

REFORMA TRIBUTÁRIA E VALOR ADUANEIRO

*Solon Sehn*¹

1. Introdução e delimitação do tema

A Emenda Constitucional nº 132/2023 (Emenda da Reforma Tributária) promoveu uma alteração significativa no sistema tributário brasileiro. Ao final do ano de 2032, após um período de transição com início em 2026², a tributação do consumo será constituída pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), de competência compartilhada entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e pela CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), de competência da União³. Esses tributos substituirão progressivamente a Cofins, o ICMS e o ISS, compreendendo ainda a maior parte do âmbito de incidência do PIS/Pasep⁴ e do IPI⁵.

Também foram realizadas diversas alterações no regime de incidência do IPVA⁶, ITMD⁷, IOF⁸, IPTU⁹ e da Cosip¹⁰, além da previsão de uma futura revisão da tributação da renda¹¹. Algumas constituíram verdadeiras inovações, a exemplo do IPVA sobre embarcações e aeronaves. Outras são positivamente da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), como é o caso da possibilidade de atualização da base de cálculo do IPTU por ato do Poder Executivo¹².

¹ Professor de Direito Aduaneiro e Tributário, Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC/SP), Advogado, Graduado em Direito pela Universidade Federal do Paraná (UFPR), ex-Conselheiro do Conselho Administrativo Federal de Recursos Fiscais (CARF), representante da Confederação Nacional da Indústria (CNI). Currículo completo: <https://linktr.ee/ssehn>.

² Sobre as diferentes fases da transição, cf.: SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2024. p. 555 e ss.

³ CF, art. 149-B.

⁴ A Emenda 132/2023 (art. 20) manteve o PIS/Pasep devido pelas pessoas jurídicas de direito público interno com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

⁵ ADCT, art. 126, III.

⁶ CF, art. 155, § 6º, III.

⁷ CF, art. 155, § 1º; Emenda nº 132/2023, art. 16.

⁸ Emenda nº 132/2023, art. 3º.

⁹ CF, art. 156, § 1º, III.

¹⁰ CF, art. 146-A.

¹¹ Emenda nº 132/2023, art. 18, I.

¹² O inciso III do § 1º do art. 156 da Constituição reflete o entendimento do STF no julgamento do Tema nº 211: “A majoração do valor venal dos imóveis para efeito da cobrança de IPTU não prescinde da edição de lei em sentido formal, exigência que somente se pode afastar quando a atualização não excede os índices inflacionários anuais de correção monetária” (STF, Tribunal Pleno, RE 648.245, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* 24.02.2014).

No presente estudo, será realizada a construção da regra-matriz do IBS e da CBS incidentes na importação de bens materiais, visando à identificação das repercussões da reforma tributária na valoração aduaneira, considerando as disposições do Projeto de Lei Complementar (PLC) nº 68/2024, já aprovado na Câmara dos Deputados.

2 Caracteres constitucionais do IBS e da CBS

A Constituição Federal, nos arts. 149-B, 156-A, *caput* e § 1º, 195, V e § 16, estabelece os caracteres essenciais do IBS e da CBS: (i) legislação única; (ii) alíquota uniforme; (iii) vedação para a concessão de benefícios fiscais e de tratamentos tributários diferenciados¹³; (iv) base de incidência ampla; (v) cobrança “por fora”, ou seja, sem a inclusão do tributo em sua própria base impositiva; (vi) princípio do destino; (vii) pagamento compensatório em dinheiro, conhecido como *cashback*, que constitui uma técnica relevante de proteção do mínimo vital e de concretização do princípio constitucional da capacidade contributiva; (viii) a neutralidade; e (ix) não cumulatividade ampla¹⁴.

A alíquota definida por cada ente federativo deverá ser a mesma para todas as operações tributadas¹⁵, com redução em 60%¹⁶ ou em 30%¹⁷ nos regimes diferenciados de tributação¹⁸. Entretanto, deve ser observada a alíquota de referência fixada pelo Senado Federal, que, ademais, será aplicável sempre que outra não for estabelecida pelo ente competente.

A base de incidência ampla do IBS e da CBS decorre da abertura semântica dos incisos I

¹³ Como ressalta Beltrame: “O IVA tem uma vocação hegemónica uma vez que, para funcionar satisfatoriamente, deve ser aplicado a todas as actividades económicas e reconhecer apenas muito poucas isenções” (Traduzimos, do original: “El IVA tiene una vocación hegemónica ya que, para operar de forma satisfactoria, debe aplicarse a todas las actividades económicas y no reconocer sino muy pocas exenciones.” (BELTRAME, Pierre. *Introducción a la fiscalidad en Francia*. Barcelona: Atelier, 2004, p. 128).

¹⁴ “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”.

¹⁵ CF, art. 156-A, § 1º, IV, V, VI e XII; art. 195, V, § 16.

¹⁶ Serviços de educação; serviços de saúde; dispositivos médicos; dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência; medicamentos; produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário, metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano; alimentos destinados ao consumo humano; produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda; produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*; insumos agropecuários e aquícolas; produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional; bens e serviços relacionados à soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.

¹⁷ Prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional.

¹⁸ Emenda 132/2023, art. 9º.

e II do art. 156-A da Constituição Federal¹⁹:

Art. 156-A. Lei complementar instituirá imposto sobre bens e serviços de competência compartilhada entre Estados, Distrito Federal e Municípios.

§ 1º O imposto previsto no caput será informado pelo princípio da neutralidade e atenderá ao seguinte:

I – incidirá sobre operações com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou com serviços;

II – incidirá também sobre a importação de bens materiais ou imateriais, inclusive direitos, ou de serviços realizada por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja sujeito passivo habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

[...]

§ 8º Para fins do disposto neste artigo, a lei complementar de que trata o **caput** poderá estabelecer o conceito de operações com serviços, seu conteúdo e alcance, admitida essa definição para qualquer operação que não seja classificada como operação com bens materiais ou imateriais, inclusive direitos.

O § 8º do art. 156-A constitui uma exceção à regra que decorre da *reserva de constituição* em matéria de competência impositiva, enunciada no art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN): “Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias”. Dessa forma, diferentemente do que ocorre nos demais tributos, ao estabelecer o conceito de operações com serviços, o legislador infraconstitucional não limitado pelas regras de direito privado. Qualquer operação poderá ser considerada como tal para fins do IBS e da CBS, desde que, dentro de uma limitação residual prevista no § 8º do art. 156-A, não constitua uma “operação com bens”²⁰.

No comércio exterior, o IBS e a CBS incidirão na importação de bens e de serviços por pessoa física ou jurídica. Ademais, no § 5º do art. 156-A, foi previsto que a lei complementar deverá dispor sobre: “IX – as hipóteses de diferimento e desoneração do imposto aplicáveis aos regimes aduaneiros especiais e às zonas de processamento de exportação”.

Observe-se que, apesar da base de incidência ampla, o IBS e a CBS não podem apresentar

¹⁹ CF, art. 195: “§ 15. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XII, § 3º, § 5º, II, III, V, VI e IX, e §§ 6º a 10º”. Ademais, de acordo com o art. 149-B, os fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, regras de não cumulatividade e de creditamento devem ser os mesmos para o IBS e para a CBS.

²⁰ Sobre o tema, cf.: SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

as mesmas hipóteses de incidência ou bases de cálculo de outros tributos. Na Reforma da Tributação do Consumo, decorrente da Emenda 132/2023, nos termos do inciso V do § 6º do art. 153 da Constituição, apenas o imposto seletivo foi concebido com essa característica²¹.

O IBS e a CBS, ademais, são tributos neutros e sujeitos a uma não cumulatividade ampla. Para evitar o efeito *cascata*, a Constituição Federal estabelece que o direito ao creditamento deve compreender *todas as aquisições de bens ou de serviços* tributos. Foram ressalvados apenas os bens e os serviços de uso ou de consumo pessoal, definidos em lei complementar, além das exceções previstas no texto constitucional²². Esse é um aspecto bastante positivo da Reforma Tributária. O inciso VIII do § 1º do art. 156-A reverte uma distorção histórica do sistema tributário brasileiro, que nunca teve uma não cumulatividade efetiva, capaz de garantir a neutralidade. Desde as Leis 297/1956 e 4.502/1964, relativas ao antigo imposto sobre o consumo, precursor do IPI, até as Leis 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004, que disciplinam o PIS/Pasep e a Cofins, a concretização normativa desse princípio sempre foi errática, inadequada e não uniforme.

Por fim, de acordo com o § 6º do art. 156-A, a lei complementar pode prever regimes específicos de tributação para os seguintes segmentos: combustíveis e lubrificantes; serviços financeiros; sociedades cooperativas; serviços de hotelaria, parques de diversão e parques temáticos, agências de viagem e turismo, bares e restaurantes, atividade esportiva desenvolvida por Sociedade Anônima do Futebol e aviação regional; operações alcançadas por tratado ou convenção internacional; serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviários intermunicipal e interestadual, ferroviário e hidroviário.

3 IBS e da CBS na importação de bens materiais

3.1 Hipótese de incidência

²¹ Como ressalta Humberto Ávila: “Ao vedar tanto o *alargamento* quanto a *sobreposição* ordinária de competências a Constituição proíbe que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possam exercer sua competência compartilhada sobre fatos já abrangidos pela competência privativa de outros entes federados. Seria, por conseguinte, inconstitucional a lei complementar que, a pretexto de instituir o IBS, dispusesse, por exemplo, que o imposto incidiria sobre as doações, objeto de competência privativa ordinária dos Estados e do Distrito Federal, ou sobre os empréstimos, objeto de competência privativa ordinária da União. Se assim procedesse, tal lei complementar terminaria por fazer exatamente aquilo que a Constituição proibiu os entes federados de fazer: alargar e sobrepor competências.” ÁVILA, Humberto. Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. ano 42. p. 701-730. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024. p. 270.

²² CF, art. 156-A, § 1º, VIII, reproduzido abaixo.

3.1.1 Critério material

Na importação de bens materiais, o critério material da hipótese de incidência do IBS e da CBS pode ser construído a partir do art. 59 do PLC nº 68/2024:

Subseção I

Do Fato Gerador

Art. 64. Para fins do disposto no art. 62, o fato gerador da importação de bens materiais é a entrada de bens de procedência estrangeira no território nacional.

Parágrafo único. Para efeitos do disposto no **caput**, presumem-se entrados no território nacional os bens que constem como tendo sido importados e cujo extravio venha a ser apurado pela autoridade aduaneira, exceto quanto às malas e às remessas postais internacionais²³.

Na interpretação desse dispositivo, deve-se ter presente, como analisado anteriormente, que a identificação da importação com a simples transposição de fronteira contraria o texto constitucional. Tampouco há compatibilidade com a Convenção de Quioto Revisada (Decreto Legislativo 56/2019; Decreto 10.276/2020), que vincula a caracterização da importação ao objetivo de incorporação definitiva do produto à livre circulação econômica no país de destino (Capítulo 1 do Anexo Específico B). A entrada física é apenas uma condição necessária, mas não suficiente para a configuração da importação. Essa pressupõe uma transposição física qualificada pela *intenção integradora*, ou seja, a introdução de um produto no território aduaneiro com o *animus* de incorporá-lo ao mercado nacional. Portanto, não pode ser qualificado como importação o simples ingresso de bens estrangeiros em trânsito ou em caráter transitório no País (v.g., viagem turística)²⁴.

A *intenção integradora* não se confunde com a *finalidade aquisitiva*. Essa expressa um desdobramento ou especificação da intenção integradora, ou seja, a destinação que o importador pretende dar ao produto após a incorporação ao mercado doméstico. Pode ser a revenda, o uso e o consumo do estabelecimento, a utilização como insumo ou a integração ao ativo imobilizado. Nenhum desses fatores têm influência na caracterização da importação, como estabelecem o inciso II do art. 156-A da Constituição Federal (“incidirá também sobre a importação [...] qualquer que

²³ O parágrafo único prevê a incidência do IBS e da CBS sobre o extravio de bens, repetindo as regras aplicáveis ao imposto de importação, já analisadas anteriormente. Portanto, em relação a essa matéria, nada há a acrescentar em relação aos comentários e observações apresentadas anteriormente (Ver item 2.2.2.1.6).

²⁴ Sobre o tema, cf: SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 56 e ss.; SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2024. p. 375 e ss.

seja a sua finalidade”) e o inciso II do art. 81 (“Art. 81. O IBS e a CBS serão devidos na importação de bens materiais: [...] II - independentemente da finalidade dos bens importados”). Para a caracterização da importação, destarte, basta o objetivo de incorporação definitiva do bem à livre circulação econômica no país de destino.

Ademais, cumpre considerar que o inciso II do art. 156-A da Constituição Federal faz referência apenas à “importação de bens”. Não foi repetição o complemento pleonástico “estrangeiros”, como no inciso I do art. 153, que gerou (e ainda gera) uma série de equívocos na interpretação do âmbito de incidência do imposto de importação. A palavra “estrangeira” é encontrada apenas no *caput* do art. 64 do PLC nº 68/2024, mas em alusão à “procedência”, e não à *origem*. Logo, o âmbito de incidência do IBS e da CBS também abrange a reimportação de bens de origem nacional anteriormente exportados.

Bens materiais, por outro lado, nada mais são que *bens móveis corpóreos*, isto é, *coisa móvel e corpórea*, o que corresponde ao conceito de *produto*²⁵. Portanto, na modalidade prevista na Seção III do PLC nº 68/2024, a *materialidade* ou *critério material* da hipótese de incidência do IBS e da CBS corresponde a conduta de *importar produtos*.

3.1.2 Critério temporal

O critério temporal da hipótese de incidência do IBS e da CBS, por sua vez, encontra-se previsto no art. 62 do PLC nº 68/2024:

Subseção II

Do Momento da Apuração

Art. 67. Para efeitos de cálculo do IBS e da CBS, considera-se ocorrido o fato gerador do IBS e da CBS na importação de bens materiais:

I - na liberação dos bens submetidos a despacho para consumo;

II - na liberação dos bens submetidos ao regime aduaneiro especial de admissão temporária para utilização econômica;

III - no lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:

a) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada;

b) bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio

²⁵ RODRIGUES, Silvio. *Direito civil*: parte geral. 34. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2003, p. 141; DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 26. ed. Atual. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1106; VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*: parte geral. 5. ed. São Paulo: Atlas, v. 1, 2005, p. 328-329.

tenha sido verificado pela autoridade aduaneira; ou

c) bens importados que não tenham sido objeto de declaração de importação.

§ 1º Para efeitos do inciso I, entende-se por despacho para consumo na importação o despacho aduaneiro a que são submetidos os bens importados a título definitivo.

§ 2º O disposto no inciso I aplica-se, inclusive, no caso de despacho para consumo de bens sob regime suspensivo de tributação, e de bens contidos em remessa postal internacional ou conduzidos por viajante, sujeitos ao regime de tributação comum.

Ao contrário do que sugere o título da Subseção II, o art. 67 não dispõe sobre o “momento da apuração”, mas sobre o momento em que “*considera-se ocorrido o fato gerador*”, isto é, estabelece o critério temporal da hipótese de incidência da norma jurídica tributária.

Outra observação relevante é que, ao invés de *desembaraço aduaneiro*, os incisos I e II do art. 67 já utilizam o termo *liberação*, que substituiu o primeiro após a incorporação ao direito interno da Convenção de Quioto Revisada. Assim, no despacho para consumo e no despacho para admissão em regime aduaneiro especial, o momento da ocorrência do evento imponível será a *liberação*, que é o ato final da fase de conferência aduaneira. Essa sistemática, entretanto, complica desnecessariamente o regime de incidência dos tributos. O legislador complementar poderia ter definido como critério temporal o registro da declaração de mercadorias, mantendo uma simetria com o imposto de importação. Ao invés disso, apenas facultou a antecipação do pagamento na data do registro da declaração, prevendo a cobrança de eventuais diferenças ao final:

Subseção VIII

Do Pagamento

Art. 80. O IBS e a CBS devidos na importação de bens materiais deverão ser pagos até a entrega dos bens submetidos a despacho para consumo, ainda que esta ocorra antes da liberação dos bens pela autoridade aduaneira.

§ 1º O sujeito passivo poderá optar por antecipar o pagamento do IBS e da CBS para o momento do registro da declaração de importação.

§ 2º Eventual diferença de tributos gerada pela antecipação do pagamento será cobrada do sujeito passivo na data de ocorrência do fato gerador para efeitos de cálculo do IBS e da CBS, sem a incidência de acréscimos moratórios.

Assim, v.g., se ocorrer o aumento das alíquotas ou algum evento que impacte a base de cálculo da IBS e da CBS após o registro da declaração de mercadorias e antes da liberação, as diferenças do crédito tributário devem ser recolhidas pelo sujeito passivo. Note-se que, no § 2º do art. 80, não é prevista a restituição quando ocorrer o inverso, ou seja, a redução do valor devido. Não obstante, aqui o legislador complementar “escreveu menos do que queria dizer” (*minus scripsit quam voluit*). Tributo é uma obrigação *ex lege*, e não *ex voluntate*. O que legitima a sua cobrança é a ocorrência da hipótese de incidência definida em lei. É irrelevante a manifestação de

vontade do obrigado. Mesmo tendo esse optado pela antecipação do pagamento, se o valor do crédito tributário recolhido for maior que o devido, é evidente que o sujeito passivo terá direito à repetição do indébito.

O § 3º do art. 80 autoriza o regulamento a *diferir* o pagamento do IBS e da CBS para as empresas certificadas no Programa OEA: “Art. 80. [...] § 3º O regulamento poderá estabelecer hipóteses em que o pagamento do IBS e da CBS possa ocorrer em momento posterior ao definido no **caput**, para os sujeitos passivos certificados no Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado estabelecido na forma da legislação específica”. Esse preceito aplica ao IBS e à CBS o disposto no Artigo 7.3 do Acordo sobre a Facilitação do Comércio (Decreto Legislativo 01/2016; Decreto 9.326/2018), que autoriza, dentre as medidas de facilitação para operadores autorizados, o “(d) pagamento diferido de direitos, tributos e encargos” (Artigo 7.3). Trata-se, no entanto, de simples postergação da data do vencimento, sem implicar a modificação do critério temporal. Logo, havendo alterações no regime tributário após a ocorrência da liberação, essas não terão repercussão do tributo diferido. Assim, por exemplo, se ocorrer um aumento ou uma redução superveniente da alíquota ou da base de cálculo, o valor devido pelo contribuinte permanecerá o mesmo.

Uma consequência relevante da definição da *liberação* como critério temporal da regramatriz é prevista no inciso III do art. 81 do PLC nº 68/2024. Esse dispositivo estabelece que o IBS e a CBS incidem “ainda que os bens importados tenham sido objeto de penalidade de perdimento, se aplicada após a sua liberação pela autoridade aduaneira”. Isso significa que, se a penalidade for cominada antes da liberação, não há incidência dos tributos, justamente porque ainda não ocorreu o critério temporal da hipótese de incidência²⁶.

3.1.3 Critério espacial

O art. 68 do PLC nº 68/2024 – que dispõe sobre o “local da importação de bens materiais” – não tem relação com o critério espacial da hipótese de incidência. Trata-se de dispositivo que, a rigor, disciplina a sujeição ativa da obrigação tributária do IBS e da CBS. O critério espacial, tal

²⁶ Ressalte-se que, no IPI, a não incidência é reconhecida no Parecer PGFN 1337/2017: “A aplicação da pena de perdimento da mercadoria estrangeira em momento posterior ao desembaraço aduaneiro não afasta a incidência do IPI-Importação. Por outro lado, não incide o IPI-Importação nos casos em que, iniciado o despacho aduaneiro, a pena de perdimento da mercadoria é aplicada antes da efetiva ocorrência do fato gerador”.

como no imposto de importação e nos demais tributos incidentes na importação, corresponde ao território aduaneiro, que, como analisado anteriormente, compreende o âmbito de vigência espacial da legislação aduaneira no território nacional – inclusive áreas de livre comércio – e as áreas de controle integrado do Mercosul situadas no território dos países-membros.

3.2 Consequência tributária

3.2.1 Sujeito ativo

O sujeito ativo da CBS é a União Federal e do IBS, os entes federativos (Estado, Distrito Federal e Município) do *local da importação*, definido de acordo com as regras do art. 63:

Subseção III

Do Local da Importação de Bens Materiais

Art. 68. Para efeitos do IBS e da CBS incidentes sobre as importações de bens materiais, o local da importação de bens materiais corresponde ao:

- I – local da entrega dos bens, inclusive na remessa internacional;
- II – domicílio principal do adquirente de mercadoria entrepostada; ou
- III – local onde ficou caracterizado o extravio.

Na interpretação do inciso I do art. 68, cumpre considerar que, em toda importação, independentemente do regime, a mercadoria proveniente do exterior é *entregue* pelo transportador ao realizar a descarga no local ou no recinto alfandegado. A partir desse momento, a carga fica sob custódia do depositário até o registro da declaração pelo *consignatário* indicado no conhecimento de transporte. Na importação própria ou direta, essa é a primeira e única *entrega de bens* que pode ocorrer. Na *importação por encomenda* e na *conta e ordem*, por sua vez, ocorre uma segunda: a entrega da mercadoria nacionalizada ao encomendante; e a entrega ao real adquirente na importação realizada por sua conta e ordem. A diferença é que, na importação por encomenda, a entrega decorre de uma compra e venda no mercado interno após a nacionalização, sendo caracterizada pela onerosidade e pela transferência do domínio do bem. Na conta e ordem, por sua vez, a mercadoria já pertence ao real adquirente, sendo objeto de simples remessa, com a cobrança de remuneração pela prestação de serviços por parte do importador. Para efeitos de definição do *local da importação de bens materiais*, a entrega a que se refere o inciso I do art. 68 só pode ser a primeira, porque é a única que ocorre nesses três regimes. O critério não pode ser um para a

importação direta (local da entrega do transportador ao importador) e outro para a encomenda e a conta e ordem (local da entrega do importador ao encomendante). Para isso, seria necessária uma previsão expressa excepcionando a uniformidade do regime de incidência do IBS e da CBS previsto na lei complementar.

3.2.2 Contribuintes e responsáveis

Os contribuintes do IBS e da CBS, de acordo com o art. 72 do PLC nº 68/2024, são o importador na importação direta e por encomenda (inciso I e parágrafo único), o real adquirente na importação realizada por sua conta e ordem (parágrafo único) e o adquirente de mercadoria entrepostada (inciso II).

Os *responsáveis por substituição*, nos termos do art. 73, compreendem: **(a)** o transportador, quando constatado o extravio antes da descarga (inciso I); **(b)** o depositário, em relação aos bens sob sua custódia, na hipótese de extravio após a descarga (inciso II); **(c)** o beneficiário de regime aduaneiro especial que (incisos III e IV): **(i)** não tenha promovido a entrada dos bens estrangeiros em território nacional; e **(ii)** der causa ao descumprimento de regime aduaneiro destinado à industrialização para exportação, no caso de admissão de mercadoria por fabricante-intermediário (v.g., *Drawback* e *Repetro*).

Além disso, de acordo com o art. 74, são *responsáveis solidários* com os contribuintes do IBS e da CBS: **(a)** a pessoa que registra, em seu nome, a declaração de importação de bens de procedência estrangeira adquiridos no exterior por outra pessoa, ou seja, o *importador por conta e ordem* (inciso I); **(b)** o encomendante na importação por encomenda (inciso II); **(c)** o representante do transportador estrangeiro (inciso III); **(d)** o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal (inciso IV); e **(e)** o tomador de serviço ou o contratante de afretamento de embarcação ou aeronave, em contrato internacional, em relação aos bens admitidos em regime aduaneiro especial por terceiro (inciso V).

Na remessa internacional, por sua vez, o PLC nº 68/2024 estabelece as seguintes regras especiais sobre a sujeição passiva na remessa internacional: **(i)** se o remetente for pessoa física, sem intermediação de *plataforma digital*²⁷, o contribuinte será o destinatário da remessa

²⁷ O art. 23 estabelecem critérios positivos (§ 1º) e negativos (§ 2º) para que um determinado fornecedor venha a ser considerado uma *plataforma digital*.

internacional (art. 78); **(ii)** na remessa internacional realizada por *fornecedor* de produtos estrangeiros²⁸, mesmo que residente ou domiciliado no exterior, o contribuinte será o remetente (art. 76) e o destinatário, o responsável solidário, inclusive quando o fornecedor não for inscrito no regime regular do IBS e da CBS (art. 79, I e II); e **(iii)** nas remessas internacionais decorrentes de aquisições em *plataforma digital*, essa será responsável pelo pagamento dos tributos devidos nas operações realizadas por seu intermédio (art. 77)²⁹.

3.2.3 Alíquotas

Ainda não foram estabelecidas as alíquotas do IBS e da CBS. Ao longo do período de transição, o Senado Federal definirá as alíquotas de referência, que serão aplicadas se outras não forem previstas nas legislações de cada ente federativo. Porém, quando fixadas, as alíquotas na importação serão as mesmas aplicáveis nas operações internas (art. 71), inclusive por exigência dos princípios da neutralidade e do tratamento nacional³⁰. Até lá, de acordo com as regras de transição analisadas anteriormente, no ano de 2026, serão adotadas alíquotas de *teste* ou de *calibração* de 0,9% de CBS e 0,1% de IBS. Em 2027, será fixada a alíquota de referência da CBS, que deverá ser aplicada se outra não for estabelecida em lei ordinária federal³¹, reduzida em 0,1%³². Também haverá cobrança do IBS com alíquota estadual de 0,05% e alíquota municipal de 0,05%³³, até o ano 2029, quando, então, terá início a cobrança do IBS com base nas alíquotas de referência definidas no ano anterior pelo Senado Federal ou, se existentes, pelas alíquotas das legislações dos entes federados³⁴.

²⁸ O art. 21 considera fornecedor aquele previsto expressamente na lei complementar (inciso II) e aquele que realizar operações (inciso I): (a) no desenvolvimento de atividade econômica; (b) de modo habitual ou em volume que caracterize atividade econômica; ou (c) de forma profissional, ainda que a profissão não seja regulamentada.

²⁹ Observado o art. 23, que estabelece a responsabilidade: (a) por substituição ao fornecedor residente ou domiciliado no exterior (art. 23, I); ou (b) solidária com o contribuinte residente ou domiciliado no País que não estiver inscrito no regime regular do IBS e da CBS (art. 23, II, “a”) ou na tenha registrado a operação em documento fiscal eletrônico (art. 23, II, “b”).

³⁰ Ressalte-se que, de acordo com o art. 71: “§ 2º Na impossibilidade de identificação do bem material importado, em razão de seu extravio ou consumo, e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, serão aplicadas, para fins de determinação do IBS e da CBS incidentes na importação, as maiores alíquotas vigentes para o destino da operação”.

³¹ Art. 195, § 15.

³² ADCT, art. 127, parágrafo único.

³³ ADCT, art. 127, *caput*.

³⁴ Art. 156-A, § 1º, XII.

3.2.4 Base de cálculo

A base de cálculo do IBS e da CBS, de acordo com o art. 69 do PLC nº 68/2024, corresponde ao valor aduaneiro do produto importador, acrescido dos seguintes tributos e direitos devidos até a liberação (desembaraço aduaneiro):

Subseção IV

Da Base de Cálculo

Art. 69. A base de cálculo do IBS e da CBS na importação de bens materiais é o valor aduaneiro acrescido de:

I – Imposto de Importação;

II – Imposto Seletivo – IS;

III – taxa de utilização do Sistema Integrado do Comércio Exterior – Siscomex;

IV – Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM;

V – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre a importação e a comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados, e álcool etílico combustível – CIDE-Combustíveis;

VI – direitos antidumping;

VII – direitos compensatórios;

VIII – medidas de salvaguarda; e

IX – quaisquer outros impostos, taxas, contribuições ou direitos incidentes sobre os bens importados até a sua liberação.

§ 1º A base de cálculo do IBS e da CBS na hipótese de que trata o § 2º do art. 71³⁵ será o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do Imposto de Importação acrescido dos valores de que tratam o caput deste artigo, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo.

§ 2º Não compõem a base de cálculo do IBS e da CBS os impostos previstos nos incisos IV do art. 153, II do art. 155 e III do art. 156, todos da Constituição Federal..

Art. 70. Para efeitos de apuração da base de cálculo, os valores expressos em moeda estrangeira deverão ser convertidos em moeda nacional pela taxa de câmbio utilizada para cálculo do Imposto de Importação, sem qualquer ajuste posterior decorrente de eventual variação cambial.

Parágrafo único. Na hipótese de não ser devido o Imposto de Importação, deverá ser utilizada a taxa de câmbio que seria empregada caso houvesse tributação.

O *valor aduaneiro* constitui a base de cálculo do imposto de importação, que, por sua vez, é determinada a partir de métodos previstos no Acordo de Valoração Aduaneira da Organização Mundial do Comércio (AVA/OMC) ou *WTO Customs Valuation Agreement*, formalmente denominado *Acordo sobre a Implementação do Artigo VI do Acordo Geral sobre Tarifas e*

³⁵ O § 2º do art. 71 diz respeito à tributação do extravio: “§ 2º Na impossibilidade de identificação do bem material importado, em razão de seu extravio ou consumo, e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, serão aplicadas, para fins de determinação do IBS e da CBS incidentes na importação, as maiores alíquotas vigentes para o destino da operação”. Entretanto, assim como no imposto de importação, é inconstitucional a incidência do IBS e da CBS nessas hipóteses.

Comércio 1994³⁶. Esse acordo prevê um critério-base e preferencial – o método do valor da transação – e cinco critérios substitutivos e subsidiários, que são aplicados sucessivamente e em caráter excludente: (i) o método do valor de transação de mercadorias idênticas; (ii) o método do valor de transação de mercadorias similares; (iii) o método do valor dedutivo; (iv) o método do valor computado; e (v) o método da razoabilidade ou do último recurso (*the fall-back method*).

A maior parte das operações no comércio internacional sujeitam-se ao primeiro método de valoração. Nele a base de cálculo do imposto de importação corresponde ao *preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias* em uma venda para exportação para o país de importação, acrescidos dos ajustes previstos nos §§ 1º e 2º do art. 8 do AVA, o que, na maior parte das operações, resume-se ao preço da mercadoria acrescido de frete e de seguro (preço *CIF* – *Cost, Insurance and Freight*)³⁷.

Em síntese, portanto, a base de cálculo do IBS e da CBS é composta pelo *valor aduaneiro* (preço *CIF* do produto importado, entre outras adições previstas nos §§ 1º e 2º do art. 8º do AVA), acrescido dos tributos e prestações pecuniárias relacionadas à defesa comercial eventualmente incidentes até a liberação: (a) incluindo, por previsão expressa no art. 69, o imposto de importação, o IS, a taxa do Siscomex, o AFRMM, a Cide-Combustíveis, os direitos *antidumping*, compensatórios e medidas de salvaguarda; e (b) excluindo, em face do disposto no art. 156-A, IX³⁸, e no art. 133 do ADCT³⁹, o próprio IBS e a CBS (vedação do cálculo “por dentro”), o IPI e, durante o período de transição, o PIS/Pasep e a Cofins⁴⁰, o ICMS e o ISS⁴¹.

Em relação ao IS, há previsão constitucional para a inclusão na base de cálculo de outros tributos: “Art. 153. [...] § 6º O imposto previsto no inciso VIII do caput deste artigo: [...] IV -

³⁶ O AVA/OMC foi incorporado ao direito interno ocorreu por meio do Decreto Legislativo 30/1994, promulgado pelo Decreto 1.355/1994.

³⁷ Sobre esses acréscimos, ver SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 207 e ss.

³⁸ “Art. 156-A. [...] IX - não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, “b”, IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”.

³⁹ “Art. 133. Os tributos de que tratam os arts. 153, IV, 155, II, 156, III, e 195, I, “b”, e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239 não integrarão a base de cálculo do imposto de que trata o art. 156-A e da contribuição de que trata o art. 195, V, todos da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).”

⁴⁰ “Art. 126. A partir de 2027: [...] II - serão extintas as contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal, desde que instituída a contribuição referida na alínea “a” do inciso I; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”.

⁴¹ “Art. 129. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”.

integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”. Essa disposição, por si só, já é de constitucionalidade duvidosa. As emendas constitucionais, afinal, não podem violar os direitos e garantias dos contribuintes, incluindo o princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º), que é uma das cláusulas pétreas do texto constitucional (CF, art. 60, § 4º, II⁴²). Ainda mais questionável, entretanto, é a previsão (encontrada apenas na lei complementar, sem autorização constitucional expressa) da inclusão do imposto de importação, da taxa do Siscomex, do AFRMM, da Cide-Combustíveis, dos direitos *antidumping*, compensatórios e das medidas de salvaguarda na base de cálculo do IBS e da CBS.

O princípio da capacidade contributiva, como ensinam Klaus Tipke e Joachim Lang, é um *princípio fundamental universalmente reconhecido de uma imposição justa*, que marca o direito tributário da mesma forma que o princípio da autonomia privada marca do direito civil⁴³. Representa, entre outras consequências jurídicas, a afirmação de que, para ser tributada, a situação de fato prevista na legislação deve apresentar uma idoneidade ou consistência econômica, também denominada *força econômica* pela doutrina italiana. Essa serve de pressuposto e limite para o dimensionamento da imposição e, ao mesmo tempo, como medida de repartição isonômica da carga tributária⁴⁴. Além disso, exige coerência lógica ou interna do tributo, ou seja, a aplicação de critérios de valoração compatíveis com a manifestação de disponibilidade econômica que se pretende gravar, no que se inclui a conformidade entre a base de cálculo e a hipótese de incidência.

A inclusão de um tributo na base de cálculo de outro não é compatível com o princípio da capacidade contributiva. O imposto de importação, a taxa do Siscomex, o AFRMM, a Cide-Combustíveis, os direitos *antidumping*, compensatórios e as medidas de salvaguarda são *custos dos importador*, que não representam a manifestação de capacidade contributiva que o texto constitucional pretende gravar com o IBS e a CBS, ou seja, o valor da contraprestação pecuniária

⁴² “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...] IV - os direitos e garantias individuais”.

⁴³ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Fabris, 2008. v. I. p. 201. Para uma visão crítica à concepção centralizadora do princípio, TABOADA, Carlos Palao. *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*. Pamplona: Civitas-Thomson Reuters, 2018. p. 160-161.

⁴⁴ MOLINA, Pedro M. Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 47; UCKMAR, Victor. *Princípios comuns do direito constitucional tributário*. Trad. Marco Aurelio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 85; MITA, Enrico de. *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*. 4. ed. Milano: Giuffrè, 2000, p. 81 e ss.

recebida pelo fornecedor do bem ou do serviço. Para manter a coerência lógica, a rigor, a base de cálculo deveria compreender apenas o valor aduaneiro. Por isso, se aprovado pelo Congresso Nacional, o art. 69 do PLC nº 68/2024 será inconstitucional.

4 Conclusões

Em síntese, considerando as disposições do PLC nº 68/2024, a regra-matriz de incidência do IBS e da CBS na importação de bens materiais apresenta a seguinte conformação:

(A) Hipótese de incidência:

- (i) ***Critério material:*** importar (verbo) produtos (complemento);
- (ii) ***Critério temporal:*** a liberação (desembaraço aduaneiro);
- (iii) ***Critério espacial:*** território aduaneiro (território nacional e áreas de controle integrado do Mercosul);

(B) Consequência tributária:

(1) ***Critério pessoal ou subjetivo:***

(i) ***sujeito ativo:*** União Federal (CBS) e Estado, Distrito Federal e Município (IBS) do local da importação;

(ii) ***sujeito passivo:*** o importador na importação direta e por encomenda; o real adquirente na importação realizada por sua conta e ordem; e o adquirente de mercadoria entrepostada;

(2) ***Critério quantitativo:***

(i) ***alíquotas:*** ainda não definidas;

(ii) *base de cálculo*: valor aduaneiro (preço CIF do produto importado, entre outras adições previstas nos §§ 1º e 2º do art. 8º do AVA), acrescido dos tributos e prestações pecuniárias relacionadas à defesa comercial eventualmente incidentes até a liberação.

5 Bibliografia

- ÁVILA, Humberto. Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. ano 42. p. 701-730. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024. p. 270.
- BELTRAME, Pierre. *Introducción a la fiscalidad en Francia*. Barcelona: Atelier, 2004.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.
- DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 26. ed. Atual. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- MITA, Enrico de. *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*. 4. ed. Milano: Giuffrè, 2000.
- MOLINA, Pedro M. Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- RODRIGUES, Silvio. *Direito civil: parte geral*. 34. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2003.
- SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.
- SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2024.
- TABOADA, Carlos Palao. *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*. Pamplona: Civitas-Thomson Reuters, 2018.
- TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Fabris, 2008. v. I.
- UCKMAR, Victor. *Princípios comuns do direito constitucional tributário*. Trad. Marco Aurelio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil: parte geral*. 5. ed. São Paulo: Atlas, v. 1, 2005.