS, Ives Gandra da Silva, Coord. São Paulo: Resenha Tributária, p. 25-67, 1992.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária*. São Paulo: RT, 1986.

_____. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 17 ed. rev. ampl. e atual – São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO, Cristiano. PIS/PASEP e COFINS na Importação – Aspectos Controvertidos de suas Regras Matrizes. In FISCHER, Otavio de Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães

(coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, p. 253-271, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros *Direito Tributário: Fundamentos da Incidência Tributária*. 8 ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Tratados internacionais destinados a evitar dupla tributação e incidência de imposto sobre a renda no Brasil: Análise do regime jurídico tributário das atividades de navegação marítima envolvendo Brasil e Itália*. Revista Tributária das Américas, v. 1, p. 341-379, 2010.

_____. *O preâmbulo e a prescritividade constitutiva dos textos jurídicos*., São Paulo: Revista Direito GV, n. ja/ju, p. 295-312, 2010.

_____. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. 4 ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011.

_____. *Curso de Direito Tributário*. 24 ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2011.

CCIF – CENTRO DE CIDADANIA FISCAL. Reforma do modelo brasileiro de tributação de bens e serviços. São Paulo: CCiF, ago. 2017. (Nota Técnica, n. 1).

CINTRA, Marcos. *A verdade sobre o imposto único*. São Paulo: LCTE Livraria Ciência Tecnologia Editora Ltda, 2003.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. Contribuições no Direito Brasileiro. IN ROCH, Valdir de Oliveira, (coord.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário* – Volume 9. São Paulo: Dialética, 2005.

_____. Tributação indireta e regressividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord). *Tributação indireta no direito brasileiro.* São Paulo: Malheiros, p 396-400, 2013.

CONTI, José Mauricio. Direito Financeiro na Constituição de 1988. São Paulo: Oliveira Mendes, 1998.

_____. *Contribuições no Direito Brasileiro – Seus Problemas e Soluções*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

COSTA, Alcides Jorge. *Algumas idéias sobe uma reforma do Sistema Tributário Brasileiro*. Direito Tributário Atual, Vols. 7/8. São Paulo: Editora Resenha Tributária, co-edição Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, p. 1733-1770, 1987/1988.

_____. História da tributação no Brasil. In: Ferraz, Roberto (Coord.). *Princípios e limites da Tributação.* São Paulo: Quartier Latin, 2005.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. Contribuições Sociais. In *Contribuições Sociais*. Caderno de Pesquisas Tributária Volume 17. MARTINS, Ives Gandra da Silva, Coord. São Paulo: Resenha Tributária, p. 110-148, 1992.

_____. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS – Comparação com o IVA Europeu. In *Temas de Direito Tributário*, I Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário. Belo Horizonte: Livraria Del Rey, p. 107 – 151, 1998.

_____. Aspectos essenciais do ICMS, como imposto de mercado. In SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, p. 116-142, 1998.

_____. Sobre a confiança e desconfiança sistêmicas, federalismo e conflitos de competência, In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Competência tributária*. Belo Horizonte: Del Rey, p. 75-112, 2011.

_____. Proteção da Confiança e incentivos fiscais para o desenvolvimento (os problemas centrais que os projetos de reforma tributária propostos não resolvem). IN *Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática*. CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de. São Paulo: Noeses, p. 957-980, 2019.

DUE, John F.. *Sales Taxation*. London: Routledge & Kegan Paul, 1957.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. Trad. por Nelson Boeira. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2010.

FEHR, Hans. *From Destination to Origin Based Consumption Taxation: A Dynamic CGE Analysis*. IN International Tax and Public Finance, n° 7, Boston, Kluwer Academic, 2000.

FERNANDES, Carlos Fernandes. Incidência da Contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS sobre a Importação Perante o Princípio da Não-Discriminação Tributária dos Acordos Multilaterais do Comércio, especialmente o Mercosul. In FISCHER, Otavio de Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, p. 223-252, 2005.

FUCK, Luciano Felício. *A denúncia da convenção entre Brasil e Alemanha e os métodos para evitar a dupla tributação internacional*. Revista de Direito Internacional, Econômico e Tributário, v. 1, p. 254-266, 2007.

GASSEN, Valcir. *Tributação na origem e destino*. 2ª Edição. São Paulo: Saraiva, 2013.

GASSEN, Valcir. D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales. PAULINO, Sandra Regina da F. *Tributação sobre Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos*. Revista Seqüência: Estudo Jurídicos e Políticos – UFSC, Florianópolis, n. 66, jul., p. 213-234, 2013.

GRECO. Marco Aurélio. *Contribuições: (uma figura "sui generis").* São Paulo: Dialética, 2000.

_____. A destinação dos recursos decorrentes da contribuição de intervenção no domínio econômico – Cide sobre combustíveis. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 104. Maio, p. 122-140, 2004.

_____. Conceito de Insumo à luz da legislação de Pis/Cofins. Revista Fórum de Direito Tributário. Volume 34, p 9-30, 2008.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. O princípio da não discriminação e os tratados internacionais em matéria tributária. In SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco (coords.); CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; DUARTE FILHO, Paulo César Teixeira (orgs.). *Estudo de Direito Tributário em Homenagem ao Prof. Gerd Willi Rothmann.* São Paulo: Quartier Latin, p. 61-90 2016.

GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y Argumentar*. Madrid: Centro de Estudos Políticos y Constitucionáles, 2014.

HAMILTON, Alexander, 1757-1804. *O federalista* / Hamilton, Madison e Jay; tradução Hiltomar Martins Oliveira. - Belo Horizonte: Ed. Líder, 2003.

HINES Jr., James. *Taxing Consumption and Other Sins*. Journal of Economic Perspectives—Volume 21, Number 1, Winter, p. 49–68, 2007.

HORVATH, Estevão. A Constituição e a Lei Complementar nº 101/2000 - Algumas Questões. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *Aspectos Relevantes da Lei de Responsabilidade Fiscal*. São Paulo: Dialética, p. 148-162, 2001.

_____. *Contornos da contribuição de intervenção no domínio econômico na Constituição de 1988*. São Paulo: USP, 2002.

_____. *As contribuições na Constituição Brasileira: ainda sobre a relevância da destinação do produto da sua arrecadação*. Revista de Direito Tributário (São Paulo), v. 100, p. 122-129, 2008.

_____. *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: Dialética, 2009.

_____. *O Orçamento no Século XXI: Tendências e Expectativas*. Tese apresentada ao concurso de Professor Titular – Departamento de Direito Econômico,

Financeiro e Tributário. São Paulo: Ex Libris – Faculdade de Direito da Universidade de São São Paulo, 2014.

HORVATH, Estevão (Org.); CONTI, José Mauricio (Org.). *Direito Financeiro, Econômico e Tributário: Estudos em homenagem a Regis Fernandes de Oliveira*. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2014.

HORVATH, Estevão; OLIVEIRA, Régis Fernandes de; TAMBASCO, Tereza Cristina C. *Manual de direito financeiro*. 6. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

LAPORTA, Francisco. *El império de la ley, una visión actual*. Madrid: Editorial Trotta, 2007.

MACHADO, Brandão. São tributos as contribuições sociais? In TAVOLARO, Agostinho Toffoli, MACHADO, Brandão, MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Princípios tributários no direito brasileiro e comparado: estudos jurídicos em homenagem a Gilberto de Ulhôa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, p. 62-95 1988.

MACHADO, C. P. Q.. *O princípio do tratamento nacional e a edição da Súmula 71 do Superior Tribunal de Justiça. Um estudo de caso: importação de bacalhau de países signatários do GATT*. Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília, Vol. 3, No 1, Brasília, p. 80 – 100, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Cofins: Ampliação da Base de Cálculo e Compensação do Aumento de Alíquotas. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições Sociais: problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, p. 95-113, 1999.

_____. Ordem econômica e tributação. In FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, p. 373-396, 2009.

MANEIRA, Eduardo. LIMA, Daniel Serra. *30 anos da constituição: sistema tributário nacional e a necessária reforma na tributação sobre o consumo*. RFD - Revista Da Faculdade De Direito Da UERJ - Rio De Janeiro, n. 34, dez. 2018, p. 58-76, 2018.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Perfil da “receita” e do “Faturamento” na Emenda Constitucional nº 20/98. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições Sociais: problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, p. 115-125, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; SOUZA, Fatima Fernandes Rodrigues de. Pis/Pasep e Cofins Importação: inconstitucionalidades. In FISCHER, Otavio de Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, p. 149-173, 2005.

MATTOS, Aroldo Gomes de. *PIS/COFINS: a Não-cumulatividade e os Tratados Internacionais*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 104, p. 07-17, 2004.

MAZZUOLI, Valerio de Oliveira. *A opção do judiciário brasileiro em face dos conflitos entre tratados internacionais e leis internas*. Revista da Ajuris, Porto Alegre, v. 81, n. ano 26, p. 306-325, 2001.

_____. *Curso de Direito Internacional Público*. 2 ed. rev., atual. e ampl. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MCLURE JR., Charles E. Substituting consumption-based direct taxation for income taxes as the international norm. National Tax Journal, [s. l.], v. 45, n. 2, p. 145–154, 1992.

MCLURE, Charles E.; ZODROW, George R. *Consumption-based Direct Taxes: A Guided Tour of the Amusement Park*. FinanzArchiv/Public Finance Analysis, [s. l.], v. 63, n. 2, p. 285–307, 2007.

MEIRA, Thais De Barros. *Análise do conceito de "Importação de Serviços Técnicos e de Assistência Técnica" para fins de incidência de IRRF, CIDE-IMPORTAÇÃO, ISS, PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO*. Dissertação de Mestrado, Pontifícia Universidade Católica De São Paulo, 2009.

MELO. José Eduardo Soares de. PIS/Pasep, Cofins e a Emenda Constitucional nº 20/98. In ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições Sociais: problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, p. 141-155, 1999.

_____. PIS/PASEP e COFINS na Importação: Polêmicas. In FISCHER, Otavio de Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, p. 135-147, 2005.

_____. PIS/COFINS – ICMS/IPI. Materialidades e não-cumulatividade. semelhanças e diferenças. Efeitos jurídicos. In ELALI, André; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; TRENNEPOHL, Terence (coord.). *Direito Tributário - Homenagem a Hugo de Brito Machado*. São Paulo: Quartier Latin, p.313-334, 2010.

MELO. José Eduardo Soares de; LIPPO, Luiz Francisco. *A Não-cumulatividade Tributária (ICMS, IPI, ISS, PIS/PASEP e COFINS)*. 2 Ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MENDES, Gilmar. *A Justiça Constitucional nos Contextos Supranacionais*. Revista Direito Público, n. 8, p. 54-91, abr./mai./jun. 2005.

MOREIRA. André Mendes. *A Não-Cumulatividade dos Tributos*. 2ª Ed., São Paulo: Noeses, 2012.

MUSGRAVE, Richard A.; MUSGRAVE, Peggy B. *Finanças públicas: teoria e prática*. Trad. de Carlos Alberto Primo Braga. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1980.

NETO, Luis Flavio. *Os "contextos" na interpretação e aplicação de acordos de bitributação*. Tese de Doutorado – Faculdade de Direito da USP, versão simplificada, 2015.

NEVES, Luís Fernando de Souza. *COFINS Contribuição Social sobre o Faturamento – L.C. 70/91*. São Paulo: Max Limonad, 1997.

OECD (2018), *Consumption Tax Trends 2018: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues*. OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/ctt-2018-en.

OECD (2017), *International VAT/GST Guidelines*. OECD Publishing, Paris, https://doi.org/10.1787/9789264271401-en.

OLIVEIRA, Regis F. *Curso de Direito Financeiro*. 5ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2013.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz. COFINS - Importação e PIS/PASEP- Importação. In ROCHA, Valdir de Oliveria (coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. Volume 8º. São Paulo: Dialética, p. 391-431, 2004.

_____. Aspectos relacionados à "Não-Cumulatividade" da COFINS e da Contribuição ao PIS. In FISCHER, Otavio de Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, p. 17-52, 2005

PINTO, E. G.. *Descompasso federativo e responsabilidade solidária no financiamento da saúde pública brasileira*. Fórum Municipal e Gestão das Cidades, v. 3, p. 26-29, 2015.

_____. *Seis vezes DRU: flexibilidade orçamentária ou esvaziamento de direitos sociais?*. De Jure (Belo Horizonte), v. 11, p. 511-537, 2008.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

REZEK, José Francisco. *Direito internacional público: curso elementar*. 13. ed. rev., aumen. e atual. – São Paulo : Saraiva, 2011.

ROTHMANN, Gerd Willi. A denúncia do acordo de bitributação Brasil - Alemanha e suas conseqüências. In: ROCHA, Valdir de Oliveira.. (Org.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, p. 146-179, 2005.

_____. Tributação do Consumo: uma reflexão sobre uma reforma tributária economicamente racional e politicamente viável. In Misabel Derzi, Onofre Batista Junior, André Moreira. (Org.). *Estado federal e guerra fiscal: uma perspectiva jurídico-filosófica*. 4 ed., Belo Horizonte: Arraes Editores, v. 1, p. 21-42, 2015.

SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.

SANDEL, Michael J. *Justiça – O que é fazer a coisa certa*. 16 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2014.

SANTOS, Nélida Cristina dos. *A capacidade contributiva e os símbolos de riqueza*. São Paulo: Lex Editora, 2007.

SCAFF, Fernando Facury. Guerra Fiscal e Lei Kandir. *Cadernos da Pós-graduação em Direito UFPA*, Belém, v. 04/97, 1997.

_____. *As contribuições sociais e o princípio da afetação*. Interesse Público - IP Belo Horizonte, n. 21, ano 5 Setembro / Outubro 2003. Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=50881>. Acesso em: 12 abr. 2018.

_____. *Aspectos Financeiros do Sistema de Organização Territorial do Brasil*. Revista Dialética de Direito Tributário., São Paulo, v. 112, n. Janeiro, p. 16-31, 2005.

_____. *PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos e os Direitos Fundamentais*. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 151, p. 15-27, 2008.

SCAFF, Fernando Facury; SILVEIRA, Alexandre Coutinho da. Competência tributária, transferências obrigatórias e incentivos fiscais. In *Federalismo Fiscal, Questões Contemporâneas*. Organizadores: José Maurício Conti; Fernando Facury Scaff, Carlos Eduardo Braga. Florianópolis: Conceito Editorial, p. 285-302, 2010.

SCAFF, Fernando Facury; ROCHA, Francisco Sergio Silva. Princípios, elementos e conceito do Estado Federal / Fernando Facury Scaff, Francisco Sergio Silva Rocha. – In *O federalista atual: teoria do federalismo* / Dircêo Torrecillas Ramos, organizador. – Belo Horizonte, Arraes Editores, 2013.

SCHAUER, Frederick. Generality and Equality. IN: Law ad Philosophy, Vol. 16, p. 279-297, May 1997.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Planejamento fiscal através de acordos de bitributação: treaty shopping*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1995.

_____. Discriminação de Competências e Competência residual. In SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Org.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, p. 82, 1998.

_____. *Harmonização Tributária no Mercosul*. Revista Direito Mackenzie, nº 1, São Paulo: Mackenzie, p. 171-178, , 2000.

_____. Livre concorrência e tributação. In ROCHA, Valdir de Oliveira. (Org.). *Grandes questões atuais do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, v. 11, p. 241-271, 2007.

_____. Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna. In: CASELLA, Paula Borba. [et al] (Org.) *Direito Internacional, humanismo e globalidade*. São Paulo: Atlas, p. 563-587, 2008.

_____. *Direito Tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo; SILVEIRA, Marcela Vergna Barcellos. A compensação da Elevação da Alíquota da Cofins com a Contribuição Social sobre o Lucro. In. ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Contribuições Sociais: problemas jurídicos*. São Paulo: Dialética, p. 199-216, 1999.

SEHN, Solon. *Cofins incidente sobre a receita bruta*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

_____. *PIS-COFINS: Não-cumulatividade e Regimes de Incidência*. São Paulo: Quatier Latin, 2011.

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

_____. Tributação e livre concorrência. In FERRAZ, Roberto (coord.). *Princípios e limites da tributação 2: os princípios da ordem econômica e a tributação*. São Paulo: Quartier Latin, p. 397-425, 2009.

SILVA, C. R. L.; ALMEIDA, F. G.. *A tributação sobre o consumo no Brasil*. Conjuntura Econômica (Rio de Janeiro), v. 49, p. 24-28, 1995.

SILVA, Eric Castro e. Subsídios tributários e o programa Inovar-Auto: análise com base no ASMC e na jurisprudência da OMC. In THORSTENSEN, Vera Helena. NOGUEIRA, Thiago Rodrigues São Marcos (org.). *Anais da Conferência Anual de Comércio Internacional da Cátedra OMC no Brasil – 02 e 03 de setembro de 2015* / São Paulo: VT Assessoria Consultoria e Treinamento Ltda., 2015.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo.* 38ª Ed. – São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e Concorrência* – Série Doutrina Tributária Vol. IV. São Paulo Quartier Latin, 2011.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Idéias gerais sôbre impostos de consumo*. Revista de Direito Administrativo. Rio de Janeiro, n. 10, p. 52-73, out./dez, 1947.

TER-MINASSIAN, Teresa. Brazil. In. TER-MINASSIAN, Teresa (Editor). *Fiscal federalism in theory and pratice*. Washington: International Monetary Funds, 1997.

THORSTENSEN, Vera. A OMC - Organização Mundial do Comércio e as negociações sobre investimentos e concorrência. Rev. bras. polít. int., Brasília, v. 41, n. 1, p. 57-89, 1998.

TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, p. 514-527, 2002.

TIPKE, Klaus. Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário. In MACHADO, Brandão coord. *Direito Tributário: Estudos em homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira.* São Paulo: Saraiva, p. 515-527, 1984.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Não-cumulatividade e o direito a créditos de PIS/PASEP e COFINS: A amplitude do termo "insumo", referido no inciso II do art. 3º das Leis 10.637/02 e 10.833/03. In BARRETO, Aires Ferdinando (coord.). *Direito tributário contemporâneo – Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba.* São Paulo: Malheiros, p 250-271, 2011.

_____. *Contribuições para a Seguridade Social à Luz da Constituição Federal*. 2 Ed. Curitiba: Juruá, 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Parecer: Princípio da Igualdade de Tratamento: Acordo do GATT – Súmula 71 do STJ: Inaplicabilidade – Concessão de isenções no ICMS: art. 155, § 2º, XII, G; LC nº 24/75 – Convênios autorizativos: Cabimento – Revogação de isenções – inteligência do art. 41, ADCT, da CF/88*. Revista Jurídica da Procuradoria Geral da Fazenda Estadual de Minas Gerais, nº 42, abril/maio/junho, p. 24-40, 2001.

_____. *Tratados e Convenções Internacionais em Matéria Tributária e o Federalismo Fiscal Brasileiro*. Revista Dialética de Direito Tributário, nº 86, São Paulo, Dialética, p. 34 – 49, 2002.

_____. *Contribuições sobre faturamento e receita (PIS/PASEPe COFINS): não-cumulatividade e outros temas*. Interesse Público - IP Belo Horizonte, n. 24, ano 6 Março / Abril 2004. (Disponível em: <http://www.bidforum.com.br/PDI0006.aspx?pdiCntd=50637>. Acesso em: 12 abr. 2018)

_____. *O IVA na Experiência Estrangeira e a Tributação das Exportações no Direito Brasileiro*. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT, Belo Horizonte, n. 16, jul./ago. 2005.

_____. *Direito Tributário e Segurança Jurídica: Metódica da Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

_____. *Constituição financeira e o federalismo financeiro cooperativo equilibrado brasileiro*. Revista Fórum Dir. fin. e Econômico – RFDFE | Belo Horizonte, ano 3, n. 5, p. 25-54, mar./ago. 2014.

_____. *Direito Constitucional Financeiro - Teoria da Constituição Financeira*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do Direito Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 1994.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário – Valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro, Renovar, 2005.

_____. A não-cumulatividade do no PIS/COFINS. In. FISCHER, Otavio de Campos; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). *PIS-COFINS – Questões Atuais e Polêmicas*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 53-89.

_____. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. Vol. V – O Orçamento na Constituição. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

UCKMAR, Victor. Sobre a harmonização tributária nos países da Comunidade Econômica européia. In SCHOUERI & ZILVETI, Luís Eduardo e Fernando Aurélio (coord). *Direito Tributário- Estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, p.286-303, 1998.

VARSANO, Ricardo; FERREIRA, Sérgio G; AFONSO, José Roberto. *Fiscal Competition: a birds-eye view*. Texto para discussão nº 887. Rio de Janeiro: IPEA, 2002.

VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VOGEL, Klaus. Problemas na interpretação de acordos de bitributação. In SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário: homenagem a Alcides Jorge Costa*. Vol. II. São Paulo: Quartier Latin, p. 961-973, 2005.

XAVIER, Alberto. *Direito Internacional do Brasil*. 6 ed. atual. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

WARREN, Alvin. *Would a consumption tax be fairer than an income tax?* 89 Yale L.J. 1081, 1980.

YAMASHITA, Douglas. *PIS e COFINS: inconstitucionalidade do regime não-cumulativo pra prestadoras de serviços*. Revista da Escola Paulista de Direito. Direito Tributário Questões Atuais v.7, Ano V – Florianópolis: Conceito Editorial, p. 67-88, 2009.

https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1728369&filename=PEC+45/2019

http://www.economia.gov.br/noticias/2019/12/sistema-com-mais-qualidade-permitira-avanco-distributivo

https://economia.uol.com.br/noticias/estadao-conteudo/2019/11/26/reforma-tributaria-sera-enviada-ao-congresso-em-uma-ou-duas-semanas-diz-guedes.htm
https://economia.estadao.com.br/noticias/geral,reforma-tributaria-comeca-ate-fim-de-novembro-com-imposto-sobre-consumo,70003093126
http://www.fazenda.gov.br/noticias/2015/agosto/201creforma-do-pis-cofins-deve-ser-neutra-com-fim-da-cumulatividade201d-diz-levy
http://www.mdic.gov.br/index.php/comercio-exterior/negociacoes-internacionais
http://www.planalto.gov.br/legislacao
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9249.htm
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L9718compilada.htm
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10637.htm
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2003/L10.833.htm
http://www.planalto.gov.br/CCIVIL_03/_Ato2004-2006/2004/Lei/L10.865.htm
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2011/Lei/L12546.htm
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12865.htm
http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/_Ato2015-2018/2015/Mpv/mpv668.htm
http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/_Ato2015-2018/2015/Exm/ExmMP-668-15.pdf
http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13137.htm
http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil
http://receita.economia.gov.br/noticias/ascom/2015/agosto/arquivos-e-imagens/nota-25-8.pdf
https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=7977850&ts=1576781827960&disposition=inline
https://www.wto.org/index.htm
https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/24-scm_01_e.htm
https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/havana_e.pdf
https://www.youtube.com/watch?v=Ng-l_WN8wjs (Comissão Mista de Orçamento - Paulo Guedes, ministro da Economia - 25/09/2019 - 14:40)