



UNIVERSIDADE BRASÍLIA  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

JEMIMA FEITOSA BEMVINDO

A EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO NO *E-COMMERCE*

BRASÍLIA

2023



UNIVERSIDADE BRASÍLIA  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

JEMIMA FEITOSA BEMVINDO

A EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO NO *E-COMMERCE*

Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito, no Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (PPGD/UNB), elaborada sob a orientação do Prof. Dr. Antônio de Moura Borges.

BRASÍLIA

2023

JEMIMA FEITOSA BEMVINDO

**A EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO NO *E-COMMERCE***

Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito, no Programa de Pós-graduação da Faculdade de Direito da Universidade de Brasília (PPGD/UNB), elaborada sob a orientação do Prof. Dr. Antônio de Moura Borges.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges (Orientador - Presidente)  
Faculdade de Direito da Universidade de Brasília

---

Prof. Dr. Jeferson Teodorovicz (Membro Externo)  
Fundação Getúlio Vargas

---

Prof. Dr. Othon de Azevedo Lopes (Membro Interno)  
Faculdade de Direito da Universidade de Brasília

---

Prof. Dr. Martinho Martins Botelho (Suplente)  
Centro Universitário Uninter

*À minha família e noivo, pelo amor e  
apoio.*



## AGRADECIMENTOS

Sou grata por infinitas coisas, mas, primeiramente, sou grata a Deus pelo dom da vida e por tudo que Ele tem feito por mim. Porque Dele, por Ele, para Ele são todas as coisas.

Sinto-me grata por chegar até aqui apesar de tudo. É um misto de sentimentos a conclusão dessa pesquisa. O caminho foi árduo, mas também prazeroso e satisfatório.

Sou grata aos meus pais, Heli e José, por tudo. São, e sempre foram, exemplos de honestidade, amor e perseverança. Agradeço pelos sacrifícios, ensinamentos, apoio e amor incondicional.

Agradeço ao meu irmão Jefferson pelo apoio, amizade, companheirismo e pela insistência em fazer eu me inscrever na seleção do PPGD-UNB. Agradeço ao meu irmão James pelo apoio, companheirismo e amizade. Agradeço ao meu irmão Arthur, ainda uma doce criança, que traz mais alegria e conhecimentos aos meus dias.

Ao meu noivo, Ícaro, sou grata por tudo. Não há espaço aqui para agradecer tudo que fez e faz. Mas aqui cabe dizer que sou grata pelo, apoio, compreensão, amor, paciência, companheirismo, por me incentivar, também, a participar da seleção desse programa e pelo apoio contínuo para chegar até aqui, além de ser leitor assíduo dessa pesquisa.

Em nome de Mirian, minha querida tia, agradeço a toda família pelo apoio. Sou grata a minha vó, Maria do Socorro, por ser inspiração e exemplo de força e garra, pois mesmo em meio a tantas adversidades graduou-se e tem consigo o sacerdócio da docência.

Agradeço aos meus amigos, a todos... desde os mais próximos ao mais distantes, aos que vejo com mais, e aos que vejo com menos frequência, aos que vi semana passada (como a Claudinha) e aos que vi fazem anos. Sou grata pela amizade, torcida e por entenderem minha ausência nos últimos tempos.

Agradeço ao meu orientador, Dr. Antônio de Moura Borges, pelos valiosos ensinamentos, paciência e bondade.

Agradeço ao professor Dr. Jeferson Teodorovicz, pessoa qual despertou, ainda na graduação, o meu interesse em estudar a tributação, em especial a extrafiscalidade. Sou grata pelos ensinamentos, conselhos e apoio.

Fica registrado aqui também a minha gratidão a Eloisa, bibliotecária do Instituto Brasileiro de Direito Tributário, que tanto me auxiliou em boa parte dessa pesquisa que fiz em São Paulo.

Agradeço aos ilustres professores Drs. Othon de Azevedo Lopes, Martinho Martins Botelho e Jeferson Teodorovicz por aceitar o singelo convite para formarem essa banca.

Enfim, agradeço a todos que de forma direta ou indireta contribuíram para eu chegar até aqui.

## RESUMO

A tributação, ao longo do tempo, sofreu constantes mudanças. Afinal, é necessário que as diferentes áreas do direito se adaptem às novas realidades sociais que surgem. Sendo o direito tributário uma área do direito, é exigido dele também ajuste para essas mudanças. Nas últimas décadas, devido aos avanços tecnológicos, a sociedade pôde presenciar uma série avanços em um curto período de tempo, inclusive a criação do comércio eletrônico, conhecido como *e-commerce*. Essa nova forma de comercializar trouxe questões a serem solucionadas dentro do direito tributário. Nos estudos acerca da tributação, é observável a existência da extrafiscalidade, fenômeno que merece destaque, pois é um instrumento para o Estado regular a sociedade. Quando se fala em extrafiscalidade, o que se evidencia é a intenção do Estado em interferir na política, economia, sociedade e outras áreas. Muitos impostos têm o caráter extrafiscal, dentre esses, aqui há o destaque para o Imposto sobre a Importação. Esse imposto, apesar de arrecadar, sua função principal é extrafiscal. A presente pesquisa buscará analisar a extrafiscalidade do Imposto sobre a Importação nas relações de *e-commerce*, os desafios presenciados pelos legisladores e julgadores em decorrências das nebulosidades tributárias dessas relações. Além disso, a abordagem do grande fluxo de importações de bens de pequeno valor pelo *e-commerce* e como a extrafiscalidade do Imposto de importação pode auxiliar e resolver as dificuldades que surgiram com essa situação. No primeiro capítulo, a abordagem do trabalho será sobre a extrafiscalidade tributária, destacando sua importância, história e aplicabilidade na legislação brasileira. Depois, no segundo capítulo, a tratativa é para o imposto sobre a importação, com destaque da importância do comércio exterior, o histórico do referido imposto na legislação brasileira, as especificidades e a sua regra-matriz. No terceiro capítulo, a questão tratada é sobre a tributação no comércio eletrônico, em especial o imposto sobre a importação no *e-commerce* e as problemáticas a cerca desse tema, além disso, apontamentos da jurisprudência a cerca dessas questões. E, fechando essa parte, a relação da extrafiscalidade do imposto de importação e o *e-commerce* e breves apontamentos dos desafios futuros a serem enfrentados sobre essa questão.

**Palavras-chaves:** Direito Tributário, Direito Aduaneiro, Imposto de importação, Extrafiscalidade, *E-commerce*, Importações, Isenção



## ABSTRACT

Taxation has undergone constant changes over time, and consequently, it's necessary for different areas of law adapt to emerging social realities. Tax law, being an area of law, it is required of him also adjustment for these changes. In recent decades due to technological advances, society can witness a series of advances in a short time, including the creation of electronic commerce, commonly referred to as e-commerce. This new way of marketing has brought issues to be resolved within tax law. In studies on Taxation, the existence of extrafiscality is observable, a phenomenon that deserves attention, since it is an instrument for the state to regulate society. When discussing extrafiscality, it becomes evident that state intends to intervene in politics, economy, society and other domains. Many taxes have the extrafiscal character, among these, here there is the highlight for the import tax, this tax despite collecting its main function is extrafiscal. This research will seek to analyze the extrafiscality of the import tax in e-commerce relations, the challenges faced by legislators and judges as a result of the tax nebulities of these relations, in addition, the approach to the large flow of imports of small value goods by e-commerce and how the extrafiscality of the import tax can help and solve the difficulties that arose with these situations. At first, the approach of the work will be on tax extrafiscality highlighting its importance, history and applicability in Brazilian legislation. Then, in the second chapter, the treatment is for the import tax with emphasis on the importance of foreign trade, the history of said tax in Brazilian legislation, the specifics and its parent rule. In the third chapter, the issue addressed is about taxation in e-commerce, especially the import tax in e-commerce and the problems about this topic, in addition, notes of jurisprudence about these issues. Finally, this part the relationship of the extrafiscality of the import tax and e-commerce and brief notes of the future challenges that need to be confronted in this area.

**Keyword:** Tax Law, Customs Law, Import Tax, Extrafiscality, E-commerce, Imports, tax-free

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	12
<b>CAPÍTULO 1 – EXTRAFISCALIDADE E IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO</b> .....	15
1.1. AS FUNÇÕES DO TRIBUTO: FUNÇÃO FISCAL E FUNÇÃO EXTRAFISCAL .....	15
1.1.2. Função fiscal .....	17
1.1.3. Função extrafiscal .....	17
1.2. ASPECTOS HISTÓRICOS DA EXTRAFISCALIDADE .....	19
1.3. EXTRAFISCALIDADE: DELIMITAÇÃO CONCEITUAL .....	23
1.4. TRATAMENTO NORMATIVO DA EXTRAFISCALIDADE (NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA) .....	25
1.5. ESPÉCIES DE EXTRAFISCALIDADE .....	27
1.6. EXTRAFISCALIDADE E IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO .....	28
<b>CAPÍTULO 2 – IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO</b> .....	31
2.1 TRIBUTAÇÃO SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR .....	31
2.2 HISTÓRICO LEGISLATIVO NO BRASIL .....	33
2.3 O IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO: NOÇÕES GERAIS .....	37
2.4 PARTICULARIDADES DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO .....	38
2.5 A REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO .....	40
<b>2.5.1 Hipótese e Consequente</b> .....	40
2.5.1.1. Critérios da Hipótese .....	41
2.5.1.1.1. Critério Material .....	42
2.5.1.1.2. Critério Temporal .....	44
2.5.1.1.3. Critério Espacial .....	46
<b>2.5.2. Critérios do Consequente</b> .....	47
2.5.2.1. Critério Pessoal .....	48
2.5.2.2. Critério Quantitativo .....	51
2.5.2.2.1 Base de Cálculo .....	51
2.5.2.2.2. Alíquota .....	52

<b>CAPÍTULO 3 – TRIBUTAÇÃO DO <i>E-COMMERCE</i> E EXTRAFISCALIDADE</b> .....	55
3.1. DESAFIOS TECNOLÓGICOS RECENTES E A TRIBUTAÇÃO.....	55
3.2. O <i>E-COMMERCE</i> : CONCEITO E EVOLUÇÃO LEGISLATIVA NO BRASIL .....	57
3.3. <i>E-COMMERCE</i> , IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO E ISENÇÕES.....	59
<b>3.3.1 Jurisprudência do Imposto sobre a Importação Aplicável no <i>E-commerce</i></b> .....	59
3.3.1.1. Caso Shopee .....	60
3.3.1.2. Caso Ali Express .....	61
3.3.1.3. Caso Shein .....	62
3.3.1.4. Decisão do Superior Tribunal de Justiça.....	64
3.4. PEQUENAS IMPORTAÇÕES E DESAFIOS ENFRENTADOS .....	65
3.5. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO RECÉM ADOTADO NO <i>E-COMMERCE</i> (BRASIL) .....	67
3.6. EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO E O <i>E-COMMERCE</i> .....	69
3.7. DESAFIOS FUTUROS DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO E O <i>E-COMMERCE</i> .....	71
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS</b> .....	76
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b> .....	80

## INTRODUÇÃO

Várias mudanças ocorreram e ocorrem na sociedade ao decorrer dos anos. O Direito sendo uma ciência social aplicada, deve adaptar-se para atender as demandas advindas com essas transformações sociais. A realidade de 100 anos atrás, com certeza, já não é a mesma da realidade hoje, e até mesmo se compararmos a sociedade de 10 anos atrás, as mudanças são nítidas. A tecnologia contribui bastante para tudo isso, pois ela permite e até mesmo impõe ao ser humano uma nova maneira de interagir e, com isso, mutações sociais e comportamentais acontecem. A internet foi e é uma ferramenta extraordinária e essencial para avanços tecnológicos.

No comércio não foi diferente, a tecnologia chegou até ele com transformações e inovações. Em meio a tantas mudanças, surgiu o comércio eletrônico, conhecido como *e-commerce*. Surgido nos anos 90, ele é uma ferramenta de inovação na vida das pessoas, quebrando barreiras geográficas e acelerando essas transações. Devido as suas vantagens, ganhou destaque e importância. O *e-commerce*, atualmente, representa uma parte significativa das transações comerciais.

Assim, como no comércio tradicional, há a necessidade de regulamentação e também o interesse estatal de se tributar, no contexto do *e-commerce* não é diferente. Mesmo com as diferenças entre as duas formas de mercancia, a atividade principal e característica de comércio continua: a circulação de bens, transferência de propriedade, compra e venda, adquirir bens.

O *e-commerce* trouxe consigo novidades e facilidades até então não experimentadas, dentre essas o destaque para a possibilidade de compras internacionais que aumentaram fortemente. Com isso, o consumo de produtos estrangeiros é cada vez mais fácil e maior. A importação chama muito a atenção do público brasileiro, pois, em regra, os produtos são mais em conta e, por vezes, contam com uma qualidade maior, além de maior variedade das opções que são encontradas no mercado nacional.

Agora, adentrando na questão tributária, tem que destacar que na atividade de importar produtos há a incidência do Imposto sobre a Importação, independente se as compras são por meio virtual ou não. Esse imposto é considerado extrafiscal, isso significa que ele não

tem objetivos arrecadatórios. Apesar de arrecadar o imposto sobre a importação tem a função de servir como instrumento para regular, principalmente, relações sociais, econômicas, e políticas.

Embora a extrafiscalidade já exista há algum tempo, os estudos sobre ela não são de datas tão longínquas assim. Foi em meados de 1940, onde passou a ser estudada e vista como potencial auxiliadora para o poder público. Análises e estudos sobre a extrafiscalidade são essenciais, pois a partir dela pode o Estado manejar, de forma sutil, certos comportamentos que geram grandes impactos dentro da sociedade.

Voltando ao imposto sobre a importação, é destacável que, no Brasil, tem formas de regulação que permitem a isenção dele quando os valores dos bens importados são pequenos. E aqui começam os debates sobre “A extrafiscalidade do Imposto sobre a Importação e o *e-commerce*”. Primeiro, há que destacar que a extrafiscalidade é útil e necessária para o governo tentar harmonizar as relações dentro da sociedade. Segundo ponto, o imposto de importação, que como o nome já diz incide em bens que veem de fora do Brasil, lembrando que é um imposto predominantemente extrafiscal. Terceiro ponto, comércio eletrônico, o crescimento dele, as inovações e nebulosidades tributárias vindas com ele. Quarto ponto, as isenções do imposto aqui tratado. Juntando esses pontos de maior ênfase, tem-se aqui a problemática do aumento de importações favorecidos pelo *e-commerce*, as imprecisões tributárias das relações de comércio eletrônico, destaque para o imposto sobre a importação, extrafiscalidade do imposto sobre importações e a isenção dele no caso de bens de pequeno valor. Com isso, o problema é a extrafiscalidade do Imposto sobre a Importação e a isenção para bens de pequeno valor.

É com base nessa abordagem que pretendemos compreender as mudanças sociais, o cortejo que o direito, em especial o tributário, deve fazer para conseguir adaptar-se a essas mudanças. Lembrando que a extrafiscalidade do Imposto sobre a importação tem ajudado o Governo, e pode ser uma ferramenta de apoio nas questões relacionadas ao *e-commerce*.

O objetivo desse trabalho é explorar questões relativas a extrafiscalidade tributária do imposto sobre a importação e o seu auxílio para tentar resolver ou, pelo menos, harmonizar as divergências e problemáticas causadas pelo grande número de importações de bens de pequeno valor advindos do *e-commerce*. Para isso parte-se da extrafiscalidade e da análise do imposto sobre a importação, além disso, a análise de alguns julgados sobre a isenção do

imposto de importação concedida a bens de pequeno valor. Com isso, a pesquisa parte do geral para o específico, sendo o método eleito para esta pesquisa o lógico dedutivo

O estudo encontra-se dividido em três capítulos, No capítulo 1, a extrafiscalidade tributária explicando o diferença entre fiscalidade e extrafiscalidade, além dos aspectos histórico da extrafiscalidade, as espécies de extrafiscalidade e a extrafiscalidade no imposto de importação.

No capítulo 2, é dedicado as questões atinentes ao imposto sobre a importação, como contextualizar a tributação sobre o comércio exterior e o histórico legislativo do imposto de importação no Brasil, a evolução que se teve na legislação. Em seguida, a tratativa é sobre as noções gerais e particularidades sobre ele e, por fim, será apresentada sua regra matriz.

Por derradeiro e onde concentra-se os esforços em trazer as inovações tributárias comerciais advindas pelo e-commerce, no capítulo 3, será apresentado o *e-commerce*, os desafios de se tributar com os avanços tecnológicos e a evolução da legislação para tratar do comércio eletrônico. Além disso, a tratativa das isenções de imposto sobre importações em bens de pequeno valor que, em sua maioria, advém do e-commerce, a jurisprudência a cerca dessa questão e o tratamento recém adotado pelo governo brasileiro. Ao fim, o destaque para a extrafiscalidade do imposto de importação no *e-commerce* e os desafios futuros para melhor regulamentar o imposto de importação no *e-commerce*.

E na parte final, nas considerações finais, as reflexões acerca do trabalho. Não pode-se aqui falar em conclusão, mas sim um ensejo ao debate e discussões sobre a temática.

## CAPÍTULO 1 – EXTRAFISCALIDADE E IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO

### 1.1. AS FUNÇÕES DO TRIBUTO: FUNÇÃO FISCAL E FUNÇÃO EXTRAFISCAL

Os tributos são de extrema importância para o Estado. O Estado depende deles para que mantenha-se e desempenhe suas atividades. Eles podem ser classificados por funções, sendo as de maior destaque as funções fiscais e extrafiscais.

De início, é válido ressaltar o que são tributos para, assim, seguir com os aspectos mais centrais desse estudo. Tributo é uma obrigação pecuniária compulsória exigida pelo Estado,<sup>1</sup> é receita derivada que o estado arrecada devido a sua soberania, conforme previsão legal, e o destino dessa receita é para o custeio do próprio Estado.<sup>2</sup>

O Código Tributário Nacional (CTN), por sua vez, aponta a definição legal do que é tributo. Segundo ele tributo é toda prestação pecuniária, compulsória, seja em moeda ou seja em valor que na moeda se possa exprimir, desde que não decorra de sanção de ato ilícito, instituído por lei e cobrada por atividade administrativa plenamente vinculada.<sup>3</sup> Além disso, cabe dizer também que nessa relação jurídica tributária tem como sujeito ativo pessoa pública, e como sujeito passivo alguém que esteja nessa situação por vontade de lei que esteja dentro dos desígnios constitucionais.<sup>4</sup>

Com isso, há alguns pontos a ressaltar e esclarecer: a contribuição é compulsória, pois não há uma escolha entre pagá-la ou não, se ocorrer o fato gerador ela é devida (isso será explicado posteriormente); o Poder Público é quem institui os tributos por meio de leis e, em regra, é quem cobra; e o ato de cobrança de tributo é vinculado, ou seja, objetivo não cabe subjetividades.

Os tributos são obrigações a serem cumpridas por todos os contribuintes e representam uma parcela significativa da receita estatal, no Brasil, a carga tributária bruta do governo geral, em 2022, foi de 33,71% do Produto Interno Bruto.<sup>5</sup> O Estado carece dessa receita uma vez que ela é usada para a manutenção dos serviços públicos como construções públicas, pagamento de

---

<sup>1</sup> CORREA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: -, 1964. Pag. 17

<sup>2</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Póstuma ed., São Paulo: Resenha Tributária LTDA, 1975. Pag. 39.

<sup>3</sup> Artigo 3º da Lei nº 5.172/66, CTN, onde há a definição legal do que são tributos.

<sup>4</sup> ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. Pag. 34.

<sup>5</sup> Tesouro Nacional Transparente. Carga Tributária do Governo Geral. Disponível em:

<https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/114#:~:text=Em%202022%2C%20a%20carga%20tribut%C3%A1ria,PIB%20em%20rela%C3%A7%C3%A3o%20a%202021>. Acesso em 07 de ago. de 2023

os funcionários públicos, manutenção de equipamentos e locais. Esses serviços são atividades desenvolvidas e fornecidas em vários setores como educação, transporte público, manutenção de rodovias, saúde, lazer, segurança pública, judiciário, legislativo, cultural entre vários setores que são custeados pelo Estado.

No sistema tributário brasileiro, há alguns tipos de tributos. Segundo o CTN, há três tipos de tributos<sup>6</sup>, já a Constituição Federal de 1988 (CF/88) adota cinco. Os três elencados no Código Tributário Nacional, legislação de 1966, são impostos, taxas e contribuições de melhoria. Por outro lado a CF/88, que é mais recente, dispõe que são cinco tipos de tributos, ela acrescentou o empréstimo compulsório<sup>7</sup> e as contribuições sociais<sup>8</sup>, somando-se assim cinco.

Com os devidos esclarecimentos iniciais, podemos avançar para questões mais direcionadas ao tema do presente estudo. O Estado para atender as necessidades da coletividade busca nos tributos valores para suprir suas próprias atividades.<sup>9</sup> Eles são, em regra e inegavelmente, um instrumento para que o estado arrecade receitas para arcar com boa parte das suas despesas. Em suma, o Poder Público necessita de dinheiro para que possa funcionar, para que suas atividades, básicas ou não, sejam desempenhadas, e para isso ele lança mão da cobrança de tributos para conseguir os valores.

Os tributos são, de fato, para arrecadar fundos, porém há também outros propósitos em que os tributos são utilizados. Há uma categoria de tributos que são criados com fins além de alimentar os cofres públicos. Na verdade, algumas vezes, eles tem objetivos opostos ao de arrecadar.<sup>10</sup> Apesar da função fiscal dos tributos ser a mais conhecida e utilizada, eles também podem ter função extrafiscal e função parafiscal. A fiscalidade, extrafiscalidade e parafiscalidade são conceitos doutrinários utilizados pela Ciência do Direito para explicar e representar o que o legislador deseja com determinada lei tributária.<sup>11</sup>

Para o desenvolvimento da temática aqui abordada, é necessário explorar de maneira breve a fiscalidade e de forma mais detalhada e profunda a extrafiscalidade. A parafiscalidade, apesar da sua importância, neste contexto, seu detalhamento não se faz necessário.

---

<sup>6</sup> Artigo 5º da Lei nº 5.172/66, CTN, o qual afirma que os tributos são taxas, impostos e contribuições de melhorias

<sup>7</sup> Constituição Federal da República de 1988, art. 148.

<sup>8</sup> Constituição Federal da República de 1988, art. 149.

<sup>9</sup> CORREA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: -, 1964. Pag. 39

<sup>10</sup> CORREA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: -, 1964. Pag. 40

<sup>11</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29 ed. Revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2013, São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 300.



### 1.1.2 Função fiscal

A função fiscal é quando uma norma tributária tem por objetivo principal a arrecadação para os cofres públicos, situação na qual a essência do tributo existir é ser fonte das receitas que o Estado tanto precisa. A fiscalidade ocorre sempre que a organização jurídica do tributo deixe claro que o(os) objetivo(s) que levaram a sua instituição, ou que determinem alguns aspectos da sua estrutura, são voltados ao fim de abastecer o fisco, sem que haja interesses sociais, políticos ou econômicos envolvidos no direcionamento da sua imposição.<sup>12</sup>

A fiscalidade representa uma grande parte da vontade que o legislador tem ao instituir os tributos, pois a maioria dos tributos são de caráter meramente arrecadatório. Tendo em vista a importância desses recursos para a manutenção das atividades estatais, é compreensível e coerente que a fiscalidade seja predominante no sistema tributário. Além de maior recorrência, a fiscalidade também é um instrumento mais antigo no direito tributário que a extrafiscalidade, como será posto mais à frente.

Mesmo com toda importância em arrecadar há também outras necessidades, e nessa circunstância surge a extrafiscalidade, uma função que vai além, pois apesar de arrecadar esse não é o seu objetivo principal, a arrecadação é somente uma consequência. A extrafiscalidade dá ao tributo um caráter interventor, entrega ao Estado o poder de regular por meio dos tributos, e assim ser mais uma ferramenta para o Poder Público, de certa forma, conduzir a sociedade.

### 1.1.3 Função extrafiscal

A extrafiscalidade é um instrumento para modelagem do comportamento humano. Sua lógica constitui em que se tribute mais o que se pretende desincentivar e tribute-se menos as atividades que se busca incentivar e, com isso, guiar ou, pelo menos, orientar, de forma discreta, a conduta das pessoas. O Estado tem em suas mãos uma ferramenta quase ideal para atingir alguns de seus interesses.<sup>13</sup>

Essas normas extrafiscais, na formalidade, integram o direito fiscal, mas a sua finalidade principal é a obtenção de determinados resultados econômicos ou sociais e não a

---

<sup>12</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 26 ed., São Paulo: Saraiva, 2014, p. 233

<sup>13</sup> MARTIS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. Revista Tributária e de Finanças Públicas. n. 90, jan. / fev., 2010, São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2010. Pag. 77

arrecadação de receitas para as despesas públicas.<sup>14</sup> Esse mecanismo complexo, que recentemente passou a ter a devida atenção, será estudado nesse capítulo para que seja possível abordar as medidas que recentemente estão sendo adotadas no Brasil.

A extrafiscalidade tem um grande valor na sistemática tributária, pois além de arrecadar ela tem outros objetivos, que em um primeiro momento podem passar despercebidos pela maioria das pessoas, mas que surtem muitos efeitos no contexto social e econômico. O tributo extrafiscal não visa ser recurso financeiro, suas finalidades são de regular certos comportamentos no setor econômico, social, político dentre outros.<sup>15</sup> O Estado usa de muitos meios para conseguir governar a sociedade e alcançar pelo menos o mínimo de harmonia, e um dos meios que, atualmente, ele usa é por meio dos tributos.

A função extrafiscal, como seu próprio nome já induz, parte para questões a mais que fiscal. Quando se fala dessa função a discussão é mais ampla e complexa, porque dialoga com outras áreas como política, economia e o comportamento social. Há nisso cada vez mais interferência na vida do cidadão.<sup>16</sup> Nas palavras do ilustre Ruy Barbosa Nogueira, “O imposto é captação de riqueza, mas também pode ser instrumento jurídico de regulatividade”.<sup>17</sup> O maior objetivo da extrafiscalidade é regular. O almejo dela é provocar, de forma consciente, a ação ou omissão dos indivíduos. Essa regulação pode ser social, econômica, política ou de outras áreas,<sup>18</sup> contudo essas três são as de maior enfoque quando um tributo é criado com objetivo extrafiscal.

A vida em sociedade é dinâmica e enigmática, e para alcançar um mínimo de harmonia muitas vezes é necessário uma intervenção. O Estado devido a sua soberania tem o poder de tributar e de regular, e por isso, ele exerce a tributação e regulação.<sup>19</sup> As vezes a sociedade precisa ser regulada, e assim, o Estado entra em cena com o papel de regulador social. Os canais políticos se torna mais convenientes quando, em alguns casos específicos, o mercado não pode tratar uma certa desordem ou quando para fazer isso haja um custo altíssimo.<sup>20</sup> O poder público estatal é um conjunto de faculdades que busca promover o bem comum,

---

<sup>14</sup> NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Dissertação de doutoramento. Coimbra: Livraria Almedina, 1995. Pag. 629

<sup>15</sup> ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. Pag. 15

<sup>16</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: -, 1964. Pag. 52

<sup>17</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa, 1919 – Curso de direito tributário/ Ruy Barbosa Nogueira. – 15 ed. Atual. – São Paulo; Saraiva, 1999. Pag. 128

<sup>18</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: -, 1964. Pag. 51

<sup>19</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa, 1919 – Curso de direito tributário/ Ruy Barbosa Nogueira. – 15 ed. Atual. – São Paulo; Saraiva, 1999. Pag. 181- 182

<sup>20</sup> FREDMAN, Milton. Capitalismo e Liberdade. Gen/Itc. 2014. pag. 31

regulando a vida social, o que faz por meio da expedição de normas jurídicas. Dessa forma, desde que não viole o sistema constitucional, pode-se fazer uso dos instrumentos normativos para alcançar qualquer finalidade pública. E, para alcançar determinados fins, pode o Estado agir por meio indiretos, que seria a tributação.<sup>21</sup>

Os elementos que se destacam na finalidade da extrafiscalidade são três: I. estimular o comportamento das pessoas; II. Provocar conscientemente esse estímulo e; III não visa, necessariamente, a arrecadação de bens. O primeiro elemento citado é o primórdio da extrafiscalidade e a exclusão dele exclui o fenômeno trabalhado.<sup>22</sup> Caso não haja a finalidade de modificar, inibir ou estimular um comportamento não pode-se afirmar que determinada norma tenham uma finalidade indutora mesmo que ela não se atenha aos fins arrecadatórios. No tributo extrafiscal, o propósito é que ele gere um estímulo no o comportamento para atender alguma finalidade que, pelo menos na teoria, leve a um bem-estar coletivo.

## 1.2. ASPECTOS HISTÓRICOS DA EXTRAFISCALIDADE

Apesar de ser um mecanismo recentemente reconhecido e estudado, que faz parte das modernas finanças públicas,<sup>23</sup> a extrafiscalidade existe desde datas longínquas. Para um melhor entendimento do seu início, mesmo que este tenha sido de forma não intencional, aqui iniciará um modesto relato histórico da sua ocorrência, ou, pelo menos, um relato histórico do que hoje tem-se registrado desse assunto.

A princípio, é inevitável destacar que a abordagem da extrafiscalidade na doutrina está dividida em duas correntes fundamentais: a primeira prevaleceu até cerca da Segunda Guerra Mundial (1939), e a segunda é marcada desde 1939 e que está em vigor até nos dias atuais. Entretanto, antecedendo o evento de guerras, já haviam estudiosos sobre a temática.<sup>24</sup>

Os estudos a respeito da extrafiscalidade vêm ganhando destaque somente nos últimos anos. Corroborando isso, Correia afirma em seu estudo de 1964 que a extrafiscalidade,

---

<sup>21</sup>ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. pag.152

<sup>22</sup>CORRÊA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: -, 1964 Pag. 48

<sup>23</sup>DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process Of Law. 1964. Tese (Concurso à Livre Docência da Cadeira de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo). São Paulo, 1964

<sup>24</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: -, 1964 Pag. 40

apesar de ser um evento antigo, somente a pouco tempo começou a ser aplicada de forma intensa e consciente pelos Estados.<sup>25</sup> Com isso, a conclusão a que se chega é que realmente a extrafiscalidade existe há tempos bem mais remotos que o seu reconhecimento.

A história da extrafiscalidade seguiu, em partes, caminho paralelo a história dos tributos. Os tributos têm aplicação como instrumento de influência da economia desde muito tempo. Até o início da Idade Média, a aplicação de tributos com fins regulatório era pouca. No estado antigo, as finanças eram imposições de contribuições dos vencidos em guerra e dos escravos por meio de trabalhos forçados. Desse modo, o Estado não precisava exigir contribuições de seus súditos para promover a atividade do Estado. Dessa época, não se têm indícios suficientes para afirmar que governantes usassem os tributos além da tentativa de proteger indústrias e comércio.<sup>26</sup>

Durante a idade média, a história dos tributos passou por alguns momentos importantes, mesmo que não seja de caráter extrafiscal, como a instituição do imposto sobre bem imóveis em quase toda Europa em 1166, para o financiamento das cruzadas, e o primeiro imposto geral sobre a propriedade, em 1188.<sup>27</sup> Da Idade Média até a Revolução Francesa a forma de arrecadação mudou. O intuito agora era enriquecer o chefe de estado e, por isso até, essa época, os tributos com fins de regulação não tiveram relevância. Mas após Revolução Francesa a função do tributo era ser instrumento destinado a satisfazer as necessidades coletivas. Assim, surge o Estado Tributário, com os tributos sendo exigidos cada vez mais até tornar-se um importante setor do Estado, como é na atualidade. No início da fase do Estado Tributário, o desígnio dos tributos era apenas de arrecadar, mas com o tempo os tributos passaram a também buscar objetivos além de alimentar o Estado. As nações compreenderam que as finanças deveriam atender necessidades públicas que garantissem o bem-estar social. A extrafiscalidade passou a ser almejada de forma consciente a partir de 1939, com o forte intervencionismo no Estado na economia e no comportamento das pessoas.<sup>28</sup>

Antes, devido ao liberalismo político e econômico, a intervenção nas atividades por parte do Estado era repudiada. Essa é a razão pela qual os doutrinadores dessa época<sup>29</sup> acreditavam que os tributos tinha a limitação de apenas arrecadar valores.<sup>30</sup> Então, mesmo que extrafiscalidade estivesse presente no contexto econômico, ela era negada e até mesmo

---

<sup>25</sup> \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ Pag. 40

<sup>26</sup> \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ pag. 12 e 13

<sup>27</sup> SELIGMAN, Edwin R. A. *Essays in Taxation*. New York: Macmillan & CO., 1895. Pág. 44 e 45

<sup>28</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*. São Paulo: -, 1964. Pag. 13-16

<sup>29</sup> Antes de 1939, pois após isso a extrafiscalidade ganhou destaque.

<sup>30</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. *Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade*. São Paulo: -, 1964. Pag. 41

desestimulada. David Wells, citado por Walter Barbosa Corrêa, afirma: “Um tributo que não tenha objetivo exclusivamente fiscal não constitui um imposto, mas exercício inconstitucional do poder de tributação.”<sup>31</sup>

O liberalismo vai em sentido contrário a intervenção Estatal. Com isso, as normas tributárias indutoras não são bem vista pelo pensamento liberal, pois nessa visão a autorregulação estatal é priorizada e vista como mecanismo capaz de harmonizar a sociedade sem a interferência do governo. Isso justifica pensamento dos doutrinadores da época, como exemplo citado de David Wells, que considerava uma afronta à lei máxima a tributação ser utilizada para além de arrecadar.

No século XVIII, com a intensificação dos estudos sobre fenômenos econômicos e financeiros, revelou-se a utilização dos impostos para atingir fins diversos da arrecadação.<sup>32</sup> Já no século XIX, Adolph wagner, iniciou a questão de incluir preocupações sociais no âmbito da tributação, isso deu ensejo à aplicar aos tributos finalidades diversas da arrecadação, como a função de redistribuição de riquezas. No entanto, isso não significa que já se falava em extrafiscalidade, mas abriu-se a visão de que os tributos exerciam um papel além de fiscal.<sup>33</sup> Essas preocupações abriram espaço para que os tributos fossem vistos de outra forma.

No Congresso de Roma, um evento temático que ocorreu em 1948, foi um grande momento para a extrafiscalidade, pois já havia o reconhecimento que o imposto era um importante recurso para o Estado e que poderia ser um instrumento muito útil para a política, a economia e a demografia. O imposto com função extrafiscal foi visto como meio apropriado para a reconstrução econômica e de reforma social a nível mundial.<sup>34</sup> A função extrafiscal do tributo estava ganhando cada vez mais destaque e importância.

Observa-se que a teoria trazida até meados de 1939 encontra-se superada no que se refere a extrafiscalidade.<sup>35</sup> No atual momento, a extrafiscalidade é um mecanismo importante para os governantes, pois através dela o Estado exerce um maior controle social, o que vem sendo almejado desde o período das Guerras Mundiais, porque esse período foi marcado por

---

<sup>31</sup> Citação contida na página 141 de Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade de Correa, Walter Barbosa

<sup>32</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process Of Law. 1964. Tese de Concurso à Livre Docência da Cadeira de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1964. Pag. 237.

<sup>33</sup> MARTIS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. Revista Tributária e de Finanças Públicas. n. 90, jan. / fev., 2010, São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2010. Pag. 79.

<sup>34</sup> DEODATO, Alberto. As Funções Extra-fiscais do Imposto. 1949. Tese (Professor Catedrático de Ciências das Finanças) - Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1949.Pag. 17 e 18

<sup>35</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: -, 1964. Pag. 43

horrores que cabiam ao sobreviventes evitar que ocorressem novamente,<sup>36</sup> e a regulação social por parte do Estado é uma das estratégia para inibir algumas ocorrências. Antes, a intervenção do Estado não era vista com bons olhos, mas agora tem seu valor. Essa forma de intervenção, por obvio, não é a solução para todos os problemas que o Estado enfrenta ou enfrentará, mas é inegável que tem ajudado ao Estado a contornar certas situações.

A extrafiscalidade, com o tempo, ganhou destaque e, com isso cada vez mais estudos a seu respeito. Assim, hoje se entende que ela possui várias expressões possíveis, que geralmente visam ao equilíbrio social. Cabe citar algumas classificações dada por José Souto Maior Borges e as formas onde é aplicável a norma indutora: a) proteção econômica, como da imposição de tarifas aduaneiras para regular o mercado em relação aos preços dos produtos nacionais e os estrangeiros; b) proteção demográfica, ao adotar benefícios fiscais para determinada região com objetivo de promover o desenvolvimento; c) proteção social, instituindo tributos destinados a gastos da previdência; d) redistribuição, tributando renda, patrimônio e heranças ; e) prevenção, buscando a prevenir ilícitos por meio do poder de polícia, como licenças para porte de armas, venda de bebidas alcoólicas, fabricação e comercialização de explosivos. O poder fiscal complementa o poder de polícia, visando fins extrafiscais. f) repreensão e a sanção, atividade financeira que complementa o exercício do poder judiciário penal ao atribui também penas pecuniárias ao delitos.<sup>37</sup>

Há alguns exemplos práticos dos objetivos almejados pela extrafiscalidade, e aqui cabe ressaltar alguns exemplos descrito também por Borges:<sup>38</sup>

“a) combate às depressões, à inflação e ao desemprego; b) proteção à produção nacional (v.g., estímulo industrial por meio de isenções a indústrias novas, direitos alfandegários protecionistas etc.); c) absorção da poupança e restabelecimento da propensão para o consumo; d) tributação fragmentadora dos latifúndios improdutivos, pelo imposto territorial fortemente progressivo, e imposição incidente sobre a exploração de jogos de azar; e) incentivos à urbanização, pela tributação de terrenos baldios e áreas inaproveitadas; f) tributos gerais fortemente progressivos sobre as grandes fortunas, renditos e heranças (política de nivelamento e redistribuição); g) impostos suntuários de repressão ao luxo; h) combate ao celibato pela imposição, estabelecimento de isenções em favor de famílias prolficas e agravamento da tributação sobre casais sem filhos”.

<sup>36</sup> DEODATO, Alberto. As Funções Extra-fiscais do Imposto. 1949. Tese (Professor Catedrático de Ciências das Finanças) - Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1949. Pag.

<sup>37</sup> BORGES, José Souto Maior. Introdução ao direito financeiro. . -: Max Limonad, Pag. 60.

<sup>38</sup> BORGES, José Souto Maior. Introdução ao Direito Financeiro. -: Max Limonad, 1998 Pag. 57. Nessa abordagem ele informa que Aliomar de Andrade Baleeiro tem mais exemplos na obra Cinco aulas de Finanças e Política Fiscal de 1953.

Com o exposto, fica claro que a segunda corrente, ao contrário da primeira, abandona os princípios do liberalismo e vê que o fenômeno do extrafiscalidade é claramente útil ao Estado e, por isso, indispensável como mais uma via para o equilíbrio social.<sup>39</sup> Reconhece que os tributos não precisam se ater a fins fiscais, eles podem e devem ser criados com a função indutora,<sup>40</sup> desde que não atentem contra a ordem legal já existente, principalmente contra a Constituição.

Os doutrinadores e juristas da moderna concepção financeira não somente reconhece a extrafiscalidade, mas também veem a necessidade de um estudo especializado acerca desse tema.<sup>41</sup> A necessidade das investigações e pesquisas do tema se justifica porque esse tema é de enorme impacto para a sociedade. Portanto, para que sua aplicação alcance um real bem-estar social, esse mecanismo tem que ser aplicado de forma inteligente e oportuna para que o resultado seja sempre o mais próximo do previsto e almejado.

### 1.3. EXTRAFISCALIDADE: DELIMITAÇÃO CONCEITUAL

Quando se estar diante de um assunto, objeto ou qualquer elemento, procura-se atribuir a ele um significado, uma definição mais precisa para saber do que se trata. Aqui não é diferente. A conceituação da extrafiscalidade tenta explicar o que ela realmente é. Dentre diversos conceitos sobre a extrafiscalidade, a seguir estão alguns que são de grande relevância.

Para Walter Barbosa Correa, a extrafiscalidade é um fenômeno manifestado em algumas leis relativas à entrada derivada de receitas. Tais leis têm caráter de estimular, de forma consciente, o comportamento das pessoas e de não ter por fundamento principal arrecadar recursos pecuniários para o ente público.<sup>42</sup>

José Souto Maior Borges já define a extrafiscalidade como uma função extrafiscal da atividade financeira, diferente da singela fiscalidade, pois não está limitada a retirar do

---

<sup>39</sup> Nesse contexto, o equilíbrio social aborda a sociedade de modo geral: sua política, finanças, comportamentos, economia.

<sup>40</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: -, 1964. Pag. 43

<sup>41</sup> \_\_\_\_\_. \_\_\_\_\_. Pag. 45

<sup>42</sup> Definição de extrafiscalidade segundo CORRÊA, Walter Barbosa. Pag. 54 de Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade

patrimônio particular recursos pecuniários para satisfazer a necessidade pública. “é função tipicamente intervencionista e redistribuidora”<sup>43</sup>

A extrafiscalidade, segundo José Casalta Nabais, é o conjunto de normas que, ainda que façam parte do direito fiscal, tem como finalidade principal ou dominante ocasionar determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a arrecadação. Essa função é para fomentar, desincentivar ou neutralizar comportamentos.<sup>44</sup>

Paulo de Barros explica a extrafiscalidade são providências na legislação tributária para que essa norma prestigie determinadas situações sociais, políticas ou economicamente valiosas. É uma forma de manejar elementos jurídicos usando da tributação para alcançar finalidades além das arrecadatórias.<sup>45</sup>

Antônio Roque Carrazza define que:<sup>46</sup>

Há extrafiscalidade quando o legislador, em nome do interesse coletivo, aumenta ou diminui as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa. Por aí se vê que a extrafiscalidade nem sempre causa perda de numerário; antes, pode aumentá-lo, como, por exemplo, quando se exacerba a tributação sobre o consumo de cigarros.

Atualmente, não se pode falar que exista um tributo que não exerça alguma finalidade extrafiscal. A verdade é que não é mais possível discernir, principalmente entre os impostos, até onde vão os intuitos fiscais e os ordinários do legislador.<sup>47</sup> Segundo Gonzalez “... la mayor parte de los tributos albergan algún componente de extrafiscalidad”<sup>48</sup>, com isso é possível observar que os tributos, em menor ou maior grau, contêm a função extrafiscal. A fiscalidade e a extrafiscalidade estão intimamente ligadas e o que ocorre na maioria das vezes é que um mesmo tributo tenha as duas características, apenas, por vezes, uma função se sobressai mais que a outra, e às vezes nem isso. Existem situações em que ambas funções têm igual peso sobre uma contribuição. Essa mescla é intrigante e desafiadora, pois quanto mais mesclado, mais difícil é de afirmar e ter o aval de usar esse tributo como uma forma de regular a sociedade.

<sup>43</sup> BORGES, José Souto Maior. Introdução ao Direito Financeiro. -: Max Limonad, 1998. pag. 40

<sup>44</sup> NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Dissertação de doutoramento. Coimbra: Livraria Almedina, 1995. Pag. 629

<sup>45</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. . Curso de Direito Tributário. 26 ed., São Paulo: Saraiva, 2014.Pag. 300.

<sup>46</sup> CARRAZZA, Antonio Roque. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29 ed. Revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2013, São Paulo: Malheiros Editores, 2013. Pag. 127.

<sup>47</sup> ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. Pag. 156

<sup>48</sup> GONZALEZ, Luis Manuel Alonso. Los Impuestos Autonomicos de caracter extrafiscal. Madri: Marcial Pons, 1995. Pag. 18.



As definições aqui apresentadas servem para explicar melhor o que o mecanismo extrafiscal é e quais são os seus objetivos. Levando em consideração as valiosas definições, pode-se sintetizar que a extrafiscalidade é umas das funções que as normas tributárias podem quando se institui certos tributos, imunidades ou isenções. Essa função consiste em criar lei para que de forma intencional estimule ou desestimule o comportamento das pessoas com o objetivo de que isso interfira, principalmente, na vida política, econômica e social, buscando, em regra, o equilíbrio da sociedade. Nessa função, a norma tributária pode não se atenta ao objetivo de arrecadar, ainda que aconteça. O intuito é outro, ou são outros.

#### 1.4. TRATAMENTO NORMATIVO DA EXTRAFISCALIDADE (NORMA TRIBUTÁRIA INDUTORA)

Com as devidas definições acerca da função extrafiscal, há um outro ponto de extrema importância a ser tratado, que é sobre o tratamento normativo da extrafiscalidade. Cabe destacar, inicialmente, que o Brasil, tanto a União, os estados e municípios, podem utilizar a extrafiscalidade dentro dos limites de suas respectivas competências, seja para intervir no domínio econômico, seja para regular questões sociais ou políticas.<sup>49</sup> O artigo 146-A da Constituição Federal de 1988, incluído pela Emenda Constitucional nº42/2003, deixa claro a competência que os entes têm para utilizar-se de normas tributárias indutoras para tratar de questões que vão além da fiscalidade. O referido artigo constitucional dedica-se ao seguinte tema “A Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.”<sup>50</sup> A atuação estatal em relação à ordem econômica e social não é neutra, pois a Constituição Federal de 1988 traz diversos pontos que evidenciam o intento do legislador em estabelecer uma nova ordem econômica e social no Brasil.<sup>51</sup> Com isso, é inegável que o instrumento estudado é admitido pelo sistema constitucional brasileiro.

Apesar de, em um primeiro momento, a extrafiscalidade parecer ser um instrumento utilizado sempre que parecer conveniente para o Estado, não é assim que funciona. Existem

---

<sup>49</sup> ATALIBA, Geraldo. Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968 .Pag. 176

<sup>50</sup> Constituição Federal de 1988, art. 146-A

<sup>51</sup> DINIZ, Rodrigo de Madureira Pará. A Função Indutora dos Impostos Sobre Operações de Créditos, câmbio, Seguros ou Relativas a Títulos ou valores Imobiliários. São Paulo: dissertação de mestrado, 2017. Pag. 79

certos limites para a extrafiscalidade, a aplicação desse fenômeno financeiro não é livre.<sup>52</sup> Em todas áreas do direito existem balizas, e no direito tributário e financeiro não é diferente. No Brasil, os princípios constitucionais tributário visam proteger o contribuinte e limitar o poder de tributar.<sup>53</sup> Sendo assim, as normas tributárias, inclusive as indutoras, devem respeitar certos limites em sua aplicação. A tributação provoca limitações à liberdade e à propriedade individual, as quais somente o poder legislativo pode estabelecer.<sup>54</sup> Não pode o contribuinte ter sua liberdade e propriedade invadidas por um instrumento normativo que não seja o formalmente legal. Na elaboração de tributos, tanto fiscais quanto extrafiscais, o ente público tem que respeitar os ditames contidos na Constituição e também nas demais leis.<sup>55</sup>

Apesar dos tributos terem que obedecer aos princípios estabelecidos no sistema jurídico brasileiro, que são uma das forma de limitações ao poder de tributar, os tributos de caráter extrafiscal não estão submissos a alguns desses princípios, como o princípio da anterioridade e legalidade. Isso será melhor explicado no capítulo seguinte. Por isso, Walter Barbosa afirma que, quando se utiliza o instrumento tributário para evitar ou estimular certos comportamentos, afasta-se os princípios tributários constitucionais tributários.<sup>56</sup> No sistema legal brasileiro, há permissão para que alguns tributos tenham exceções de alguns princípios.

Uma das formas de induzir o comportamento esperado é mexer na alíquota de impostos extrafiscais.<sup>57</sup> É por isso que, no sistema tributário brasileiro, a alíquota dos impostos predominantemente extrafiscais são alteráveis sem seguir diretrizes mais rígidas, como as aplicáveis para impostos claramente fiscais. Exemplos disso são os impostos de importação juntamente com o imposto de exportação, imposto de produtos industrializados e imposto sobre operações de créditos, câmbio e seguro, ou relativos a título ou valores imobiliários, os quais podem sofrer alterações nas suas alíquotas pelo Poder Executivo, desde que atendam os limites dispostos na lei.<sup>58</sup>

---

<sup>52</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: -, 1964 Pag. 54

<sup>53</sup> BORGES, Antônio de Moura. O Princípio da Igualdade na Tributação. Revista Direito Tributário Atual, n.6, p. 1621-1637. 1986. Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1986 Pág. 1624

<sup>54</sup> ATALIBA, Geraldo. Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. Pag. 153

<sup>55</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: -, 1964. Pag. 56

<sup>56</sup> ATALIBA, Geraldo. Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. Pag. 155

<sup>57</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: -, 1964. Pag. 50

<sup>58</sup> Previsão estabelecida pelo artigo 153 § 1º Constituição Federal de 1988

Um tributo é justificado pelo motivo que o inspira, e o volume do gravame imposto ao indivíduo não constitui nenhum problema, em regra,<sup>59</sup> isso quer dizer que, a obrigação tributária sobre um fato gerador deve atentar-se em estabelecer tributo menos oneroso para o bolso do contribuinte quando o fato gerador seja algo essencial ou que o Estado deva assegurar que o fato aconteça. Por outro lado, quando o fato gerador for algo supérfluo ou que o Estado queira inibir, o tributo deve ser mais oneroso, de modo a desestimular tal conduta. Isso tudo pactua com os objetivos e manejos da extrafiscalidade.

O legislador, ao utilizar o mecanismo extrafiscal para inibir condutas, não só se despreocupa com a receita decorrente do tributo, mas pretende que o fato gerador não se realize e, assim, também não se realize a receita.<sup>60</sup> A receita advinda da referida forma é, de certa forma, um extra para os cofres públicos, pois aquela arrecadação não é pretendida pelo ente estatal, que está mais preocupado com outros aspectos além do arrecadatório. Apesar de ainda arrecadar, esse é o último intuito do Estado quando utiliza-se da tributação para intervir na sociedade.

### 1.5. ESPÉCIES DE EXTRAFISCALIDADE

Quando trata-se extrafiscalidade, não pode pensar somente nos impostos como esse caráter e nas suas alíquotas, há também outras hipóteses como imunidades e isenções tributárias. Como já dito, a extrafiscalidade também está presente quando o assunto se trata de isenção,<sup>61</sup> porém o efeito sobre o contribuinte é diferente entre uma isenção e um tributo extrafiscal. O contribuinte, diante dos tributos, pensa que haverá a diminuição do seu patrimônio devido ao pagamento fiscal, já a isenção ele se vê diante do inverso, pois não haverá uma diminuição e sim uma vantagem a auferir. Tudo isso acontece porque, para o indivíduo comum a contribuição tributária é um extorsão, enquanto a isenção significa estabilidade ou não diminuição do seu patrimônio<sup>62</sup> e até mesmo visto como benefício. O contribuinte considera injusto dever algo para o Estado, principalmente se não obtém nenhuma contraprestação, como é o caso dos impostos. Sendo assim, para ele, pagar impostos é algo injusto, incompreensível e

---

<sup>59</sup> VOGEL, Klaus. Tributos Regulatórios e Garantia da Propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. In MACHADO, Brandão (coordenador). Direito Tributário. Estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira. -: Saraiva, 1984. Pág. 552

<sup>60</sup> ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968. Pag. 151

<sup>61</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: -, 1964. Pag. 46

<sup>62</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: -, 1964. Pag. 50

injustificado. O contribuinte cria uma espécie de alerta para essa afronta que pode afetá-lo, que é: pagar imposto.

É necessário de ressaltar que, quando ocorrem a imunidade concedida através de uma norma constitucional ou a isenção, que são dispensas de uma obrigação por uma norma, isso consiste em não arrecadar valores para tesouro público. Mas isso não é o suficiente para afirmar que eles são mecanismos de extrafiscalidade, pois para caracterizar isso é necessário que a imunidade ou isenção tenham por objeto intervir conscientemente no comportamento das pessoas,<sup>63</sup> ou seja, é preciso que esses institutos causem, intencionalmente, alguma alteração comportamental nas pessoas abrangidas por eles.

De acordo com Vogel, todo imposto regulatório intervém na propriedade, pois este obriga a entrega de dinheiro pelo contribuinte,<sup>64</sup> resultando na diminuição do patrimônio. Mas no caso das isenções e imunidades tributárias, ocorre quase o oposto, pois o que deveria ser transferido dos particulares para o Estado é “dispensado”, proporcionando ao contribuinte uma vantagem em relação aos demais que não são alcançados por determinadas imunidades e isenções.

## 1.6. EXTRAFISCALIDADE E IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO

O papel interventor da extrafiscalidade é um estímulo no comportamento das pessoas para que elas atuem de acordo com as condutas que Estado pretenda, que geralmente são definidas como as melhores para situações específicas. O Estado, pelo menos em tese, busca ser o mais equilibrado possível para que seu funcionamento seja satisfatório e tenha harmonia das relações sociais, políticas, econômicas, ambientais, demográficas, internacionais, diplomáticas e diversas outras.

Dentre várias razões e motivos pelos quais o Poder Estatal pode utilizar-se da extrafiscalidade para regular, o que será aqui apresentado é um meio que o Estado utiliza para proteger o mercado interno em detrimento do mercado exterior. Nesse contexto, o imposto de importação (II) surge como uma estratégia utilizada pelo Estado para equilibrar e proteger o mercado e indústria nacional. O Estado estabelece imposto para conseguir elevar os valores dos produtos de origem estrangeira que ingressam no Brasil.

---

<sup>63</sup> \_\_\_\_\_ . \_\_\_\_\_ . Pag. 64

<sup>64</sup> VOGEL, Klaus. Tributos Regulatórios e Garantia da Propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. In MACHADO, Brandão (coordenador). Direito Tributário. Estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira. -: Saraiva, 1984. Pág. 551

Na questão dos impostos extrafiscais, destaca-se aqui o Imposto de Importação (II) e também o Imposto de Exportação (IE), que interferem no mercado interno e externo.<sup>65</sup> No caso do II, busca-se equilibrar a formação do preço do bem importado para que o produto similar produzido em âmbito nacional seja igualmente competitivo. Já o IE, a intervenção é para o mercado interno ofereça, a preços competitivos, produtos nacionais ao mercado externo.

Além dos impostos destacados acima, é importante mencionar também outros impostos que tem a função extrafiscal como: o Imposto de Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) que estão previstos nos artigos 153, IV, e 155, II da CF/1988, são impostos no quais se aplicam a seletividade em função da sua essencialidade.<sup>66</sup> Há também o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU) previsto na CF/88 no art. 156, I, em que no §1º especifica que há a possibilidade de progressividade desse imposto no tempo. Além disso, no artigo 182, §4º, II, da Constituição Federal, prevê mais duas possibilidades, nas quais é possível enxergar a extrafiscalidade do IPTU, porque aponta a progressão de alíquotas em razão do valor do imóvel e a diferenciação de alíquotas em razão da localização e do uso do imóvel.<sup>67</sup> O Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) é outro tributo no qual a extrafiscalidade se faz presente, pois suas alíquotas podem ser alteradas por meio de decreto,<sup>68</sup> para estimular ou desestimular certos comportamentos no mercado financeiro, desde que seja dentro dos limites legais.

Apesar da sua eficiência, o mecanismo regulatório é questionado, pois pode não alcançar seus objetivos, e se tratando de uma regulação econômica ela expõe ser vista como um grave problema, pois há a possibilidade de ser ineficiente, cara, além de gerar desestímulo ao investimento e à inovação no país.<sup>69</sup> A questão de estímulo é bem delicada, porque a verdade é que o Estado deve proteger o mercado interno, mas essa proteção não pode ser a ponto de abater as inovações e investimentos nacionais. O mercado também precisa mobilizar-se para ser cada vez mais sofisticado e não depender exclusivamente de intervenções governamentais.

Griziotti, citado por Correia, exemplifica que “En los caso limites, las finanzas extrafiscales no traen ninguna recaudación (ejemplo de la aduana protectora, que siendo muy elevada impede las importaciones y, por tanto, no produce ingreso”<sup>70</sup>. Com isso, é visível que

---

<sup>65</sup> BERTI, Flávio Azambuja. Impostos: extrafiscalidade e não-confisco. Curitiba: Juruá, 2004. Pag. 97 e ss

<sup>66</sup> CF/88 arts. 153 § 3º, I, e 155, § 2º, III,

<sup>67</sup> TEODOROVICZ, J.; BORGES, A. M.; STEMBERG, P. T. C. O IPTU na Crise Arrecadatória Decorrente da Pandemia (COVID-19). Revista de Direito da Cidade. Vol. 13, nº 2. P 631-661. 2021.

<sup>68</sup> CF/88, art. 153 §1º

<sup>69</sup> OLIVEIRA, Amanda Flavio de. O Mito do Regulador Infalível. WebAdvocacy. Nº3, Brasília maio, 2021.

<sup>70</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: -, 1964. Citou GRIZIOTTI, Pag. 53

Griziotti defende que quando aplica-se a extrafiscalidade não há arrecadação, mas já foi mostrado que existe arrecadação mesmo que pouca. No entanto, o que há de se destacar desse trecho é que o imposto na importação quando tem suas alíquotas altas impede as importações, há o desestímulo de comprar de fora do país, pois não há vantagens, muitas vezes, depois de pagar todos os encargos fiscais, o produto final fica mais caro. Assim, torna-se mais compensatório comprar produtos nacionais. Esse aspecto da importação, do imposto sobre a importação será melhor tratado e aprofundado no próximo capítulo.

Logo, fica evidente que, de acordo com os princípios liberais, os mecanismos de controle são fortemente criticados e hostilizados, a bandeira levantada é que as tarifas sobre as importações e restrições às exportações não podem ser justificadas.<sup>71</sup> Apesar das críticas há que destacar que preços mais baixos dentro do país e preços mais altos no exterior torna a mercadoria interna mais atrativa e, por vezes, é necessário lançar mão de normas com função extrafiscal para trazer o equilíbrio interno. As consequências de um mercado interno abandonado vão além das transações comerciais, pois se não há o consumo de produtos internos, toda a cadeia econômica enfraquece, resultando em diversas consequências, como exemplo o desemprego (porque se a demanda do mercado diminui, a indústria também reduz e com isso funcionários de empresas e indústrias são demitidos, pois não há demanda para sua mão de obra). Então mesmo com a crítica traçada, não se pode negar que a extrafiscalidade quando aplicada de forma correta ela atinge objetivos essenciais para o equilíbrio e bem-estar social.

---

<sup>71</sup> FREDMAN, Milton. Capitalismo e Liberdade. Gen/Itc. 2014. pag. 42. O Contexto que ele traz é o dos Estados Unidos da América, e além das tarifas sobre importações e restrições às exportações como as cotas de importação do petróleo, do açúcar, tem uma série de atividades que ele crer que o Estado não deveria intervir como salários mínimos legais, controle de rádio e televisão; programas sociais de seguro, principalmente aqueles que envolve a velhice e a aposentadoria; programa de apoio à equivalência de preço para a agricultura; regulação de transportes.

## CAPÍTULO 2 – IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO

### 2.1 TRIBUTAÇÃO SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR

Os tributos, em especial os impostos, representam uma grande parte da receita do Estado e, por isso, são de suma importância para que as despesas do Estado sejam pagas e para que a manutenção do mesmo ocorra. Os impostos são tributos não vinculados, isso significa que, o Estado não precisa fornecer nenhuma contraprestação direta para que eles sejam devidos. O fato gerador do imposto está relacionado a alguma ocorrência na vida comum e não está ligado diretamente a uma ação recebida.<sup>72</sup> Dessa maneira, os impostos são receitas que o Estado cobra com vista exclusiva do interesse público, não leva em conta vantagens ou desvantagens que essa cobrança possa gerar para os particulares.<sup>73</sup>

Embora a principal característica dos impostos, em regra, seja arrecadar, a tributação sobre o comércio exterior não se limita a isso. Os impostos sobre esses tipos de operações (importação e exportação) ocorrem desde tempos remotos e são encarregados de manter um controle no mercado. O imposto sobre a importação é devido quando importa-se um produto, traz determinado produto para o território nacional. Já o imposto sobre a exportação é devido quando envia-se um produto nacional ou nacionalizado para outro país. Como pode-se observar, os impostos aduaneiros são aqueles que incidem em transações internacionais, sejam elas importações ou exportações.

O imposto sobre importação (II) é utilizado como mecanismo de proteção do mercado interno contra produtos estrangeiros que façam concorrência desigual com os produtos nacionais devido a preços mais atrativos. Por sua vez, o imposto de exportação (IE) é uma forma do governo regular o mercado. Esse imposto é instrumento utilizado pelo Estado para controlar a quantidade de produtos e mercadorias disponíveis no mercado interno, além de promover o desenvolvimento nacional por meio de estímulos para a exportação como exemplo a fixação de alíquota zero para esse tributo em diversos casos. Em resumo, o imposto sobre a exportação é uma maneira que o Estado tem para controlar e proteger o mercado nacional e estimular a produção interna.

---

<sup>72</sup> FALCÃO, Amilcar. Introdução ao direito Tributário/ Amilcar Falcão; atualização Flavio Bauer Novelli. – Rio de Janeiro; Forense, 1994. Pag. 118

<sup>73</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Póstuma ed., São Paulo: Resenha Tributária LTDA, 1975.Pag. 38

O II desempenha, de certa forma, uma função protecionista, pois tem como objetivo preservar a produção nacional em detrimento da concorrência de produtos importados. Sua finalidade é onerar os preços dos produtos de origem estrangeira no limite necessário para cobrir a diferença de capacidade competitiva.<sup>74</sup> O imposto sobre a importação combate as complicações de mercado decorrentes do aumento do consumo de produtos que venham de fora ou, pelo menos, busca combater os reflexos socioeconômicos trazidos por esse desequilíbrio.

No caso do IE, na época do Império, ele era uma das principais fontes de receita do Estado, e durante muito tempo discutia-se a respeito do caráter desse imposto se ele era ou não antieconômico, pois operava contra o Brasil na concorrência internacional. No entanto, prevaleceu a opinião de que em vez de ser suspenso, ele deveria ser reservado para casos excepcionais, servindo de arma de política comercial do Exterior, Cambial e monetária.<sup>75</sup> O governo, com o intuito de estimular a exportação, concede a isenção de vários impostos<sup>76</sup> e também a aplicação de alíquota zero em alguns impostos como é o caso do imposto de exportação.

Conforme afirmado por Berti, há impostos que são instrumento de equilíbrio da política econômica nacional, como dispõe em:<sup>77</sup>

(...) são as possibilidades abertas ao legislador de utilizar os impostos no Brasil como instrumentos para o desenvolvimento econômico e social, estimulando aumento do nível de emprego, protegendo interesses dos consumidores, regulando mercados de câmbio e equilibrando a política de importações e exportações em benefício dos interesses do país, consoante definido no planejamento macroeconômico.

É nítido que os tributos aduaneiros têm um forte caráter extrafiscal. Eles são utilizados para diferentes fins e não visam somente a arrecadação. No entanto, como esse estudo é focado na questão da importação, o imposto sobre essa conduta será explorado mais do que o imposto sobre a exportação.

O II é imposto tipicamente aduaneiro, pois tem caráter fiscal e econômico ao mesmo tempo. Econômico, pois visa proteger a indústria nacional, o mercado de mão de obra e ajuda

---

<sup>74</sup> SILVA, Gerson Augusto da. Estudos aduaneiros/ Gersin Augusto da Silva. – Brasília: ESAF; 1983. Pag. 97

<sup>75</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro Forense, 2010. Pag. 222

<sup>76</sup> TENÓRIO, Igor. Dicionário de Direito Tributário: direito financeiro, direito fiscal, ciências das finanças, economia financeira/ Igor Tenório, José Motta Maia – ed. Ver. E ampliada – Brasília(DF) CONSULEX, 1999. Pag. 213

<sup>77</sup> BERTI, Flavio de Azambuja. Extrafiscalidade dos Impostos e Princípio do Não Confisco no Brasil. Revista Internacional CONSINTER de Direito, ano IV, n° 2° sem. Juruá editorial. Porto, Portugal; 2018. pag. 182



o desenvolvimento econômico.<sup>78</sup> As alíquotas do II podem ser majoradas com objetivo de preservar empregos na indústria nacional e até mesmo de manter uma balança comercial com saldo favorável.<sup>79</sup> Com isso, o II se destaca como um instrumento de grande relevância para o governo, ele está ali para ajudar a ajustar algumas demandas sociais. Para entender melhor sobre esse imposto, a seguir tem-se um breve relato histórico dele no Brasil.

## 2.2 HISTÓRICO LEGISLATIVO NO BRASIL

Cabe dizer aqui que no Brasil somente iniciou um sistema tributário a partir do Império, pois no período colonial (1500-1808), estava sujeito a ser explorado por Portugal, que não organizava administrativamente suas colônia. Nesse período, só haviam indústrias extrativistas, com isso, os tributos a se falar eram somente: os quintos, dízimos e impostos de 20% e 10% sobre os produtos das indústrias extrativistas.<sup>80</sup> Mas mesmo assim, com a pouca atividade tributária, em 1548 houve a determinação da criação de alfândegas em cada uma das capitâneas, cabendo-lhes a arrecadação dos direitos sobre a entrada e saída das mercadorias.<sup>81</sup> Salvador foi um dos primeiros lugares a instalar uma alfândega, pois era importante ponto comercial onde exportava açúcar e tabaco e importava alimentos e produtos manufaturados vindo de Portugal. Além disso, havia o mercado de escravos.<sup>82</sup>

Com a descoberta do ouro, por volta de 1693, a economia se intensificou mais no centro-sul do país, onde foram encontradas muitas minas preciosas, e com isso houve o aumento de serviços nas aduanas e demanda para a criação de outras. O Rio de Janeiro passou a ser o principal porto de escoamento do ouro e importação de mercadorias.<sup>83</sup>

Em 1808, o cenário mudou totalmente. Houve a vinda da família real para o Brasil e, com isso, o status do Brasil passou de colônia para Reino Unido, abrindo seus portos às

---

<sup>78</sup> TENÓRIO, Igor. Dicionário de Direito Tributário: direito financeiro, direito fiscal, ciências das finanças, economia financeira/ Igor Tenório, José Motta Maia – ed. Ver. E ampliada – Brasília(DF) CONSULEX, 1999. Pag. 214

<sup>79</sup> <sup>79</sup> BARTI, Flavio de Azambuja. Extrafiscalidade dos Impostos e Princípio do Não Confisco no Brasil. Revista Internacional CONSINTER de Direito, ano IV, nº 2º sem. Juruá editorial. Porto, Portugal; 2018. 197

<sup>80</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Póstuma ed., São Paulo: Resenha Tributária LTDA, 1975. Pag. 177

<sup>81</sup> CAMARGO, Angélica Ricci. ALFÂNDEGAS. In: *DICIONÁRIO da Administração Pública Brasileira do Período Imperial (1822-1889)*, 2016. Disponível em: <http://mapa.an.gov.br/index.php/menu-de-categorias-2/251-alfandegas-1822-1889>. Acesso em: 11 mai. 2023.

<sup>82</sup> MATTOSO, Kátia M. de Queirós. *Bahia: a cidade do Salvador e seu mercado no século XIX*. São Paulo: Hucitec, 1978. Pag. 110

<sup>83</sup> CAMARGO, Angélica Ricci. ALFÂNDEGAS. In: *DICIONÁRIO da Administração Pública Brasileira do Período Imperial (1822-1889)*, 2016. Disponível em: <http://mapa.an.gov.br/index.php/menu-de-categorias-2/251-alfandegas-1822-1889> Acesso em: 11 mai. 2023.

nações amigas, ou seja, permitiu-se a importação e exportação direta, que antes só era possível com intermédio de Portugal. Implementou-se então a Alfândega que cobrava base única de 24% para todos produtos vindo de qualquer outro país, com exceção de Portugal e Inglaterra, que pagavam, respectivamente, 16 % e 15%.<sup>84</sup> Essa taxa de 15% sobre as mercadorias inglesas entrou em vigor em 1810 após o Tratado de comércio e navegação. Assim, de fato, iniciou a história aduaneira no Brasil.<sup>85</sup>

Em 1822, houve a independência do Brasil e foi reestabelecida a tarifa de 24% sobre as mercadorias de qualquer nação, inclusive de Portugal. Porém três anos mais tarde, depois da assinatura do Tratado de Paz e Aliança,<sup>86</sup> as mercadorias portuguesas equipararam-se às de origem inglesa, onde tinham a tarifa de 15%. Posteriormente, essa equiparação foi estendida para os demais países que reconheciam o Brasil como país soberano, e em 1828, a tarifa de 15 % passou a ser aplicada a todos os países.<sup>87</sup>

E mesmo com a Independência, o Brasil Império não tinha autonomia suficiente para reger suas relações de comércio, e foi só em 1843, praticamente vinte anos após a Independência, que o Brasil se livrou da dependência econômica imposta pelo tratado com a nação inglesa, feito em 1810 e prorrogado em 1827 por mais 15 anos. Ainda em 1841, a Assembleia Geral autorizou o Poder Executivo a elaborar uma Tarifa Aduaneira variável de 2 a 60% a ser aplicada aos produtos importados. E foi em 1863, que por meio de decreto, que estabeleceram-se as linhas maestras da política aduaneira que deveriam reger a elaboração da nova pauta tarifária. Assim, finalmente, o decreto n° 376, aprovado em 1844, entrou em vigor e pode ser considerado como a primeira Tarifa Aduaneira Brasileira. Essa tarifa ficou conhecida como Alves Branco e, naquela época, foi criticada e combatida, alegando-se que ela tinha um caráter extremamente protecionista que criava privilégios injustificáveis a certos produtores, deixando os industriais economicamente desprotegidos. Desde o advento da Tarifa Alves Branco até o fim do período monárquico, houve reformas aduaneiras e cada uma delas variavam conforme as tendências protecionistas ou antiprotecionistas de seus inspiradores. Mas, apesar das críticas, essa tarifa objetivava era fornecer recursos aos tesouro nacional.<sup>88</sup>

Nos anos seguinte a reforma, até meados de 1860, as políticas liberalizantes predominaram e as reformas aduaneiras forma na vertente antiprotecionista. Em 1874, criou-se

---

<sup>84</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Póstuma ed., São Paulo: Resenha Tributária LTDA, 1975. Pag. 178

<sup>85</sup> SILVA, Gerson Augusto da. *Estudos aduaneiros/ Gersin Augusto da Silva*. – Brasília: ESAF; 1983. Pag. 185

<sup>86</sup> Tratado onde Portugal reconheceu a Independência do Brasil

<sup>87</sup> SILVA, Gerson Augusto da. *Estudos aduaneiros/ Gersin Augusto da Silva*. – Brasília: ESAF; 1983. Pag. 185 – 186.

<sup>88</sup> SILVA, Gerson Augusto da. *Estudos aduaneiros/ Gersin Augusto da Silva*. – Brasília: ESAF; 1983. Pag. 186

a Tarifa Rio Branco, com acentuado cunho liberal. Com o desarmamento tarifário, o desenvolvimento tecnológico dos centros industriais, a introdução de novos meios de produção e a pouca tecnologia nacional, as poucas indústrias dispersas no interior do país foram liquidadas. O período monárquico finalizou-se em uma forte crise do café, com taxas de câmbio sujeitas a intensas oscilações e a indústria do Brasil em graves dificuldades. “A tarifa Aduaneira se caracterizou por ser um instrumento básico de política financeira e de comércio exterior, em torno da qual girava as mais importantes decisões do Governo, no plano econômico.”<sup>89</sup>

No período republicado (após a Proclamação da República em 1889), o sistema econômico-financeiro herdado era baseado na exportação de produtos primários e no controle dos instrumentos de câmbio como mecanismo básico para assegurar a continuidade da produção exportadora e o financiamento dos gastos públicos, uma vez que o imposto sobre as importações era a principal fonte de arrecadação para cobrir as despesas governamentais. Em 1897, o montante do II correspondeu a 73,5% da renda arrecadada pelo Estado.<sup>90</sup> A primeira fase do período republicano, que durou até a Revolução de 1930, foi marcada por lutas em torno da tarifa aduaneira, e com maiores possibilidades para os defensores do protecionismo.<sup>91</sup> “A corrente industrialista manteve-se ativa graças a regulamentação do imposto de importação que garantia uma proteção à indústria nacional.”<sup>92</sup>

O imposto de importação foi a fonte mais importante de receitas para o Estado até o final da década de 30, quando foi superado pelo imposto sobre o consumo. Devido à Segunda Guerra Mundial, a sua arrecadação que já tinha sofrido uma queda e que depois voltou a aumentar, mas não na mesma proporção, caiu novamente. Essa segunda queda foi ainda maior que a primeira, e a partir disso ele deixou de ser uma fonte importante de arrecadação. Tudo isso foi essencial para que esse imposto passasse de uma grande fonte de recursos para o Estado para ser instrumento da política econômica a partir da década de 50. Esse imposto teve

---

<sup>89</sup> SILVA, Gerson Augusto da. Estudos aduaneiros/ Gersin Augusto da Silva. – Brasília: ESAF; 1983. Pag. 187 – 188.

<sup>90</sup> CARDOSO, Fernando Henrique. Dos governos militares a Prudente de Moraes/Campos Sales. In: FAUSTO, Boris (Org.). *História geral da civilização brasileira*. t. 3: O Brasil republicano. v. 8. Estrutura de poder e economia (1889-1930). 8. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2006. Pag. 37.

<sup>91</sup> SILVA, Gerson Augusto da. Estudos aduaneiros/ Gersin Augusto da Silva. – Brasília: ESAF; 1983. Pag. 189.

<sup>92</sup> CARDOSO, Fernando Henrique. Dos governos militares a Prudente de Moraes/Campos Sales. In: FAUSTO, Boris (Org.). *História geral da civilização brasileira*. t. 3: O Brasil republicano. v. 8. Estrutura de poder e economia (1889-1930). 8. ed. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 2006. Pag. 38.

importante papel juntamente com incentivos<sup>93</sup> para o desenvolvimento industrial nacional, sendo ele instrumento de proteção da indústria.<sup>94</sup>

Com o apoio à industrialização e ao desenvolvimento regional, aumentou-se também as despesas. Na década de 60, devido ao aumento das despesas estatais, as receitas arrecadas já não eram suficientes. O sistema tributário da época já não atendia mais tantas despesas, com isso houve a necessidade de criar mecanismos para que essas despesas fossem pagas. As alternativas achadas era o aumento de impostos já vigentes e criação de novos. A reforma tributária aclamada desde 1947 foi implementada lentamente em 1964 e 1966. Com a emenda constitucional nº 18/65, que versa sobre a reforma do sistema tributário, incorporada a Constituição em 30 de janeiro de 1967 e ao Código Tributário nacional, Lei nº 5.172/66, a reforma tributária estava consolidada. Essa reforma foi bem sucedida para a época.<sup>95</sup> Com essa reforma, surgiram legislações acerca do Imposto sobre as Importações como: DL nº 37/66, DL nº 1.804/80, DL nº 2.108/84, DL nº 2.472/88, Lei nº 8.010/90, Lei nº 8.961, Decreto nº 1.427/95, entre outras lei.<sup>96</sup>

Esse imposto era uma maiores fontes de receita para o governo, tanto na época do Império quanto na Primeira República. Nas Constituições do Brasil República, ele sempre esteve presente.<sup>97</sup> O II tem um importante papel no desenvolvimento econômico nacional tendo em vista que, agora, ele é instrumento regulador (protege e fomenta a economia nacional).<sup>98</sup> Com o exposto, fica claro o porquê esse imposto é tão importante e necessário para a economia nacional, para a proteção dela e, conseqüentemente, a proteção de demais setores da sociedade.

Nas palavras de Igor Tenório, esse imposto é:

“capaz de possibilitar a implantação e prosperidade de indústrias, com a ampliação do mercado de trabalho elevação do nível da vida em face da concorrência sem peias dos produtos importados. Mas não pode exagerar de modo a criar indústrias artificiais ou antieconômicas que se alimentem do sacrifício do consumidor nacional.”<sup>99</sup>

---

<sup>93</sup> Criação do Banco Nacional do Desenvolvimento Econômico (BNDE: 1952) e Criação da superintendência de Desenvolvimento do Nordeste (Sudene: 1959)

<sup>94</sup> VARSANO, Ricardo. A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. IPEA. Rio de Janeiro: 1996. Pag. 03 - 07

<sup>95</sup> VARSANO, Ricardo. A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. IPEA. Rio de Janeiro: 1996. Pag. 7

<sup>96</sup> BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro Forense, 2010. Pag. 212

<sup>97</sup> Constituições de 1891, 1934, 1937, 1946, 1967 e 1988. Já na Constituição imperial de 1824 não há a previsão constitucional desse imposto.

<sup>98</sup> TENÓRIO, Igor. Dicionário de Direito Tributário: direito financeiro, direito fiscal, ciências das finanças, economia financeira/ Igor Tenório, José Motta Maia – ed. Ver. E ampliada – Brasília(DF) CONSULEX, 1999. Pag. 213.

<sup>99</sup> TENÓRIO, Igor. Dicionário de Direito Tributário: direito financeiro, direito fiscal, ciências das finanças, economia financeira/ Igor Tenório, José Motta Maia – ed. Ver. E ampliada – Brasília(DF) CONSULEX, 1999. Pag. 213.

Logo, a lição que fica é que, embora seja esse imposto tão necessário para a política econômica, sua aplicação deve ser observada, pois deve haver um livre comércio e estímulos concorrenciais para que o consumidor tenha como escolher o melhor custo benefício. Não pode a sociedade pagar pelo ultra protecionismo estatal, cabe as empresas e as indústrias também buscar formas de desenvolver-se, aprimorar-se para competirem com o mercado externo.

### 2.3 O IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO: NOÇÕES GERAIS

Diversas circunstâncias pode ser um fato gerador para a instituição e cobrança de um imposto. Alguns exemplo são: ser proprietário de um automóvel, ser proprietário de bem imóvel, realizar operações financeiras, importar produtos, vender serviços ou mercadorias, dentre outras condutas que são identificadas e consideradas tributáveis por meio de impostos. O Imposto de Importação é uma hipótese de incidência na qual se atribui imposto quando entra um produto/mercadoria estrangeira em um país, neste caso, no Brasil.

A Constituição Federal de 1988, no artigo 153, I prevê que a União é quem tem competência para instituir o Imposto sobre a Importação. No Código Tributário Nacional, nos artigos 19 ao 22, estão dispostos os aspectos gerais do Imposto sobre a Importação, como o fato gerador<sup>100</sup>, a base de cálculo<sup>101</sup> e o contribuinte<sup>102</sup>. Mas o documento que institui o referido imposto é o Decreto Lei 37/66, que ainda está em vigo apesar das várias alterações, principalmente com as decorrentes do Decreto Lei 2.472/88. Além dessa, há outras leis que tratam sobre o tema, como o Decreto 6.759/09 (que regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação de operações de comércio exterior.), o Decreto 92.930/86 (que promulga o acordo sobre a implementação do artigo VII do GATT<sup>103</sup>

---

<sup>100</sup> CTN “Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.”

<sup>101</sup> CTN “Art. 20. A base de cálculo do imposto é: **I** - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária; **II** - quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País; **III** - quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.”

<sup>102</sup> CTN “Art. 22. Contribuinte do imposto é: **I** - o importador ou quem a lei a ele equiparar; **II** - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.

<sup>103</sup> É um tratado multilateral de comércio internacional firmado em 1947, em Genebra, sendo o princípio básico dele o livre comércio. A sigla GATT refere-se a General Agreement on Tariffs and Trade (Acordo Geral de Tarifas e Comércio).

sobre a valoração aduaneira), o Decreto 660/92 (que instituiu a SISCOMEX)<sup>104</sup>, entre outras normas regulamentadoras.

## 2.4 PARTICULARIDADES DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO

Os tributos para serem estabelecidos, modificados e extintos, necessitam seguir uma série de princípios, que são espécie de regras que direcionam algo, e todo o desenvolvimento dentro de determinado campo deve estar subordinado a eles.<sup>105</sup> Os princípios constitucionais tributários como: princípio da legalidade, princípio da anterioridade anual, princípio da anterioridade nonagesimal, princípio da irretroatividade da lei tributária, princípio do não confisco, princípio da capacidade contributiva, princípio da não cumulatividade, princípio da seletividade, princípio da indegabilidade, princípio da essencialidade entre alguns outros, devem ser respeitados quando se fala de leis tributárias.<sup>106</sup> Essas leis devem atentar-se a esses princípios para protegerem os contribuintes de eventuais abusos fazendários.<sup>107</sup> Porém, toda regra tem sua exceção, ou quase todas regras têm suas exceções. A seguir, é possível observar que o imposto de importação e alguns outros possuem exceções.

O Imposto de Importação, por ter característica a extrafiscalidade e servir de mecanismo para que o governo ajuste o mercado, tem exceção a dois importantes princípios constitucionais tributário. O primeiro a ser destacado é princípio da legalidade, o qual dispõe que precisa de lei para instituir, extinguir, minorar e majorar tributo, e o segundo é o princípio da anterioridade, que se divide em nonagesimal e anual: a) a nonagesimal corresponde que só pode cobrar tributos depois de noventa dias da data da publicação da lei que instituiu ou majorou; b) a anual equivale que a só poder cobrar o tributo se a lei tiver sido publicada em período anterior ao início do exercício financeiro em que pretende cobrar a criação tributária ou sua majoração.<sup>108</sup>

<sup>104</sup> A sigla significa: Sistema Integrado de Comércio Exterior. Esse sistema é instrumento administrativo que integra as atividades de registro, acompanhamento e controle das operações de comércio exterior tendo um fluxo único e computadorizado de informações.

<sup>105</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa, 1919 – Curso de direito tributário/ Ruy Barbosa Nogueira. – 15 ed. Atual. – São Paulo; Saraiva, 1999. Pag. 39

<sup>106</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30 ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Pag. 216 e ss

<sup>107</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29 ed. Revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2013, São Paulo: Malheiros Editores, 2013. Pag. 64.

<sup>108</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30 ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Pag. 217 e ss

A exceção do princípio da legalidade do imposto sobre a importação pode considerar não uma total exceção, mas uma atenuação da legalidade tributária<sup>109</sup>, pois o imposto de importação pode sofrer alteração na sua alíquota por interferência do Poder Executivo Federal, desde que atente aos limites contidos na lei. Outros impostos que também tem atenuação do princípio da legalidade são: o imposto de exportação (IE), imposto de produtos industrializados (IPI) e imposto sobre operações de créditos, câmbio e seguro, ou relativos a título ou valores imobiliários (IOF).<sup>110</sup> A Constituição Federal 1988, no artigo 153, § 1º, afirma que é facultado ao poder executivo alterar as alíquotas do II, desde que atente-se às limitações. Já o CTN preceitua que o Poder Executivo pode alterar as alíquotas ou base de cálculo<sup>111</sup> do II com finalidade de ajusta a política cambial e do comércio exterior<sup>112</sup>, apesar do disposto no artigo 97 do mesmo dispositivo, onde prevê que só a lei pode estabelecer majoração ou redução de tributos, com ressalva de algumas hipótese.

Agora a exceção ao princípio da anterioridade (anual ou de exercício e nonagesimal) fica evidenciada a partir da leitura conjunta dos artigo 150, III, b; 150, III, c; e 150, § 1º, da CF/88. O primeiro aponta que é vedado cobrar tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os institui ou aumente, e o segundo estabelece que também é vedada a cobrança de tributos antes de decorridos noventa dias da data que tenha sido publicado a lei que os institui ou aumenta. Enquanto na leitura do art. 150, § 1º, CF/88, afirma que o imposto de importação, assim como alguns outros tributos, não precisam obedecer esses princípios,<sup>113</sup> caracterizando-se assim como exceções à regra.

Com isso, nota-se que as exceções ao princípio da anterioridade só se aplica aos tributos de competência federal, pois tem o propósito de permitir à Nação meios para sua defesa em situações extremas, a exemplo: guerras externas ou sua iminência, guerra de tarifas internacionais, incontrolável evasão de divisas, necessidade de proteger a indústria nacional

---

<sup>109</sup> PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, estaduais e municipais/ Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 9 ed. Ver. E atual. – porto Alegre: livraria do Advogado Editora, 2015Pág. 16

<sup>110</sup> CF/88 art. 153 § 1º

<sup>111</sup> Apesar do CTN afirma que pode alterar a base de cálculo, isso não é possível, pois essa previsão não foi recepcionada pela constituição de 1988.

<sup>112</sup> CTN “Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

<sup>113</sup> CF/88 “Art. 150 § 1º A vedação do inciso III, b, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, c, não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.”. O artigo 150, III, b refere-se a anterioridade anual; 150, III, c refere-se a anterioridade nonagesimal e o artigo 153, I versa sobre o II.

contra importações despropositadas entre outras situações.<sup>114</sup> No caso dos impostos aduaneiros, essas exceções são para atender as necessidades da política comercial e, por isso, autorizam ao poder executivo que ele, de forma discricionária, os aumentem ou os reduzam de acordo com a necessidade existente.<sup>115</sup>

Dessa forma, conclui-se que o imposto sobre a importação tem algumas peculiaridades em relação aos outros tributos. Nas leis que o estabelecem e o regulam, trazem as excepcionalidades que ele tem. Os princípios da anterioridade genérica e da anterioridade nonagésima não precisam ser observados no imposto em questão, assim como também não há necessidade que haja uma lei, de caráter propriamente dito, para alterar as alíquotas desse imposto, pois são alteráveis por decreto do poder executivo.

## 2.5. A REGRA-MATRIZ DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO

A regra matriz de incidência tributária é a norma que prescreve a conduta de alguém obrigado a pagar o tributo. Ela estabelece um vínculo jurídico entre o a hipótese de incidência e o consequente.<sup>116</sup> A regra-matriz de incidência tributária é uma regra de comportamento que disciplina a conduta do sujeito devedor da obrigação fiscal perante o sujeito titular do direito.<sup>117</sup> A hipótese é o desenho do fato jurídico que deverá ocorrer, e o consequente é a realização individual do fato jurídico concreto.

### 2.5.1. Hipótese e Consequente

A hipótese consiste na descrição de situação objetiva real, ele é o antecedente da norma. Segundo Paulo de Barros, na hipótese tem-se três critérios: a) critério material; b) critério espacial; e c) critério temporal.<sup>118</sup>

<sup>114</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29 ed. Revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2013, São Paulo: Malheiros Editores, 2013. Pag. 228

<sup>115</sup> BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de Tributar. 7ª ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a emenda nº 10/1996. Rio de Janeiro, Forense, 2003. Pag.61

<sup>116</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza. Regra matriz de incidência tributária. In Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. – Rio de Janeiro: Forense, 2009. Pag. 239.

<sup>117</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. – 26. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. p.257

<sup>118</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. – 26. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. p.261 – 262.



O conseqüente, por sua vez, é um fato que permite saber quem são os sujeitos da relação jurídica tributária e o objeto da obrigação, que é o valor que o devedor deve pagar ao credor. Segundo o mesmo autor, o conseqüente consiste em critério pessoal e critério quantitativo. O primeiro é dividido em sujeito ativo e sujeito passivo, enquanto o segundo em base de cálculo e alíquota.<sup>119</sup> Logo, hipótese e conseqüente são os componentes da regra-matriz de incidência tributária.

### 2.5.1.1 Critérios da Hipótese

Alfredo Augusto Becker traz uma definição clara do que consiste a hipótese, ele afirma que “A hipótese de incidência da regra jurídica pode ser qualquer fato (ato, fato ou estado de fato), desde que seja lícito. Caso contrário, se fôr ilícito, o objeto da prestação não será tributo, mas sim sanção”.<sup>120</sup>

Os impostos são tributos não vinculados, o que significa que para eles serem devidos não há necessidade de atuação estatal, não há uma contraprestação por parte do Estado. Paulo de Barros corrobora isso com a seguinte afirmação: “Sendo assim, podemos definir imposto como o tributo que tem por hipótese de incidência (confirmada pela base de cálculo) um fato alheio a qualquer atuação do Poder Público”.<sup>121</sup>

Baseadas na Constituição, as leis tributárias preveem hipóteses de incidência, e somente com a realização destas é que surge a obrigação de pagar o tributo. Isso significa que nem todos devem pagar tributos, mas somente aqueles que realizem o fato gerador tipificado em lei.<sup>122</sup> Com isso, é notável que há a necessidade de está previsto em lei a abstração jurídica tributária, para que, quando houver a concretização da hipótese surja a obrigação tributária.

A seguir, um detalhamento da hipótese de incidência do imposto sobre a importação. A hipótese é a previsão do fato condicionada a coordenada de tempos e de lugar,<sup>123</sup> e, assim, tem-se os critérios material, temporal e espacial. A abordagem será dos aspectos a respeito de cada um dos critérios que compõem a regra de incidência do imposto em questão.

<sup>119</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. – 26. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. p.284

<sup>120</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963. Pag. 238.

<sup>121</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. – 30. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019. p.75

<sup>122</sup> BORGES, Antônio de Moura. O Princípio da Igualdade na Tributação. Revista Direito Tributário Atual, n.6, p. 1621-1637. 1986. Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1986. Pag. 1632

<sup>123</sup> LACOMBE, Américo Masset, 1936 – Imposto de Importação / Américo Masset Lacombe. – São Paulo: ed. Revistas dos Tribunais, 1979. Pag. 11

### 2.5.1.1.1. Critério Material

Antes de adentrar no critério material, é importante abordar as questões sobre produto e mercadoria. Há uma discussão acerca das leis que regem a tributação das importações no Brasil, pois no Decreto Lei 37/66 (DL 37/66) usa-se o termo “mercadoria” para referir-se ao objeto que será tributado na importação, enquanto a CF/88 e o CTN utilizam o termo “produto”. Segundo o dicionário Aurélio, produto é “1. Aquilo que é produzido ou fabricado; produção”, e mercadoria é “1. Aquilo que é objeto de comércio; bem econômico destinado à venda; mercancia”.<sup>124</sup> É notável a grande diferença entre as duas palavras, produto tem uma amplitude maior que mercadoria.

Com isso, as discussões que rondam o imposto de importação é se ele incide somente sobre bens destinado ao comércio, conforme a literalidade do Decreto Lei 37/66, ou se ele incide também para bens com fins não comerciais, como no caso para de uso próprio do importador.<sup>125</sup> Já segundo a previsão do CTN e da Constituição, o referido imposto incide sobre qualquer bem importado, independente se sua finalidade será comercial ou não.

O entendimento que prevalece no sistema tributário nacional e doutrina, a exemplo de Hilú Neto,<sup>126</sup> e corroborado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), em um julgado, é que não importa a nomenclatura dada ao bem, pois em ambos os casos serão tributados, e as nomenclaturas foram usadas no mesmo sentido, como se fossem sinônimos. O referido julgado aponta o seguinte:<sup>127</sup>

TRIBUTÁRIO - IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - VALOR EXTERNO - BENS DE CAPITAL - DESTINADOS AO ATIVO FIXO - EMENDA CONSTITUCIONAL 23/83, CTN, ARTS. 19 E 20, II, DECRETOS-LEIS N.S 37/66, 730/69, 1.111/70 E 1.137/70 - PORTARIA GB 355/69. 1. AS EXPRESSÕES MERCADORIA E PRODUTO, DO CONTEXTO DO DECRETO-LEI 37/66, FORAM UTILIZADAS COM O MESMO SENTIDO. 2. COMPETE A CACEX ATUAR NA FISCALIZAÇÃO DA CORRESPONDENCIA DO PREÇO DA FATURA COM O PREÇO NORMAL, PARA OS FINS DE CÁLCULO DA INCIDENCIA TRIBUTÁRIA. TAMBEM NÃO CONSUBSTANCIA ILEGALIDADE A CACEX FAZER CONSTAR O VALOR FOB DO BEM IMPORTADO. 3. A

<sup>124</sup> FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa/ Aurélio Buarque de Holanda Ferreira; coordenação Marina Baird Ferreira, Margarida dos Anjos. – 4. Ed. – Curitiba: ed. Positivo, 2009. Pag.

<sup>125</sup> PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, estaduais e municipais/ Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 9 ed. Ver. E atual. – porto Alegre: livraria do Advogado Editora, 2015. Pag. 19

<sup>126</sup> HILÚ NETO, Miguel. Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações. São Paulo: Quartier Latin, 2003. Pag. 78 - 81

<sup>127</sup> (STJ - REsp: 392 RS XXXXX/XXXXX-2, Relator: Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, Data de Julgamento: 11/04/1994, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 09.05.1994 p. 10799 RSTJ vol. 59 p. 151)

IMPORTAÇÃO DE PRODUTOS EM GERAL, AINDA QUE DESTINADOS AO ATIVO FIXO E NÃO AO COMERCIO, SUJEITA-SE AO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. 4. RECURSO IMPROVIDO.

Diante do exposto, nesse estudo, mercadorias e produtos serão abordados como sinônimos. Com o destaque necessário já realizado, agora adentra-se nas questões referentes ao aspecto material do Imposto sobre a Importação.

O critério material se refere ao comportamento de pessoas (físicas ou jurídicas) vinculada ao espaço e ao tempo<sup>128</sup>. É o aspecto mais importante e complexo da hipótese de incidência, ele contém todos os dados objetivos que configuram o que consiste a hipótese. Como o nome já diz, é a consistência material do fato ou estado de fato descrito pela hipótese de incidência. Esse aspecto é a imagem abstrata de um fato jurídico.<sup>129</sup>

No Imposto sobre a Importação, o comportamento é: importar produto/mercadoria estrangeira. Por importar, entende-se que é o ato de trazer algo para o território nacional, conforme as definições “1.mandar vir ou trazer de país estranho; introduzir”,<sup>130</sup> ou ainda “Trazer algo estrangeiro para o seu país, para o país em que se vive.”<sup>131</sup> No entanto, essas definições para esse critério não são suficientes, porque se fosse necessário somente trazer a mercadoria estrangeira para território nacional e assim já tivesse por realizada a hipótese prevista no dispositivo legal, esse imposto incidiria sobre todas as mercadorias/produtos que adentra-se no território brasileiro. Com isso, mesmo os que só estivessem em trânsito pelo país, com destino final outro país, seriam gravados com o imposto de importação. Sendo assim, figura fato gerador desse imposto a entrada de produto estrangeiro pela fronteira brasileira para a incorporação dele à economia interna, seja para industrialização, comércio, uso ou consumo.<sup>132</sup> Não incide, portanto, essa carga tributária sobre objetos que entrem em território nacional sem esse intuito. Os produtos/mercadorias que não tenham os objetivos citados não podem sofrer aplicação desse imposto.

O art. 1º, §1º do Decreto Lei 37/66 e o artigo 1º, §1º do Decreto Lei 2472/88 foram declarados inconstitucionais, pois previam que recai também o II sobre mercadorias nacionais ou nacionalizadas exportadas que retornem ao país, com exceção se a mercadoria tiver sido enviada em consignação e não vendida; devolvida por defeito técnico, para reparo ou

---

<sup>128</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30 ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Pag. 336

<sup>129</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. Malheiros; São Paulo, 2001. Pag. 106 - 107

<sup>130</sup> MICHAELIS: moderno dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998. Pag.

<sup>131</sup> DICIO. Dicionário Online de Português.

<sup>132</sup> PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, estaduais e municipais/ Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 9 ed. Ver. E atual. – porto Alegre: livreria do Advogado Editora, 2015. Pag. 18

substituição; se for caso de guerra ou calamidade pública; por fatores externos à vontade do exportador; ou por modificações na sistemática de importação por parte do país importador.<sup>133</sup> Fica claro, então, que o entendimento é que somente produtos estrangeiros estão sujeitos a essa tributação.

Com isso em mente, é de grande importância apontar que há situações que não caracterizam critério material do imposto de importação, apesar de parecerem. De início, produtos submetidos a pena de perdimento não é passível da incidência de II, assim como destruídas sobre controle aduaneiro, antes de desembarcada e acidentalmente destruída em trânsito aduaneiro de passagem.<sup>134</sup> Também não se pode falar em II quando um produto ou veículo está em trânsito temporário pelo país, porque há leis que garantem a liberdade do trânsito de mercadorias e meios de transporte em território nacional, e além disso, existem também as importações temporárias.<sup>135</sup>

Existem várias teses doutrinárias com o objetivo de melhor explicar o critério material do Imposto sobre a Importação,<sup>136</sup> mas a que melhor o define é a corrente que atente a todos os eventos que possam ocasionar a hipótese de incidência do critério material para o Imposto de Importação. A definição melhor aplicável, nesse contexto, seria que o critério material é: a conduta de introduzir produtos em caráter definitivo ao território nacional com o objetivo de integrá-lo ao mercado interno com fins de industrialização, comércio, uso ou consumo.

#### 2.5.1.1.2. Critério Temporal

O critério temporal é a indicação das circunstâncias de tempo previstas na hipótese de incidência tributária importantes para a configuração do fato gerador. É o momento em que tem consumado o fato previsto na hipótese. Esse aspecto é de grande relevância, visto que o

---

<sup>133</sup>STF: EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. IMPOSTO SOBRE IMPORTAÇÃO - II. LINGOTES DE ZINCO. MERCADORIA NACIONAL. INCONSTITUCIONALIDADE DO DECRETO N. 37/1966. PRECEDENTE. AGRAVO REGIMENTAL AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(RE 606102 AgR, Relator(a): CÁRMEN LÚCIA, Segunda Turma, julgado em 27/11/2012, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-248 DIVULG 18-12-2012 PUBLIC 19-12-2012)

<sup>134</sup> Art. 1º§1º do DL 37/66

<sup>135</sup> SEHN, Solon. Pressupostos de incidência de imposto de importação no direito brasileiro. 2015. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Pag. 54

<sup>136</sup> SEHN, Solon. Imposto de Importação. / Solon Sehn. – 1. Ed. – São Paulo: Noeses, 2016. Pag. 26 e ss

mesmo é necessário para determinar qual lei é aplicável ao fato ocorrido, quando se trata da anterioridade e irretroatividade, além da contagem de prazos de prescrição e decadência.<sup>137</sup>

Sendo esse critério a respeito do tempo em que se pode considerar que houve o fato gerador da obrigação tributária, no imposto em tela, esse momento refere-se a importação. Esse determinado momento é o utilizado para fins de aplicação da legislação tributária e, assim, poder cobrar o tributo devido. É o momento em que se constitui a relação jurídica tributária. Segundo Paulo de Barros, esse critério determina o exato minuto ao qual se reportam os efeitos da obrigação tributária.<sup>138</sup> A previsão legal desse critério pode ser encontrada no art. 23 do DL 37/66, que estabelece que o fato gerado considera-se como ocorrido na data de registro, na repartição aduaneira, da declaração que se refere o art. 44.<sup>139</sup> O art. 44 dispõe que toda mercadoria advinda do exterior, destinada a consumo ou quaisquer outros fins, sujeita ou não ao pagamento do II, devem ser submetidas a despacho aduaneiro, que será processado com fundamento em declaração apresentada na repartição aduaneira no prazo e forma prescritos em regulamento.<sup>140</sup>

Nos casos de bagagem, o critério temporal também é o momento em que o sujeito manifesta formalmente a intenção de introduzir no país produto estrangeiro em caractere definitivo. Já em casos de falta e extravio<sup>141</sup> da mercadoria ou introdução de mercadoria no país sem o registro de declaração de importação, a mercadoria ficará sujeita aos tributos vigentes na data em que a autoridade da aduana efetuar o lançamento de ofício do crédito tributário.<sup>142</sup> No caso de abandono de mercadoria, o critério temporal é marcado pelo vencimento do prazo de permanência no recinto alfandegário.<sup>143</sup>

Com o exposto, resume-se que a melhor forma de definir o critério temporal no imposto de importação, em sua natureza, é o momento em que promove-se o registro da declaração de intenção integradora da mercadoria ao território aduaneiro, que é o registro de

---

<sup>137</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. Malheiros; São Paulo, 2001. Pag. 94 - 95

<sup>138</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30 ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Pag. 339.

<sup>139</sup> CTN “Art. 23 - Quando se tratar de mercadoria despachada para consumo, considera-se ocorrido o fato gerador na data do registro, na repartição aduaneira, da declaração a que se refere o artigo 44”.

<sup>140</sup> CTN “Art.44 - Toda mercadoria procedente do exterior por qualquer via, destinada a consumo ou a outro regime, sujeita ou não ao pagamento do imposto, deverá ser submetida a despacho aduaneiro, que será processado com base em declaração apresentada à repartição aduaneira no prazo e na forma prescritos em regulamento.”

<sup>141</sup> DL 36/66 art. 60, II, § 1º “II – extravio - toda e qualquer falta de mercadoria, ressalvados os casos de erro inequívoco ou comprovado de expedição. § 1º Os créditos relativos aos tributos e direitos correspondentes às mercadorias extraviadas na importação serão exigidos do responsável mediante lançamento de ofício.”

<sup>142</sup> Parágrafo único do DL 37/66

<sup>143</sup> TEODOROVICZ Jeferson; BEMVINDO Jemima Feitosa; BORGES, Antônio de Moura; SANTOS Leonardo Honório dos. Políticas Públicas Extrafiscais, o Imposto de Importação e o Combate à Pandemia (COVID-19). Ius Gentium. Curitiba, vol.12, n. 2, p.5-38, mai./ ago. 2021. Pag. 14

declaração de importação feito eletronicamente pelo SISCOMEX.<sup>144</sup> No caso de não haver essa declaração, o critério temporal caracteriza-se no momento em que deveria ter sido apresentada às autoridades aduaneiras ou no momento em que a autoridade aduaneira efetuar o lançamento de ofício.

#### 2.5.1.1.3. Critério Espacial

Esse critério indica a circunstância de lugar que deve ocorrer o fato gerador para que exista relação jurídica e configure a obrigação tributária.<sup>145</sup> É o âmbito de aplicação das normas jurídicas tributárias.<sup>146</sup>

O critério espacial do Imposto sobre a Importação está intimamente ligado à descrição do próprio aspecto material “importar”, não podendo isolar um do outro. O fato gerador ocorre com a entrada em território nacional, excluindo desse contexto as representações diplomáticas no exterior, as aeronaves e embarcações brasileiras.<sup>147</sup> A legislação aduaneira tem vigor em todo território nacional, com ressalva dos enclaves, exclaves e extraterritorialidade previstas nos tratados internacionais.<sup>148</sup>

Os enclaves são áreas do território estrangeiro que se aplica a legislação aduaneira nacional. Enquanto os exclaves são áreas do território nacional onde é aplicada a legislação aduaneira de outro país e a extraterritorialidade,<sup>149</sup> que está prevista em tratados internacionais como no caso de áreas de controle integrado do MERCOSUL.<sup>150</sup> O MERCOSUL foi criado na Associação Latino-Americana de Integração (Aladi) como um acordo sub-regional.<sup>151</sup>

Essa área de controle integrado do MERCOSUL são locais em regiões fronteiriças em que os países integrantes exercem o controle aduaneiro de forma conjunta, como prevê o

---

<sup>144</sup> SISCOMEX é o sistema administrativo integrado, computadorizado de informações relativo a atividades de registro e acompanhamento, controle e operações de comércio exterior. Art. 2º Decreto 660/92.

<sup>145</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. Malheiros; São Paulo, 2001. Pag. 104

<sup>146</sup> HILÚ NETO, Miguel. Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações. São Paulo: Quartier Latin, 2003. Pag. 48.

<sup>147</sup> PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, estaduais e municipais/ Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 9 ed. Ver. E atual. – porto Alegre: livraria do Advogado Editora, 2015. Pag. 27

<sup>148</sup> SEHN, Solon. Pressupostos de incidência de imposto de importação no direito brasileiro. 2015. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Pag. 112

<sup>149</sup> SEHN, Solon. Pressupostos de incidência de imposto de importação no direito brasileiro. 2015. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Pag. 112

<sup>150</sup> MERCOSUL é o Mercado Comum do Sul. Ele é um bloco econômico regional criado em 1991 com os seguintes integrantes: Argentina, Brasil, Paraguai, Uruguai e Venezuela, que foi incorporada ao grupo em 2012.

<sup>151</sup> MEIRA, Liziane Angelotti. Integração Regional e Tributos Sobre o Comércio Exterior no MERCOSUL. Revista da PGFN. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/008.pdf>. Acesso em 07 de jul. de 2023. Pag. 59

Decreto nº 1.280/94. Para ser reconhecido pela Organização Mundial do Comércio, o MERCOSUL não pode aumentar as discriminações em relação a outros países e tem que diminuir as barreiras para transações comerciais intrabloco.<sup>152</sup> Há uma diferenciação entre território nacional e território aduaneiro.<sup>153</sup>

É importante salientar a diferença de território nacional e território aduaneiro. O território nacional compreende o solo, subsolo, o espaço aéreo, as águas interiores, as ilhas costeiras e o mar territorial. Já o território aduaneiro é onde há a vigência espacial da legislação aduaneira de um determinado país.<sup>154</sup>

O Decreto Lei nº 37/ 66 delimita o território onde ocorre as relações aduaneira, e está dividido em zonas: zona primária e zona secundária:<sup>155</sup>

Art.33 - A jurisdição dos serviços aduaneiros se estende por todo o território aduaneiro, e abrange:

I - zona primária - compreendendo as faixas internas de portos e aeroportos, recintos alfandegados e locais habilitados nas fronteiras terrestres, bem como outras áreas nos quais se efetuam operações de carga e descarga de mercadoria, ou embarque e desembarque de passageiros, procedentes do exterior ou a ele destinados;

II - zona secundária - compreendendo a parte restante do território nacional, nela incluídos as águas territoriais e o espaço aéreo correspondente.

Parágrafo único. Para efeito de adoção de medidas de controle fiscal, poderão ser demarcadas, na orla marítima e na faixa de fronteira, zonas de vigilância aduaneira, nas quais a existência e a circulação de mercadoria estarão sujeitas às cautelas fiscais, proibições e restrições que forem prescritas no regulamento.

Diante disso, queda evidente que o entendimento de território aduaneiro é mais amplo que o território nacional, pois como dispõem a lei tem as áreas específicas, denominadas zonas primárias, há também os enclaves e a extraterritorialidade que são áreas contempladas com a legislação nacional além do território nacional, que engloba as águas territoriais e espaço aéreo. Mas, por outro lado, há os exclaves, onde o Brasil deixa de lado seu poder de tributar em determinada região em favor de outro país.

## 2.5.2. Critérios do Consequente

<sup>152</sup> MEIRA, Liziane Angelotti. Integração Regional e Tributos Sobre o Comércio Exterior no MERCOSUL. Revista da PGFN. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/008.pdf>. Acesso em 07 de jul. de 2023. Pag. 59

<sup>153</sup> SEHN, Solon. Pressupostos de incidência de imposto de importação no direito brasileiro. 2015. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Pag. 112

<sup>154</sup> SEHN, Solon. Pressupostos de incidência de imposto de importação no direito brasileiro. 2015. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Pag. 112 - 114

<sup>155</sup> DL 36/66 art 33

Como já dito, os critérios do consequente são o critérios pessoal, composto por sujeito ativo e passivo da obrigação tributária, e critério quantitativo, composto por base de cálculo e alíquota.

#### 2.5.2.1. Critério Pessoal

O critério pessoal diz respeito às pessoas integrantes dessa relação tributária e estão classificadas como sujeitos ativos e passivos. O sujeito ativo é o credor do crédito tributário, enquanto o sujeito passivo é o devedor desse crédito

A determinação do sujeito ativo, segundo Ataliba, é discricionária, com a única condição de que se trate de pessoa com finalidade pública. No direito constitucional brasileiro, o sujeito ativo é aquele que a Constituição designou, não havendo assim, discricionação do legislador na sua designação.<sup>156</sup> Nas palavras de Rubens Gomes de Sousa, esse sujeito é sempre o Estado, no sentido genérico de poder público.<sup>157</sup> Por isso, não há que se falar que o sujeito ativo da obrigação tributária possa ser outra pessoa além da prevista implícita ou explicitamente na lei.

O imposto de importação é um imposto federal, sendo de competência da União.<sup>158</sup> Dessa forma, o sujeito ativo dessa obrigação tributária é a própria União, que é titular das prerrogativas atinentes a regulamentação, fiscalização, lançamento e execução.<sup>159</sup> Esse sujeito é o credor da obrigação tributária, é quem, de acordo com a lei, tem o poder de exigir tal tributo<sup>160</sup>.

Agora a tratativa é sobre o sujeito passivo da relação tributária, como já mencionado, é aquele que deve arcar com a obrigação tributária, sendo denominado também como contribuinte. Esse sujeito é a pessoa obrigada a cumprir a obrigação tributária que o sujeito ativo tem o direito de exigir.<sup>161</sup> Esse é o sujeito que terá seu patrimônio reduzido em favor do sujeito ativo devido à arrecadação tributária.<sup>162</sup>

No Imposto sobre a Importação, os sujeitos passivos são de, acordo com o CTN, o importador ou aquele a quem a lei a ele equipara, e também o arrematante de produtos

<sup>156</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. Malheiros; São Paulo, 2001. Pag. 80

<sup>157</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Póstuma ed., São Paulo: Resenha Tributária LTDA, 1975. Pag. 89

<sup>158</sup> CF/88 “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; [...]”

<sup>159</sup> PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, estaduais e municipais/ Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 9 ed. Ver. E atual. – porto Alegre: livraria do Advogado Editora, 2015 Pag. 28

<sup>160</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. Malheiros; São Paulo, 2001. Pag. 83

<sup>161</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Póstuma ed., São Paulo: Resenha Tributária LTDA, 1975. Pag. 91

<sup>162</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. Malheiros; São Paulo, 2001. Pag. 86



apreendido ou abandonados.<sup>163</sup> Já no decreto-lei 37/66, que é o instrumento base da legislação aduaneira,<sup>164</sup> impõe que o contribuinte é: I - o importador, sendo esse qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no Território Nacional; II - o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; III – e quem adquire mercadoria entrepostada.<sup>165</sup>

Logo, tem-se aqui as figuras que constam como sujeitos passivos do II, porém nem tudo fica esclarecido com isso. Nos dispositivos legais também é encontrada a figura do responsável tributário por esse imposto, que também é considerado como sujeito passivo nessa relação.

O artigo 32 do DL37/66 indica quem pode ser considerado responsável por esse imposto:<sup>166</sup>

Art. 32. É responsável pelo imposto

I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;

II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.

Parágrafo único. É responsável solidário:

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora;

d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora.

Além desse dispositivo citado, há também a lei 6.759/2009, em que seu capítulo V aponta os contribuintes e responsáveis por esse imposto, nos artigos 104, 105 e 106.<sup>167</sup>

<sup>163</sup> Art. 22 CTN

<sup>164</sup> TREVISAN, Rosaldo. A internacionalização da disciplina do imposto de importação: contornos para uma regulação internacional da incidência. 2016. Dissertação (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016 Pág. 17

<sup>165</sup> DL 37/66, art. 31

<sup>166</sup> Art. 32 DL 37/66

<sup>167</sup> “Art. 104. É contribuinte do imposto ([Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 31](#), com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º): I - o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro; II - o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente; e III - o adquirente de mercadoria entrepostada.

Art. 105. É responsável pelo imposto: I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno ([Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 32, caput, inciso I](#), com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º); II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro ([Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 32, caput, inciso II](#), com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º); ou III - qualquer outra pessoa que a lei assim designar.

Art. 106. É responsável solidário: I - o adquirente ou o cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto ([Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 32, parágrafo único, inciso I](#), com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 77); II - o representante, no País, do transportador estrangeiro ([Decreto-Lei](#)

A previsão do responsável tributário nas legislações citadas está de acordo com o disposto no artigo 124 do CTN, o qual estabelece que são solidariamente obrigadas a pagar o tributo as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador e as pessoas expressamente designadas por lei.<sup>168</sup> O responsável é um terceiro obrigado pela lei a pagar o crédito tributário em caractere supletivo ou substitutivo do devedor originário.<sup>169</sup> O instituto da solidariedade no direito tributário serve como um mecanismo eficaz para que o Estado satisfaça seus direitos.<sup>170</sup>

Nos sábios ensinamentos de Ataliba, ele afirma que o sujeito passivo nos impostos é aquele que revele capacidade contributiva ao participar do fato imponible,<sup>171</sup> que promove, realiza ou tire proveito econômico dele. Mas, ele reconhece que também há a sujeição passiva indireta, na qual o legislador coloca como sujeito passivo pessoas que não correspondem com o já afirmado ou então desloca essa qualificação para outra pessoa. Com isso, a obrigação tributária já nasce tendo sujeito passivo alguém que não é indicado pela Constituição, quando prevê o destinatário tributário, ou a sujeição desloca-se, por força de lei, para outra pessoa. Embora haja essas possibilidades, elas devem sempre observar as balizas constitucionais.<sup>172</sup>

Assim, é perceptível que o sujeito passivo nesse tributo consta com uma ampla gama de possíveis pagadores, não restringindo-se somente aos contribuintes. E, dessa forma, é visível que esse é um aparato que o Estado possui para ter mais possibilidades de ver seu crédito adimplido e não ficar no prejuízo quanto aos valores a receber.

---

[nº 37, de 1966, art. 32, parágrafo único, inciso II](#), com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 77); III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora ([Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 32, parágrafo único, alínea “c”](#)), com a redação dada pela Lei nº 11.281, de 20 de fevereiro de 2006, art. 12); IV - o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importadora ([Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 32, parágrafo único, alínea “d”](#)), com a redação dada pela Lei nº 11.281, de 2006, art. 12); V - o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal ([Lei nº 9.611, de 1998, art. 28, caput](#)); VI - o beneficiário de regime aduaneiro suspensivo destinado à industrialização para exportação, no caso de admissão de mercadoria no regime por outro beneficiário, mediante sua anuência, com vistas à execução de etapa da cadeia industrial do produto a ser exportado ([Lei nº 10.833, de 2003, art. 59, caput](#)); e VII - qualquer outra pessoa que a lei assim designar. [...]"

<sup>168</sup> CTN, artigo 124

<sup>169</sup> SEHN, Solon. Pressupostos de incidência de imposto de importação no direito brasileiro. 2015. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Pag. 131

<sup>170</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30 ed., São Paulo: Saraiva Educação, 2019. Pag. 398

<sup>171</sup> Fato concreto, fato gerador.

<sup>172</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. Malheiros; São Paulo, 2001. Pag. 80 – 89.

### 2.5.2.2. Critério Quantitativo

O critério quantitativo divide-se em base de cálculo e alíquota. Ele quantifica o imposto, nesse caso o imposto de importação, resultando na quantidade a ser paga a título desse tributo.<sup>173</sup> Esse critério é primordial para determinar a obrigação tributária do sujeito passivo e qual é a quantidade que o sujeito ativo tem direito em receber.

#### 2.5.2.2.1 Base de Cálculo

A base de cálculo pode ser definida como o valor que orienta a quantidade devida na obrigação tributária. Cada obrigação possui um valor específico, e em cada caso concreto, existe uma base de cálculo específica. Essa base não é um valor fixo, o que é fixado é a determinação do que será a base de cálculo de cada tributo. A base de cálculo é inerente ao aspecto material da hipótese de incidência.<sup>174</sup> Ataliba afirma que a “Base imponible é a perspectiva mensurável do aspecto material da h.i. que a lei qualifica com a finalidade de fixar critério para a determinação tributária concreta, do *quantum debetur*.”<sup>175</sup>

A base de cálculo do II está disciplinada no art. 20 do CTN e no art. 2º, II do dec. 37/66, que foi determinada pela redação do DL 2.472/88<sup>176</sup> a qual refere-se expressamente ao art. 7º do GATT. Esses dispositivos afirmam que a base de cálculo do imposto de importação é o valor aduaneiro apurado conforme as regras do art. 7º do GATT, quando a alíquota for “ad valorem”, e quando a alíquota for específica, será a quantidade expressa na unidade de medida estabelecida<sup>177</sup>. A hipótese mais comum, porém é a da alíquota *ad valorem* que prevê um percentual a incidir sobre o valor da importação.<sup>178</sup>

O valor aduaneiro não consiste somente no valor do produto em si. O valor aduaneiro, como afirma o art. 77 do DL 6.759, é obtido através de uma soma de valores. Os custos de transporte da mercadoria, os gastos relativos à carga e descarga e ao manuseio associados ao transporte da mercadoria e o seguro da mercadoria referente ao transporte, seu

<sup>173</sup> TEODOROVICZ Jeferson. *et al.* Políticas Públicas Extrafiscais, o Imposto de Importação e o Combate à Pandemia (COVID-19). Ius Gentium. Curitiba, vol.12, n. 2, p.5-38, mai./ ago. 2021. pag. 19

<sup>174</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. Malheiros; São Paulo, 2001. Pag. 117

<sup>175</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. Malheiros; São Paulo, 2001. Pag. 108

<sup>176</sup> Corroborando isso há o DL 6.759, no seu art. 75.

<sup>177</sup> O CTN além de prevê esses descritos, no artigo 22, III, inclui também a questão do produto apreendido ou abandonado levado a leilão. E a base de cálculo para esse tipo de produto é o preço da arrematação.

<sup>178</sup> PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, estaduais e municipais/ Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 9 ed. Ver. E atual. – porto Alegre: livraria do Advogado Editora, 2015 Pag. 33.

manuseio, carga e descarga integram também o valor aduaneiro além do, é claro, valor do produto.

A valoração aduaneira ocorre de um critério-base que é o valor da transação informado pelo importador com os devidos ajustes, que é chamado de “valor real”<sup>179</sup>, e de cinco métodos substitutivos, aplicados de forma sucessiva e em caráter excludente. Esses métodos são: o método do valor de transação de mercadorias idênticas; o valor de transação de mercadorias similares; o valor dedutivo; o método do valor computado; e o método do último recurso.<sup>180</sup>

#### 2.5.2.2.2. Alíquota

Alíquota é a fração ou parte da grandeza contida no fato gerador que o Estado atribui para si por meio da lei tributária. A alíquota é a quantidade fixa a ser calculada para a obtenção da quantidade devida. Ela é estabelecida por lei de modo genérico, ou seja, é uma grandeza criada por lei e exterior ao objeto.<sup>181</sup>

As alíquotas do II, conforme as valiosas contribuições de Leandro Paulsen, sempre foram estabelecidas de forma seletiva, de acordo com os interesses comerciais. Com isso, existem tabelas detalhadas a respeito da codificação dos diversos produtos e atribuição de alíquotas próprias.<sup>182</sup> Então, nesse imposto, não há de falar em uma única alíquota para o fato gerador, pois a alíquota varia de acordo com o produto/mercadoria. Sendo esse um imposto extrafiscal, a alíquota também varia de acordo com a política econômica de determinado momento. É importante ressaltar que essas alíquotas podem sofrer mudanças com uma certa frequência. Em suma, no imposto de importação, as alíquotas modificam-se de acordo com o produto, o tempo e a com a política econômica.

No sistema tributário brasileiro, apesar de previsto no CTN e no DL, 37/66, não existem alíquotas específicas, *ad rem*, o II sujeita-se somente as alíquotas *ad valorem*.<sup>183</sup> Conforme já citado, é aplicado um percentual ao valor aduaneiro. Essas alíquotas estão estabelecidas na esfera do bloco regional do MERCOSUL conhecida como Tarifa Externa

<sup>179</sup> GATT, art. VII 2b

<sup>180</sup> SEHN, Solon. Pressupostos de incidência de imposto de importação no direito brasileiro. 2015. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. pag. 147

<sup>181</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. Malheiros; São Paulo, 2001. Pag. 114 - 117

<sup>182</sup> PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, estaduais e municipais/ Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 9 ed. Ver. E atual. – porto Alegre: livraria do Advogado Editora, 2015. Pag. 35

<sup>183</sup> SEHN, Solon. Pressupostos de incidência de imposto de importação no direito brasileiro. 2015. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Pag. 222

Comum (TEC) do MERCOSUL. A TEC tem a intenção de desonerar produtos importados intrabloco e uniformizar as alíquotas aos produtos advindos de terceiros países ou bloco de países.<sup>184</sup>

O importador informa a classificação da mercadoria na Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM)<sup>185</sup> e o próprio sistema informatizado, o SISCOMEX, automaticamente, completa o campo da alíquota que está vigente.<sup>186</sup> Com isso, as previsões legais dos art. 153 § 1º CF/1988 e art. 21 do CTN, que permitem a alteração de alíquotas pelo Poder Executivo, ficam mais restritas. A moderação ocorre porque, nesse contexto, o Poder Executivo não pode mais alterar as alíquotas sozinho, mas deve acordar juntamente com os outros poderes do bloco a eventual alteração.

Porém, há exceções a TEC, é uma lista que permite mecanismos de ajuste de tarifas nacionais. No art. 2º do anexo IV do Tratado de Assunção, preceitua que, caso as importações de determinado produto causarem dano, ou ameaça de dano grave a seu mercado, e com isso sensível aumento, em um curto período, das importações do produto provenientes dos outros Estados Partes, o país importador solicitará ao Grupo Mercado Comum a realização de consultas com finalidade de eliminar essa situação.<sup>187</sup>

Por fim, vale salientar que, além da determinação da base de cálculo e da alíquota, há que providenciar também a conversão do valor da moeda estrangeira para reais.<sup>188</sup> Outra observação que é interessante ser feita é que, o pagamento do II no caso de importação de microempresa optante do SIMPLES NACIONAL<sup>189</sup>, por via terrestre de produtos advindos do Paraguai, poderem recorrer a tributação unificada. O pagamento é feito na data de Declaração de Importação, aplicando-se uma alíquota única de 42,25% sobre o preço da aquisição da

---

<sup>184</sup> HILÚ NETO, Miguel. Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações. São Paulo: Quartier Latin, 2003. Pag.240 – 241.

<sup>185</sup> Surgiu para padronizar a identificação dos produtos da TEC

<sup>186</sup> TREVISAN, Rosaldo. A internacionalização da disciplina do imposto de importação: contornos para uma regulação internacional da incidência. 2016. Dissertação (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016 Pag. 444

<sup>187</sup> Decreto 350/91 anexo IV, art. 2

<sup>188</sup> TREVISAN, Rosaldo. A internacionalização da disciplina do imposto de importação: contornos para uma regulação internacional da incidência. 2016. Dissertação (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016 Pag. 428

<sup>189</sup> Regime Especial de Unificação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o qual unifica o pagamento de diversos tributos.

mercadoria importada (18% relativo ao II, 15% ao IPI<sup>190</sup>, 7,60% ao COFINS,<sup>191</sup> e 1,65% ao PIS-Pasep-Importação), conforme a lei 11.898/09.<sup>192 193</sup>

---

<sup>190</sup> Imposto sobre Produtos Industrializados

<sup>191</sup> Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

<sup>192</sup> Lei que instituiu o Regime de Tributação Unificada na importação via terrestre de mercadorias precedentes do Paraguai.

<sup>193</sup> PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, estaduais e municipais/ Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 9 ed. Ver. E atual. – porto Alegre: livraria do Advogado Editora, 2015 Pag. 37

## CAPÍTULO 3 – TRIBUTAÇÃO DO *E-COMMERCE* E EXTRAFISCALIDADE

### 3.1. DESAFIOS TECNOLÓGICOS RECENTES E A TRIBUTAÇÃO

Com os avanços tecnológicos, é inevitável que diversas atividades passem a ocorrer por intermédio da tecnologia. Hoje, grande parte do desenvolvimento dessas atividades é realizada pela internet. A internet surgiu na década de 60, nas áreas de pesquisas militares norte-americanas, e depois foi aperfeiçoada por universidades e empresas. Ela se constitui de redes interligadas por um conjunto comum de protocolo de comunicação, que possibilita a um usuário de qualquer uma das redes se comunique ou utilize os serviços disponíveis.<sup>194</sup> Essa ferramenta tecnológica, denominada internet, permite que as pessoas tenham uma gama de possibilidades como pesquisa, divulgação de notícias, conectar-se com outras pessoas, realizar consultas, assistir aulas e até mesmo comprar e vender algo.

Apesar de ter surgido na década de 60, foi só em 1991, nos Estados Unidos, que houve a abertura comercial da internet e, assim, a possibilitando a disponibilização do comércio eletrônico por meio da rede mundial de computadores. No Brasil tal acontecimento deu-se em 1995.<sup>195</sup> As atividades de comércio realizadas pela internet é conhecida como *e-commerce*, abreviação do inglês “electronic commerce” que significa comércio eletrônico. Sendo assim, fica claro que o *e-commerce* é a atividade comercial exercida através da internet.<sup>196</sup> O comércio eletrônico é um dos principais pontos da revolução tecnológica da informação e comunicação na áreas econômica. Devido aos seus benefícios para a sociedade, espalhou-se rapidamente.<sup>197</sup> Desde seu início até a atualidade o *e-commerce* cresceu fortemente, em 2022 as vendas por meio da internet representou um faturamento de R\$ 262 bilhões.<sup>198</sup> É notável que, com o altíssimo faturamento e a grande movimentação de bens e dinheiro, surgem alguns desafios.

As transações de compras por meio virtual são cômodas, tendo em vista que, em regra, os bens encontram-se disponíveis para compra 24 horas por dia, todos os dias da semana

<sup>194</sup> BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Tributação no Comércio Eletrônico à luz da Teoria Comunicacional do Direito – Daniela de Andrade Braghetta – São Paulo: Quartier Latin, 2003. 126

<sup>195</sup> BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Tributação no Comércio Eletrônico à luz da Teoria Comunicacional do Direito – Daniela de Andrade Braghetta – São Paulo: Quartier Latin, 2003. Pag. 125 – 128.

<sup>196</sup> RAMADAS, João Olivier da Costa. A Tributação da Economia Digital o IVA no e-commerce. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa. Portugal, Porto. 2019. Pag. 19.

<sup>197</sup> NANEHKARAN, Yaser ahangari. Na Introduction To Eletronic Commerce. International Journal of Scientific and Technology Research Volume 2, ISSEUE 4, april 2013. Disponível em: <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=c51a85d16daea7260c91dbe55f6a14cb81ec0d70>. Acesso em 11 de jul. de 2023.

<sup>198</sup> . E-commerce Fatura R\$ 262 Bilhões em 2022. Disponível em: <https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/e-commerce-fatura-r-262-bilhoes-em-2022>. Acesso 05 de jun. de 2023

e podendo ser comprado de qualquer lugar e o objeto será entregue no endereço indicado ou pela internet mesmo, a depender do tipo do bem. Mas, há que destacar que essas relações que fogem do comércio tradicional ainda são incógnitas em relação a questões jurídicas, inclusive a tributação. Mesmo que as compras e vendas ocorram por meio de ambientes virtuais conhecidos como marketplace incidem diversos tributos nessas relações jurídicas. Alguns tributos que incidem são: o imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), Programa de integração Social (PIS), Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (CONFIS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e Imposto sobre Importação (II).

Sendo assim, é notável que, com a grande movimentação por meio do *e-commerce*, surge desafios, dentre esses, o de tributar tais relações. Essas transações comerciais são de interesses do Estado. O poder público está interessado em tributar essas relações comerciais e continuar arrecadando em situações de mercancia. Mas, devido a situações novas que surgem com esse meio de comercializar é que aparecem alguns obstáculos.

Alguns dos confrontos acerca da tributação no *e-commerce* é devido que: há situações nas quais é preciso tributar empresas que não tem presença física ou ativos no país; a natureza complexa das transações realizadas na economia digital; dificuldade em qualificar ativos, atividades e tipos de rendimento;<sup>199</sup> desafios na caracterização dos rendimentos auferidos em sede de tributação;<sup>200</sup> identificar e localizar os sujeitos passivos dos serviços eletrônicos também é algo difícil, pois não é fácil para os prestadores de serviços terem informações confiáveis de seus clientes.<sup>201</sup> Todas dificuldades do *e-commerce* se estendem também as questões tributárias internacionais de comércio eletrônico.

Logo, queda claro que tributar atividades que ocorrem por meio da internet tem seus percalços, porque, apesar dos benefícios, a economia digital traz também dificuldade em matéria legal e fiscal.<sup>202</sup> Não raro há situações onde emergem dúvidas sobre qual legislação aplicar, como e quando aplicar. Além disso, há também nebulosidades acerca dos contribuintes, responsáveis e credores. Por isso, se faz necessário estudos tributários sobre o *e-commerce*, em especial nas questões internacionais, pois mesmo que já existam estudos e legislações, devido

---

<sup>199</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. Os Desafios da Tributação da Economia Digital. In Tributação Internacional e Digitalização da Economia / Adriana Maria Lima de Brito. [et al], coordenado por Sergio de André Rocha - Belo Horizonte, MG: casa do Direito, 2022. Pag. 174.

<sup>200</sup> RAMADAS, João Olivier da Costa. A Tributação da Economia Digital o IVA no e-commerce. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa. Portugal, Porto. 2019. Pag. 15.

<sup>201</sup> RAMADAS, João Olivier da Costa. A Tributação da Economia Digital o IVA no e-commerce. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa. Portugal, Porto. 2019. Pag. 32

<sup>202</sup> RAMADAS, João Olivier da Costa. A Tributação da Economia Digital o IVA no e-commerce. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa. Portugal, Porto. 2019. Pag. 15.



as constantes mudanças, persistes diversas questões não esclarecidas sobre a tributação nessa forma de comércio.

### 3.2. O *E-COMMERCE*: CONCEITO E EVOLUÇÃO LEGISLATIVA NO BRASIL

O *e-commerce*, como já dito, é o comércio realizado por meio da internet, a característica primordial dessas transações é que elas ocorrem sem nenhum contato físico entre comprador e vendedor. Basta que haja uma conexão de internet para que o comprador tenha acesso ao site com o catálogo eletrônico de mercadorias e, depois da escolha, seja direcionado ao pagamento por meio de transferência eletrônica.<sup>203</sup> Segundo Nanekaran, o *e-commerce* pode ser definido como “Interaction between communication systems, data management systems and security, which because of them exchange commercial information in relation to the sale products or services [...]”, isso quer dizer que, o comércio eletrônico é a interação entre a comunicação e gerenciamento sistema de dados e segurança, no qual trocam informações comerciais em relação aos produtos e serviços dispostos a venda.<sup>204</sup>

Vale destacar que o *e-commerce* se divide em dois “tipo”, tem o comércio *on line* e o comércio *off line*. Na primeira ocasião, trata-se de comercialização de bens incorpóreos, ocasião em que a escolha, o pagamento e o recebimento do produto ocorre pela internet. Já na segunda circunstância, a internet é meio de comunicação, publicidade, escolha e pagamento, mas a entrega se vale de meios tradicionais, pois trata-se bens corpóreos, a entrega desses bens, em geral, se dá por meio do serviço de correio.<sup>205</sup>

Com o exposto até aqui, a definição sucinta de *e-commerce* é: a interação do sistema de comunicação e de gerenciamento de sistema de dados e segurança em que se trocam informações comerciais, são transações comerciais que utiliza-se da internet, de forma total ou parcial, para essas trocas. Tendo isso em mente, é perceptível a grande movimentação do *e-commerce* nos dias atuais. Desde algo básico até mais sofisticado podem ser comprados por

<sup>203</sup> BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Tributação no Comércio Eletrônico à luz da Teoria Comunicacional do Direito – Daniela de Andrade Braghetta – São Paulo: Quartier Latin, 2003. Pag. 124 – 125.

<sup>204</sup> NANEHKARAN, Yaser ahangari. Na Introduction To Eletronic Commerce. International Journal of Scientific and Technology Research Volume 2, ISSEUE 4, april 2013. Disponível em: <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=c51a85d16daea7260c91d8e55f6a14cb81ec0d70>. Acesso em 11 de jul. de 2023.

<sup>205</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Responsabilidade Tributária das Plataformas de Marketplace no Comércio Exterior Eletrônico. In Tributação Internacional e Digitalização da Economia / Adriana Maria Lima de Brito. [et al], coordenado por Sergio de André Rocha - Belo Horizonte, MG: casa do Direito, 2022. Pag. 648.

meio da internet. Milhares de interações comerciais ocorrem todos os dias, e com os avanços da tecnologia, o e-commerce detém uma boa parcela dessas transações.

Com o surgimento e a expansão desse meio de comércio, tornou-se necessário criar legislações para regular essas relações. No Brasil, não poderia ser diferente, e o Estado, cumprindo seu papel de administrar, criou leis acerca do tema. A primeira lei a tratar especificamente do *e-commerce* no Brasil foi o Decreto nº 7.962/2013, que regulamenta a Lei nº 8.078/99 (Lei de proteção e Defesa do Consumidor) para dispor sobre a contratação no comércio eletrônico. Posteriormente, depois também Emenda Constitucional nº 87/ 2015<sup>206</sup>, que esclarece pontos sobre o ICMS e o diferencial de alíquotas entre estados que, apesar de não ser específica para o e-commerce, serviu bastante para ordenar as relações jurídicas desse tipo. Além disso, o e-commerce é regulado também pelo Código Civil e o Código de Defesa do Consumidor, a lei nº 12.965/2014 (Lei Marco Civil na Internet), a Lei 12.741/2012 (Lei da transparência) e a Lei nº 13.709/2018 (Lei Geral de Proteção de Dados), que tratam em alguns pontos assuntos acerca do *e-commerce*.

No âmbito das leis estaduais, em São Paulo, há a Lei nº 13.918/2009, que dispõe sobre a comunicação eletrônica entre a Secretaria da Fazenda e o sujeito passivo dos tributos estaduais, alterando a Lei nº 6.374, de março de 1989, que institui o Imposto Sobre Operações Relativas à circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências correlatas.<sup>207</sup> Na referida lei, a previsão é que os prestadores de serviços relacionados ao e-commerce sejam obrigados a entregar a relação de operações comerciais de seus clientes que envolvam a circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.<sup>208</sup> Tudo isso, visando uma melhor interação e fiscalização tributária.

Mas, apesar de todos esses desafios e questões, a tributação do *e-commerce* e regras não podem ultrapassar as regras estabelecidas pela CF/ 88.<sup>209</sup> Isso significa que, todos os regramentos sobre o *e-commerce* necessitam estarem apoiados na Carta maior, e os tributos constitucionalmente previstos são suficientes para abranger as operações de comércio

---

<sup>206</sup> CF, artigo 155 § 2º VII e VIII.

<sup>207</sup> Lei 13.918, de 22 de dezembro de 2009

<sup>208</sup> SÃO PAULO (estado). Portal da Fazenda de São Paulo. Sobre o Comércio Eletrônico. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/comercio-eletronico>. Acesso em 10 de jun. de 2023.

<sup>209</sup> BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Tributação no Comércio Eletrônico à luz da Teoria Comunicacional do Direito – Daniela de Andrade Braghetta – São Paulo: Quartier Latin, 2003. Pag. 138.

realizadas através da internet, devendo apenas serem adaptados as particularidades desses casos.

Com isso, é notável que o Estado deve estar atento e disposto a entender o *e-commerce* para buscar soluções práticas, inteligentes e viáveis que atendam a dinâmica tributária nessa forma de comercialização.

### 3.3. *E-COMMERCE*, IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO E ISENÇÕES

Como já mencionado, alguns tributos incidem nas atividades de *e-commerce*, incluindo o imposto sobre a importação quando a transação envolve importar mercadorias de outros países. No Brasil, há tratativas para melhor regular esse imposto como as já citadas no segundo capítulo<sup>210</sup> do presente estudo, mas adentrado mais em certas particularidades, há que se destacar o Decreto lei nº 1.804/1980 e a Portaria nº 156/1999.

A portaria nº 156/1999 do Ministério da Fazenda estabelece requisitos e condições para a aplicação do Regime de Tributação Simplificada (RTS) instituído pelo decreto lei nº 1.804/1980<sup>211</sup>. A previsão na referida Portaria é que o RTS pode ser utilizado no despacho aduaneiro de importação de bens integrantes de remessa postal ou de encomendas aéreas internacionais no valor de US\$ 3.000,00 (três mil dólares) ou valor equivalente em outra moeda. Esse bem pode ser destinado a pessoas físicas ou jurídica, sendo necessário o pagamento do II calculado com a alíquota de 60% (sessenta por cento), independente da classificação tarifária do bem. Nesse mesmo dispositivo, é previsto a alíquota 0% (zero por cento) do II para medicamentos no valor limite de US\$ 10.000,00, (dez mil dólares) e isenção do II em remessa postal internacional no valor de US\$ 50,00(cinquenta dólares).

Apesar da Portaria nº156/1999 mencionar a isenção de US\$ 50,00 (cinquenta dólares) para importações, o Decreto-Lei nº 1.804/80 afirma que remessas postais de até US\$ 100,00 (cem dólares) são isentas do II. Com diferença nesses dois dispositivos, muitos casos foram levados à justiça. A taxaço de mercadorias com valores entre US\$ 50,00 e US\$ 100,00 são as que mais geram discussões judiciais.

#### 3.3.1. Jurisprudência Do Imposto sobre a Importação Aplicável a Isenção no *E-commerce*

<sup>210</sup> Capítulo 2º. Tópico 2.3 O Imposto de Importação: Noções Gerais

<sup>211</sup> Decreto-lei que dispõe sobre a tributação simplificada de remessas postais.

Algumas empresas de comércio eletrônico têm seu destaque, dentre essas, as três principais empresas de *e-commerce* asiáticas que operam no Brasil são Shoppe, Aliexpress e Shein.<sup>212</sup> Com a grande atuação dessas empresas no país e com os desafios advindos do comércio eletrônico, surgiram algumas controvérsias sobre a temática tributária.

A Shoppe, Shein e Ali express são *marketplaces* de origem asiáticas que têm atraído o público brasileiro cada vez mais para consumir o produtos disponíveis nelas, com grande busca por bens de menor monta. Todas as importações, salvo algumas exceções são taxadas com alguns tributos, inclusive o II. As exceções são as já mencionadas, que são: as isenções de bens de valor inferior a US\$ 50,00, no caso de levar-se em consideração a Portaria do ministério da fazenda, e de US\$ 100,00, se considerar o Decreto-Lei. Com esse impasse, dúvidas surgiram e muitos casos foram judicializados, com o objetivo de tratar essas questões. A seguir, tem-se alguns casos dessas três empresas que foram para a justiça.

#### 3.3.1.1. Caso Shopee

O caso em questão é a respeito de um de reexame necessário de sentença que concedeu a segurança para afastar a exigibilidade do imposto de importação com liberação do produto sem o pagamento do tributo, junto à agência dos correios Alvorada/RS. Nesse caso específico, a compra foi realizada pelo portal eletrônico *Shopee* no valor de R\$ 235,28 (duzentos e trinta e cinco reais e vinte e oito centavos), correspondente a US\$ 41,79 (quarenta e um dólares e setenta e nove centavos). A sentença que concedeu a isenção foi mantida, com base no Decreto-lei 1.804/80, o qual afirma que a isenção é de US\$ 100,00.

A emenda do referido julgado é:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ISENÇÃO. REMESSA POSTAL. DECRETO-LEI N.º 1.804/1980. PORTARIA MF N.º 156/99 E IN SRF N.º 96/99. ILEGALIDADE. 1. Conforme disposto no Decreto-Lei nº 1.804/80, art. 2º, II, as remessas de até cem dólares, quando destinadas a pessoas físicas, são isentas do Imposto de Importação. 2. A Portaria MF 156/99 e a IN 096/99, ao reduzir o valor para cinquenta dólares e exigir que tanto o remetente quanto o destinatário sejam pessoas físicas, restringiram o disposto no Decreto-Lei nº 1.804/80. 3. Não pode a autoridade administrativa, por intermédio de ato administrativo, ainda que normativo, extrapolar os limites claramente estabelecidos em lei, uma vez que se encontra vinculada ao princípio da legalidade.

<sup>212</sup> . Aliexpress, Shein e Shopee: Imposto deve ser pago pelo cliente, e não pela empresa. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/aliexpress-shein-e-shopee-imposto-deve-ser-pago-pelo-cliente-e-nao-pela-empresa/>. Acesso 13 de jun. de 2023.

(TRF-4 - REMESSA NECESSÁRIA CÍVEL: 50389231220204047000, Relator: ADRIANE BATTISTI, Data de Julgamento: 15/07/2022, SEGUNDA TURMA)<sup>213</sup>

No caso em tela, o entendimento é que a Portaria extrapola as questões legais, tendo em vista que a portaria não está vinculada ao que estabelece o Decreto-Lei. Além desse, há outros julgados no mesmo sentido de considerar que a isenção é até os US\$ 100,00.

### 3.3.1.2. Caso Ali Express

Nesse caso específico, a parte autora adquiriu um produto advindo do exterior no valor de US\$ 21,55, por meio do site *Aliexpress*, efetuou o pagamento no valor de R\$ 71,39. Portanto, dentro do quadrante de isenção da Portaria 156/80. Nesse caso é que a julgadora entende que o artigo 2º, do Decreto-Lei n. 1.804/80, ao atribuir competência ao Ministério da Fazenda para fixar as alíquotas especiais e também para dispor sobre a isenção do imposto sobre a importação dos bens de valor de até cem dólares está de acordo com CF/88. A questão que merece uma melhor atenção é em relação a Portaria MF nº 156/99 e a Instrução Normativa da Receita Federal nº 096/99, se elas poderiam diminuir o valor de US\$ 100 (cem dólares) para US\$ 50,00 (cinquenta dólares), para fins de isenção. Nesta perspectiva ela traz, o artigo 2º do Decreto-Lei n. 1.084/80 dispõe:

Art. 2º - O Ministério da Fazenda, relativamente ao regime de que trata o art. 1º deste decreto-Lei [...] poderá:

I - dispor sobre a isenção do imposto sobre a importação dos bens contidos em remessas de valor DE ATÉ cem dólares norte americanos, ou o equivalente em outras moedas, quando destinados a pessoas físicas.

Afirma ela que, de acordo com o Decreto-Lei, o Ministério da Fazenda foi atribuído o poder discricionário para que, em função da natureza regulatória do Imposto de Importação, fosse possível modular o valor de isenção, até o limite de US\$ 100 (cem dólares). O entendimento é que, é possível dispor sobre isenção de até cem dólares, ou seja, a portaria pode tratar de isenção abaixo desse patamar, até por questão de interpretação gramatical e lógica. E mais, ela afirma que se se trata de tributo extrafiscal, cuja finalidade busca alterar o comportamento do contribuinte, seja elevando ou diminuindo a alíquota dentro do limite da lei, seria absolutamente incongruente estabelecer valor fixo. Ressalta também que a interpretação literal não determina que o valor de isenção deva ser invariável e inflexível a cem dólares, mas que estabeleceu apenas um limite que pode ser reduzido, e que em nenhum

---

<sup>213</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região) TRF-4 - REMESSA NECESSÁRIA CÍVEL: 50389231220204047000, Relator: ADRIANE BATTISTI. Rio Grande do Sul, 15/07/2022, SEGUNDA TURMA. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/1729572402/inteiro-teor-1729572403>. Acesso em 02 de jul. De 2023

momento impede a redução desse montante, até porque não teria lógica a lei estipular regra de delegação normativa se o valor fosse fixo, sem possibilidade de ser flexível.

Com isso, a Ementa foi:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. REMESSA POSTAL. ISENÇÃO. VALOR INFERIOR A CEM DÓLARES. SENTENÇA DE PARCIAL PROCEDÊNCIA. RECURSO DA UNIÃO.

(TRF-3 - RI: 00304023220154036301 SP, Relator: JUIZ(A) FEDERAL MAIRA FELIPE LOURENCO, Data de Julgamento: 22/03/2018, 11ª TURMA RECURSAL DE SÃO PAULO, Data de Publicação: e-DJF3 Judicial DATA: 10/04/2018)

A decisão foi parcialmente procedente, pois o bem no caso tinha valor inferior a US\$ 50, e assim sendo isento dentro dos limites das duas regras. Mas, a ressalva é que importações futuras não merece ser acolhida se o pedido de isenção for com base no DL 1.084/80 buscando a isenção de U\$ 100,00 (cem dólares). Como já reprisado anteriormente, a magistrada entende que a isenção para remessa de valores pode ser de até 100 dólares e não necessariamente 100 dólares, e que atualmente a isenção apenas ocorre para importação abaixo de U\$ 50,00.<sup>214</sup>

### 3.3.1.3. Caso Shein

Agora, o caso em comento é um Mandado de Segurança (MS) da 10ª Vara Cível Federal de São Paulo. A parte autora impetrou o MS em face do diretor da empresa brasileira de correios e telégrafos do setor de remessas postais internacionais de São Paulo e do superintendente regional da Receita Federal do Brasil em São Paulo. O objetivo era a concessão de medida liminar para determinar a suspensão da cobrança relativa ao imposto de importação, multa e taxa, dentre outros, além do pedido de proceder com o desembaraço das mercadorias adquiridas pela impetrante.

A impetrante relatou que realizou a compra pelo site *Shein.com*, no valor total de R\$239,99, e que as mercadorias quais foram tributadas pela Receita Federal, e cuja liberação estava condicionada ao pagamento de imposto de importação, com alíquota de 60%, totalizando o valor de R\$167,98 somado ao despacho postal de R\$15,00. A impetrante

---

<sup>214</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (3 Região). TRF-3 - RI: 00304023220154036301 SP, Relatora: Juíza Federal Maira Felipe Lourenco. São Paulo, 22/03/2018, 11ª TURMA RECURSAL DE SÃO PAULO. e-DJF3 Judicial DATA: 10/04/2018). Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/877132183/inteiro-teor-877132203>. Acesso em 20 de jun. 2023.

apresentou pedido de revisão, questionando a legalidade da cobrança, uma vez que o produto, objeto do desembaraço aduaneiro, seria “isento” de imposto de importação, com base no art. 2º, II do Decreto 1.804/80, pois se trata de compra com valor inferior a US\$100,00. O pedido foi julgado parcialmente procedente, mas foi mantida a tributação, com base na Portaria nº 156/99, considerando tratar-se de compra com valor superior a US\$50,00.

No julgamento do MS, em sede liminar, a magistrada não deferiu o desembaraço aduaneiro por meio do pedido liminar afirmando não ser possível o desembaraço das mercadorias em sede de liminar, consoante a norma do § 2º do artigo 7º da Lei nº 12.016/09, que disciplina o mandado de segurança, ela veda a concessão de medida emergencial que tenha por objeto: compensação de tributos, entrega de mercadorias e bens provenientes do exterior, reclassificação ou equiparação de servidores públicos, e concessão de aumento ou extensão de vantagens ou pagamento de qualquer natureza. E Com relação à isenção fiscal, ela julgou que: a partir da leitura do inciso II do artigo 2º do Decreto-lei n.º 1.804/80, verifica-se que o legislador optou por conceder uma isenção fiscal relativa ao imposto de importação sobre bens destinados a pessoas físicas, cuja remessa seja de até US\$ 100,00 (cem dólares americanos) ou o equivalente em outra moeda, mas por sua vez, o Ministério da Fazenda, ao regulamentar o Decreto-lei n.º 1.804/80, editou a Portaria MF n.º 156, de 24 de junho de 1999, que dispõe em seu artigo 2º, § 2º que "os bens que integrem remessa postal internacional no valor de até US\$ 50,00 [...] serão desembaraçados com isenção do Imposto de Importação, desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas".

Ainda afirmou a magistrada que, dos autos, não houve a descrição dos produtos importados, a comprovação do valor dos produtos, tampouco ficou comprovado que o remetente é pessoa física. Mas, que da leitura da petição inicial, verificava-se o oposto, porque tratar de compra internacional e a impetrante não trouxe aos autos qualquer elemento que pudesse, de fato, infirmar a cobrança em questão, de modo que deveria prevalecer a tributação determinada pela autoridade alfandegária. Assim, a decisão foi para negar o pedido liminar.<sup>215</sup> O acordão utilizado como parâmetro para a referida decisão foi:

ADMINISTRATIVO. MANDADO DE SEGURANÇA. REMESSA POSTAL INTERNACIONAL. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. AUSÊNCIA DE PROVA DE QUE O REMETENTE É PESSOA FÍSICA E DO VALOR DO PRODUTO. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. PREVALÊNCIA DO VALOR ARBITRADO PELA AUTORIDADE ALFANDEGÁRIA. 1. Rejeitada a alegação de ilegitimidade

---

<sup>215</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (3 região). – Mandado de Segurança Cível Nº 5007298-05.2019.4.03.6100. Relatora: Noemi Martins de Oliveira Órgão. São Paulo, 17/05/2019. 10ª vara cível Federal de São Paulo. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/1250241064/inteiro-teor-1250241065>. Acesso em 02 de jul. de 2023

passiva da ECT, por se tratar de causa relativa à tributação em remessa postal internacional, regida pelo Decreto n.º 1.789/96. 2. O mandado de segurança objetiva a liberação de bem, recebido via postal, sem o recolhimento de qualquer tributo. 3. A Portaria MF n.º 156/99, no artigo 1.º, § 2.º, determina a isenção do imposto de importação sobre os bens de remessa postal internacional, no valor de até US\$ 50,00 (cinquenta dólares) desde que o remetente e o destinatário sejam pessoas físicas. 4. Não há prova pré-constituída de que o remetente é pessoa física. Nem sobre o valor do produto. 5. A Receita Federal, por ocasião da fiscalização aduaneira, reavaliou os bens para US\$ 250,00 (duzentos e cinquenta dólares). 6. No caso concreto, sem a prova das alegações da impetrante, pelo princípio da legalidade, há de prevalecer a valoração determinada pela autoridade alfandegária. 7. Matéria preliminar rejeitada. Apelação e remessa oficial providas. (TRF3 - Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 338155 XXXXX-56.2011.4.03.6100, DESEMBARGADOR FEDERAL FÁBIO PRIETO, SEXTA TURMA, e-DJF3 Judicial 1 DATA:07/06/2017)<sup>216</sup>

De acordo com o exposto, no caso em análise e no caso em que serviu de fundamento para sua decisão, é visível que o valor a ser considerado para isenção é de abaixo de US\$ 50,00.

#### 3.3.1.4. Decisão do Superior Tribunal de Justiça

Com a divergência de interpretação, é notável que as questões sobre as importações de pequeno valor e a isenção do II não estavam alinhadas, resultando em muitos entendimentos diferentes. A população, que já tanto paga impostos, não pode ficar sem uma resposta direta e clara de quais são suas obrigações tributárias. Assim sendo, coube ao Superior Tribunal de Justiça (STJ) decidir e tentar pacificar essa questão. O entendimento da Corte é que esse valor de US\$ 100,00 previsto no Decreto- Lei é um teto para a isenção, e que o Ministério da Fazenda tem o poder para determinar valor menor como é o caso da isenção prevista na Portaria.<sup>217</sup> A decisão foi Recurso Especial n.º 1.736.335- SC.<sup>218</sup>

RECURSO INTERPOSTO NA VIGÊNCIA DO CPC/2015. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. SÚMULA N. 284/STF. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. REGIME DE TRIBUTAÇÃO

<sup>216</sup> Citada na decisão do Mandado de segurança Cível. Órgão Julgador 10ª vara cível Federal de São Paulo do Tribunal Federal da 3ª Região) Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/1250241064/inteiro-teor-1250241065>. Acesso em 02 de jul. de 2023

<sup>217</sup> SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Isenção de Imposto de Importação em Remessas Postais para Pessoa Física Pode Ser Fixada Abaixo de US\$ 100. Disponível em: [https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2019/2019-03-27\\_06-56\\_Isencao-de-Imposto-de-Importacao-em-remessas-postais-para-pessoa-fisica-pode-ser-fixada-abaixo-de-US-100.aspx](https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias-antigas/2019/2019-03-27_06-56_Isencao-de-Imposto-de-Importacao-em-remessas-postais-para-pessoa-fisica-pode-ser-fixada-abaixo-de-US-100.aspx). Acesso 01 de jul. de 2023

<sup>218</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (STJ - REsp n.º 1.736.335-SC 2018/0089282-8, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 19/02/2019, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJE: 26/02/2019). Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1794785&num\\_registro=201800892828&data=20190226&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1794785&num_registro=201800892828&data=20190226&formato=PDF). Acesso 01 de jul. de 2023



SIMPLIFICADA. ISENÇÃO. REMESSA POSTAL. ART. 1º, §2º, PORTARIA MF N.º 156/99 E ART. 2º, §2º, IN/SRF N. 96/99. LEGALIDADE PERANTE OS ARTS. 1º, §4º E 2º, II, DO DECRETO-LEI N.º 1.804/1980.

De acordo com o entendimento jurisprudencial da Corte Superior, a isenção ser fixada em bens avaliados em até US\$ 50,00 (cinquenta dólares) é válida. Além disso, é válido destacar que, para o Governo Federal, a isenção prevista na Portaria n° 156/99 somente é válida se essa importação não caracterizar fins comerciais, ou seja, mesmo que a transação ocorra entre pessoas físicas, se for operação comercial, o remetente é tido como pessoa jurídica e afasta-se a isenção aplicada aos cinquenta dólares.<sup>219</sup>

Mas, apesar do entendimento pelo STJ ser o da isenção de até US\$ 50,00, ainda persistem decisões judiciais que vão em sentido contrário desse entendimento.

#### 3.4. PEQUENAS IMPORTAÇÕES E DESAFIOS ENFRENTADOS

Mesmo que o valor a ser considerado agraciado com a isenção seja de até US\$ 50,00 e não de US\$ 100,00, a problemática dessa isenção do imposto de importação é que as compras internacionais aumentaram freneticamente e, com isso, muitas pessoas consumindo bens de valores que se enquadram na isenção. Vários comerciantes pequenos atuam pelo *marketplaces* vendendo produtos que enquadram-se como isentos, o que resultou na erosão tributária e a competição agressiva com as formas tradicionais de comércio.<sup>220</sup>

A erosão tributária é devido à grande quantidade de comercialização de bens, mesmo que de pequeno valor, que não são tributados. Quando leva-se em consideração o montante final dessas diversas transações, resulta em um abalo aos cofres públicos. A competição agressiva ao comércio tradicional é que, devido a esses produtos estarem isentos, o valor para adquiri-los é menor que os produtos concorrentes nacionais (que são tributados com uma grande gama de tributos).

As organizações internacionais como a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), defende a redução e eliminação dos limites de isenções das importações de baixo valor. Essas importações de pequeno valor são conhecidas como

---

<sup>219</sup> RECEITA FEDERAL. Não Tributação. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/remessas-postal-e-expressa/topicos/nao-tributacao>. Acesso 02 de jul. de 2023

<sup>220</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Responsabilidade Tributária das Plataformas de Marketplace no Comércio Exterior Eletrônico. In Tributação Internacional e Digitalização da Economia / Adriana Maria Lima de Brito. [et al], coordenado por Sergio de André Rocha - Belo Horizonte, MG: casa do Direito, 2022. Pag. 651

‘camelô eletrônico’ e são um problema global.<sup>221</sup> Esse tipo de importação gera problemas na arrecadação tributária, porque impedem do Estado tributar relações jurídicas que se enquadram como tributáveis. Devido às isenções, há também os dribles para fugir da fiscalização e possível tributação, situação na qual pode ter fracionamento de remessas para que cada pacote também possa ter um valor que caiba na isenção, além de remessas comerciais declaradas como presentes e subavaliação dos bens para que o valor declarado se enquadre na isenção<sup>222</sup>. Tudo isso dificulta e prejudica a justa tributação.

Com a facilidade de se desvencilhar da tributação, esses produtos chegam ao consumidor bem mais em conta que os similares concorrentes nacionais, o que gera uma preocupante concorrência agressiva com o comércio varejista e também com os trabalhadores.<sup>223</sup> O comércio nacional sofre com essa fortíssima concorrência de mercadorias importadas, que chegam ao país com o preço mais competitivo por diversos fatores, como a mão de obra barata de alguns países no qual esses bens são fabricados e a ausência de tributação. Devido esses fatores, o número de procura e compras dos produtos nacionais caem, o que gera uma cadeia de desequilíbrio econômico, como o enfraquecimento do comércio nacional, fechamento de fabricas e desemprego.

Levando em conta todas essas questões, é notável a importância de regular melhor as questões tributárias do *e-commerce*, em destaque para o II, valioso imposto no sistema tributário brasileiro, porque além de arrecadar, é instrumento regulatório. No entanto, nessa história há três lados a se analisar: o consumidor que quer melhor custo benefício e já tem que arcar com a carga tributária pesada; os empresários do Brasil querem acabar com a concorrência “desleal” e as empresas estrangeiras que não querem perder o grande público brasileiro de consumo. Devido a demanda por melhor regulamentar essa situação, que estava ficando insustentável do ponto de vista estatal, medidas recentes foram tomadas.

---

<sup>221</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Reponsabilidade Tributária das Plataformas de Marketplace no Comércio Exterior Eletrônico. In Tributação Internacional e Digitalização da Economia / Adriana Maria Lima de Brito. [et al], coordenado por Sergio de André Rocha - Belo Horizonte, MG: casa do Direito, 2022. Pag. 648.

<sup>222</sup>RAMADAS, João Olivier da Costa. A Tributação da Economia Digital o IVA no e-commerce. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa. Portugal, Porto. 2019. Pag. 46

<sup>223</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Reponsabilidade Tributária das Plataformas de Marketplace no Comércio Exterior Eletrônico. In Tributação Internacional e Digitalização da Economia / Adriana Maria Lima de Brito..[et al], coordenado por Sergio de André Rocha - Belo Horizonte, MG: casa do Direito, 2022. Pag. 652

### 3.5. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO RECÉM ADOTADO NO *E-COMMERCE* (BRASIL)

Com essas novas questões surgidas em meio a tantas mudanças, é necessário pensar em meios para harmonizar as relação comerciais, sobretudo no que se refere à tributação. A tributação é atividade necessária do Estado, pois é por meio dela que o governo arrecadar fundos para arcar com suas despesas e manter as atividades essenciais. Sendo as relações comerciais virtuais ou tradicionais, há incidência de tributos, incluindo nesses os referentes as atividade de importação de bens. Logo, queda evidente que é de competência da administração pública permitir a competitividade do mercado virtual, seja ele interno ou externo, e criar um formato tributário que possibilite o pleno desenvolvimento das atividades econômicas atentando sempre aos princípios que regem a tributação e a ordem econômica.<sup>224</sup>

O Estado buscando o equilíbrio econômico e do mercado interno, viu-se na obrigação de tomar medidas para melhor administrar essas pequenas importações. Para pôr em pratica tal pretensão, o governo federal anunciou a criação da Portaria n° 612/2023 do ministério da Fazenda. Essa Portaria veio para alterar a Portaria 156/1999, o novo texto traz que:<sup>225</sup>

Art. 1º A Portaria MF n° 156, de 24, de junho de 1999, passa a vigorar com a seguinte alteração:

"Art. 1º-B. O regime de que trata o art. 1º poderá ser utilizado no despacho aduaneiro de importação de bens adquiridos por meio de empresa de comércio eletrônico que participe de programa de conformidade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, instituído na forma da legislação específica.

§ 1º Para fins do disposto no caput, consideram-se empresa de comércio eletrônico, a empresa nacional ou estrangeira, que utilize plataformas, sites e meios digitais de intermediação de compra e venda de produtos, por meio de solução própria ou de terceiros.

§ 2º Fica reduzida para 0% (zero por cento) a alíquota do Imposto de Importação incidente sobre os bens integrantes de remessa postal ou de encomenda aérea internacional no valor de até US\$ 50,00 (cinquenta dólares dos Estados Unidos da América), ou o equivalente em outra moeda, destinados a pessoa física, desde que as empresas a que se refere o § 1º atendam aos requisitos do programa de conformidade de que trata o caput, inclusive o recolhimento do tributo estadual incidente sobre a importação.

§ 3º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil deverá elaborar relatórios bimestrais de avaliação do programa de conformidade referido no caput, com vistas a:

I - monitorar a adesão;

II - apontar os resultados obtidos; e

III - propor alteração da alíquota diferenciada de que trata o § 2º, conforme o caso."

(NR)

<sup>224</sup> BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Tributação no Comércio Eletrônico à luz da Teoria Comunicacional do Direito – Daniela de Andrade Braghetta – São Paulo: Quartier Latin, 2003. Pag. 126

<sup>225</sup> BRASIL. Ministério da Fazenda. Portaria MF n° 612, de 29 de junho de 2023. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=131703#2446542>. Acesso em 07 de jul. de 2023

Art. 2º Esta Portaria Normativa será publicada no Diário Oficial da União e entrará em vigor em 1º de agosto de 2023.

Com isso, o Regime de Tributação Simplificada para bens adquiridos pelo e-commerce fica condicionado que a empresa de comércio eletrônico participe do programa de conformidade da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Além disso, ficou estabelecido também a alíquota de 0% (zero por cento) do II para bens integrantes de remessa postal ou encomenda aérea internacional que tenham o valor de até US\$ 50 (cinquenta dólares), destinados a pessoa física, desde que a empresa de *e-commerce* atendam aos requisitos do mencionado programa de conformidade, inclusive o recolhimento do tributo estadual (ICMS) incidente sobre a importação.<sup>226</sup> Essa nova norma também exemplifica que o que será considerado comércio eletrônico.

Porém, antes da edição da referida Portaria, houve declarações do Ministro da Fazenda que as isenções de mercadorias até US\$ 50 acabariam além de outras medidas a serem adotadas para evitar que esses bens adentrassem no país sem pagar impostos<sup>227</sup>. Após o anúncio dessas medidas, as gigantes do *marketplace*, como a *Shein*, implementaram nos seus termos de condições de uso, cláusulas que afirmam que é de inteira responsabilidade do adquirente os ônus relativos a aduana, frisando assim de quem é a real responsabilidade.

Em seus termos e condições de uso, as empresas passaram a informar que o consumidor é o responsável pelo pagamento dos tributos e não elas. A exemplo, o ponto 2.7 dos termos e condições da *Shein* afirma que:<sup>228</sup>

**2.7 compras internacionais e alfândegas.** com relação a produtos comprados por você diretamente de fora do Brasil, você poderá estar sujeito à incidência de impostos sobre importação e circulação de bens, taxas de homologação e despesas de remessa postal dos correios, conforme legislação aplicável. Todas as taxas de liberação alfandegária são de sua responsabilidade e não temos controle sobre essas taxas.

Com a Portaria nº 612/2023, deu-se também a edição da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 2.146, de 29 de junho de 2023, a qual altera a Instrução Normativa RFB nº 1.737, de 15 de setembro de 2017, e a Instrução Normativa RFB nº 2.124, de 16 de

---

<sup>226</sup> PORTARIA MF nº 612, de 29 de junho de 2023 Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=131703#2446542>. Acesso em 07 de jul. de 2023.

<sup>227</sup> MENDES, Diego. Fazenda confirma fim da isenção tributária para encomendas internacionais de até US\$ 50. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/fazenda-confirma-fim-da-isencao-tributaria-para-encomendas-internacionais-de-ate-us-50/>. Acesso em 15 de jun. de 2023

<sup>228</sup> SHEIN. Termos e Condições de usuários da SHEIN. Data de vigência: 07 de abril de 2023. Disponível em: <https://br.shein.com/Terms-and-Conditions-a-399.html>. Acesso em 14 de jun. de 2023

dezembro de 2022, para dispor sobre o controle aduaneiro das remessas internacionais.<sup>229</sup> As inovações trazidas que aqui cabem destacar são: a instituição do programa de remessa para maior agilidade ao fluxo de comércio exterior e promover ao cumprimento da legislação tributária aduaneira. A adesão a esse programa é voluntária.

As empresas de *e-commerce* poderão ser certificadas no Programa Remessa Conforme, desde que atendam aos critérios, dentre esses: possuam contrato firmado com os Correios ou empresa de courier no qual conste, dentre as obrigações por parte das empresas de comércio eletrônico e: a) forneçam tempestivamente todas as informações necessárias ao registro da Declaração de Importação de Remessa (DIR) antecipada à chegada ao País do veículo transportador da remessa; e b) repassem os valores dos impostos cobrados do destinatário para o responsável pelo registro da DIR no Siscomex Remessa. As empresas também devem comprometer-se a conformidade tributária e aduaneira, bem com o combate ao descaminho e ao contrabando, em especial, à contrafação e manter política de admissão e de monitoramento de vendedores cadastrados na empresa.

O tratamento diferenciado mencionado que essas empresas terão compreende: parametrização antecipada da DIR; processamento prioritário do despacho; redução do percentual de seleção de declarações de importação para canais de conferência aduaneira, em relação aos demais declarantes; divulgação do nome da empresa de comércio eletrônico com o selo no sítio da Receita Federal do Brasil na Internet e; designação de um servidor da RFB responsável pela comunicação, que atuará como ponto de contato com o objetivo de esclarecer dúvidas das empresas relacionadas ao Programa e aos procedimentos aduaneiros.

As alterações aqui tratadas entrará em vigor a partir de 1º de agosto de 2023.

### 3.6. A EXTRAFISCALIDADE DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO E O *E-COMMERCE*

O imposto de importação é de caráter extrafiscal, sendo assim, ele é utilizado de acordo com a conveniência da política econômica para incentivar ou desestimular o

---

<sup>229</sup> BRASIL. Diário Oficial da União. Ministério da Fazenda – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução normativa da Receita Federal do Brasil nº 2.146, de 29 de junho de 2023 Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-rfb-n-2.146-de-29-de-junho-de-2023-493186915>. Acesso em 07 de jul. de 2023.

consumo.<sup>230</sup> As medidas tomadas são para tentar sanar os problemas advindos desse comércio internacional tão forte que se criou a partir do *e-commerce*. As dificuldades enfrentadas, incluindo a diminuição das arrecadações do Imposto sobre a Importação, o Imposto sobre Produtos Industrializados (os bens beneficiados com o Regime de Tributação Simplificada estão isentos desse imposto também) e ICMS, abalam também o comércio brasileiro, uma vez que os brasileiros estão comprando mais do exterior em detrimento do mercado nacional.

As ferramentas tecnológicas advindas das plataformas do *e-commerce*, os *marketplaces*, permitiram inovações no comércio internacional eletrônico de bens corpóreos com uma intensidade nunca vista. Houve o aumento da capacidade do consumidor comprar do exterior e das empresas venderem para qualquer lugar.<sup>231</sup> As importações de bens devem atender-se as regras atribuídas a essa atividade, e as importações advindas do *e-commerce* devem também respeitar essas regras gerais e, agora, as novas mudanças advindas da Portaria nº 612/2023. As medidas adotadas nessa Portaria foi visando adaptar-se à nova realidade trazida pela tecnologia e evitar as fraudes fiscais.

A extrafiscalidade tributária é mecanismo do Estado regular, essa regulação pode ser social, econômica, política ou de outras áreas<sup>232</sup>, ela se faz essencial para harmonizar as relações. O comércio eletrônico traz impactos em várias áreas sociais e, por isso, deve ser melhor regulado e tributado de forma eficiente e justa. Para que a harmonia aconteça, o Estado precisa atuar com medidas que interfiram direta ou indiretamente na sociedade, e assim as medidas extrafiscais tributárias entram em ação. O imposto sobre a importação sendo de visivelmente um imposto extrafiscal, é instrumento pelo qual o Estado busca lidar com várias questões.

Uma das principais tratativas e problemáticas que envolvem o *e-commerce* é a respeito do volume de bens de pequeno valor. As pequenas compras que se encaixavam na isenções de 50 dólares, que agora passará a ter alíquota zero, é uma parte do todo que envolve as importações. A alteração e definição de alíquota de 0% (zero por cento) é uma marca forte do caráter extrafiscal do II, pois até mesmo aqueles bens de pequeno valor poderão ter alíquotas alteráveis, pois agora não há que se falar mais em isenção.

---

<sup>230</sup> BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Tributação no Comércio Eletrônico à luz da Teoria Comunicacional do Direito – Daniela de Andrade Braghetta – São Paulo: Quartier Latin, 2003. Pag. 145

<sup>231</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Responsabilidade Tributária das Plataformas de Marketplace no Comércio Exterior Eletrônico. In Tributação Internacional e Digitalização da Economia / Adriana Maria Lima de Brito..[et al], coordenado por Sergio de André Rocha - Belo Horizonte, MG: casa do Direito, 2022. Pag. 647.

<sup>232</sup> CORRÊA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: -, 1964. Pag. 51

O II ser um imposto extrafiscal é muito importante para que o Estado tenha um meio de manter o equilíbrio do mercado interno, ainda mais quando há um número tão grande importações. Mesmo que o valor seja baixo, no caso das pequenas importações, se sua alíquota for aumentada, a medida será válida do ponto de vista de manejar a conduta das pessoas para que se reduza o número de importações e se passe a consumir mais do mercado interno. De fato, a tratativa da tributação do II no *e-commerce* não se resume aos valores que irão arrecadar, até porque esse imposto foge desse objetivo, apesar de também isso fazer. Com isso, as alíquotas de bens menos valiosos alteráveis por decreto do Poder Executivo, como prevê a Constituição Federal no seu artigo 153 § 1º, ressalta ainda mais a marcante a extrafiscalidade desse imposto.

As mercadorias/bens de pequena monta agora poderão ser objeto de regulação extrafiscal, bastando apenas o Estado vê a necessidade e pode modificar suas alíquotas e assim tentar manobrar o comportamento das pessoas. Se o Estado perceber que a nova forma de tributar no Regime de Tributação Simplificada não está funcionando, ele pode achar uma alternativa para resolver questões tributárias por meio da alteração da alíquota do II.

A aquisição de bens importados por meio da internet não interfere em nada em relação aos tributos, inclusive o II, pois são devidos no comércio tradicional, ou qualquer outro meio de comunicação de vendas.<sup>233</sup> Dessa afirmativa fica evidente que a tributação do *e-commerce* deve seguir as regras já aplicadas às outras formas de comércio e atenta-se aquilo que for só pertinente a ela, além de buscar formas para evitar a fraude fiscal.

### 3.7. DESAFIOS FUTUROS DO IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO E O *E-COMMERCE*.

O crescimento de *e-commerce* já estava em alta e consolidou-se com a pandemia, período no qual essa forma de comércio tornou-se necessária para as relações comerciais. Sendo essa uma nova forma de comércio, é preciso regras que se atentem as suas particularidades, principalmente em relação a tributação. Com isso, a Administração Tributária deve aprimorar as regras já existentes acerca da tributação<sup>234</sup> para que elas se adaptem à nova realidade

---

<sup>233</sup> HILÚ NETO, Miguel. Imposto Sobre Importações e Bens Virtuais. In Internet: o direito na era virtual/ organização Luis Eduardo Schoueri/ et al. – São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich e Schoueri Advogados, 2000. Pag. 74.

<sup>234</sup> BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Tributação no Comércio Eletrônico à luz da Teoria Comunicacional do Direito – Daniela de Andrade Braghetta – São Paulo: Quartier Latin, 2003. Pag. 162

comercial e aos seus desafios. Além de tudo, não há que descartar a criação de novas regras para melhor organizar essas relações.

Com o crescimento dessa forma de comércio e a ausência de controle e fiscalização dessas operações nas plataformas, há controvérsias em diversos pontos, dentre esses a atribuição da responsabilidade tributária dos *marketplaces*<sup>235</sup>. Mas, mesmo com os pontos de ressalva, essa é uma alternativa capaz de sanar alguns problemas que dificultam a tributação e, principalmente, a fiscalização do *e-commerce*. As autoridades tributárias enxergam como solução para diversas questões a atribuição da responsabilidade tributária, em alguns casos, para os *marketplaces*.<sup>236</sup> Essa forma de economia contribui para as dificuldades de definir relações e locais de sua ocorrência, e a tributação na fonte pode ajudar a resolver os problemas, “A digitalização da economia pressiona o conceito de residência como elemento de conexão econômica, que se torna cada vez mais etéreo, abrindo margem para que a tributação na fonte ganhe cada vez mais relevância.”<sup>237</sup>

*Marketplaces* são intermediários dessas transações comerciais e por isso estudos e leis tendem a atribuir a eles a tarefa de recolher tributos, mesmo que não sejam eles os contribuintes. Isso ocorre porque, para o Estado, é difícil fiscalizar as relações de consumo que ocorrem nessas plataformas “[...] a ausência de vínculos com o território e o déficit de rastreabilidade dificultam a localização do tomador ou do prestador vendedor”.<sup>238</sup> A responsabilização tributária para as plataformas de *marketplaces* é meio de combater a sonegação fiscal e de ter eficiência na arrecadação. Dessa forma, facilita a fiscalização, as autoridades não precisam tentar fiscalizar cada pequeno comerciante atuante nos *marketplaces*, pois a obrigação do recolhimento tributário, como responsável tributário seria da própria plataforma de *marketplace*. Isso simplifica a tributação, pois muitas vezes as plataformas tem

---

<sup>235</sup> JORGE, Alexandre Teixeira. CORRÊA, Vanessa Benelli. Novos Caminhos da Responsabilidade Tributária: O Caso das Plataformas. In Tributação Internacional e Digitalização da Economia / Adriana Maria Lima de Brito..[et al], coordenado por Sergio de André Rocha - Belo Horizonte, MG: casa do Direito, 2022. Pag. 547.

<sup>236</sup> PINTO, Alexandre Evaristo. PRZEPIORKA, Michell. Plataformas Digitais e sua Responsabilidade Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro. In Tributação Internacional e Digitalização da Economia / Adriana Maria Lima de Brito..[et al], coordenado por Sergio de André Rocha - Belo Horizonte, MG: casa do Direito, 2022. Pag. 515.

<sup>237</sup> PINTO, Alexandre Evaristo. PRZEPIORKA, Michell. Plataformas Digitais e sua Responsabilidade Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro. In Tributação Internacional e Digitalização da Economia / Adriana Maria Lima de Brito..[et al], coordenado por Sergio de André Rocha - Belo Horizonte, MG: casa do Direito, 2022. Pag. 514.

<sup>238</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Responsabilidade Tributária das Plataformas de Marketplace no Comércio Exterior Eletrônico. In Tributação Internacional e Digitalização da Economia / Adriana Maria Lima de Brito. [et al], coordenado por Sergio de André Rocha - Belo Horizonte, MG: casa do Direito, 2022. Pag. 648



dados suficientes tanto de compradores e vendedores para ser um meio viável para coletar tributos incidentes nessas operações.<sup>239</sup>

No Brasil, em alguns estados, já existem leis que responsabilizam os intermediadores. Por exemplo, na Bahia a Lei estadual nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 14.183/2019, no seu art. 6º, XIX afirma que o intermediador e portal de compras pela internet que promova arranjos de pagamento ou que desenvolva atividades de *marketplace* é responsável solidariamente pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito quando o contribuinte não emitir documento fiscal para acobertar a operação ou a prestação.<sup>240</sup> Com base nessa alteração legislativa, é claro que ter os *marketplaces* como responsáveis é uma tendência, tendo em vista o arcabouço de informações que eles contêm, dentre outras facilidades que permitem eles reterem os valores relativos aos tributos.

Os governos e organizações internacionais desempenham papel fundamental para regulamentação do *e-commerce*, um ambiente no qual injustiças e perigos estão iminentes, potenciados pela fraude fiscal e violação dos dados pessoais.<sup>241</sup> Então, sem dúvidas, cabe ao Poder Público estabelecer regras e estratégias para uma justa tributação além de harmonia econômica e social. Como já mencionado, o grande fluxo de compras de fora em detrimento do consumo nacional afeta áreas além da tributação, a economia, o comércio, a indústria e a população perdem também. Considerando isso, as novas medidas adotadas por meio do Portaria do MF nº 612/2023 e a Instrução Normativa RFB nº 2.146/2023 tendem seguir o que já vem sendo adotado no que se refere a tributação e responsabilidade tributária.

Na Europa, existe o Imposto Sobre Valor Acrescentado (IVA), que é um imposto sobre o consumo de bens e serviços adquiridos na União Europeia. Esse imposto deixa o sistema tributário mais simples, beneficiando as empresas e ao mesmo tempo combatendo o risco de fraude, e capaz de construir um sistema fiscal que responde aos novos desafios da economia digital.<sup>242</sup> Esse também é um caminho que o Brasil está buscando trilhar com a reforma

---

<sup>239</sup> VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Reponsabilidade Tributária das Plataformas de Marketplace no Comércio Exterior Eletrônico. In Tributação Internacional e Digitalização da Economia / Adriana Maria Lima de Brito. [et al], coordenado por Sergio de André Rocha - Belo Horizonte, MG: casa do Direito, 2022. Págs. 658 - 660.

<sup>240</sup> Lei nº de 04/12/1996, publicada no Diário oficial Estadual da Bahia em 5 de dez. de 1996, que Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, e dá outras providências.

<sup>241</sup> RAMADAS, João Olivier da Costa. A Tributação da Economia Digital o IVA no e-commerce. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa. Portugal, Porto. 2019. Pag. 15.

<sup>242</sup> RAMADAS, João Olivier da Costa. A Tributação da Economia Digital o IVA no e-commerce. Dissertação de Mestrado. Universidade Católica Portuguesa. Portugal, Porto. 2019. Pag. 35

tributária, a esperança é que as mudanças sejam suficientes para solucionar as questões referentes a tributação no *e-commerce*.

A organização e desenvolvimento dessas transações é de competência do Poder Público. Corroborar-se a afirmativa nas palavras de Braghetta<sup>243</sup>, onde dispõe que:

Cabe, pois, às Administrações Públicas, permitir a competitividade aos mercados virtuais, tanto interno como internacional, criando um formato tributário que possibilite o pleno desenvolvimento dessas atividades, baseando-se principalmente nos princípios que regem a tributação e a ordem econômica.

O poder público não deve inibir o comércio internacional, a saída é procurar meios para que o comércio interno e externo se desenvolvam. A extrafiscalidade do Imposto sobre as Importações pode ser uma grande aliada nesse sentido. Cabe salientar que as alterações advindas da Portaria MF nº 612/2023 vão além da arrecadação (onde agora o ICMS será cobrado) e da fiscalização. As mudanças, alterar dos bens serem isentos para ter alíquota zero diz muita coisa a respeito da tratativa do II. A tentativa nessa ação é também estimular o comportamento do consumidor/contribuinte, o objetivo é que esse passe a consumir mais do mercado interno em detrimento do externo. Existirá também um maior controle estatal, pois por mais que agora, para os consumidores, não pareça ter diferença, a alíquota zero não é o mesmo que isenção. Futuramente o poder público pode alterar essas alíquotas de forma discreta e só aí que o contribuinte perceberá tal mudança.

Mas, as ações na tentativa de melhorar a tributação, o mercado e economia interna não se bastam por si só. Medidas extrafiscais, como alteração de alíquotas, não resolverá o problema “[...] estas medidas [extrafiscais], por si sós, não são suficientes para provocar resultado desejado. Somente quando acompanhadas por outras medidas, criando condições econômicas e sociais favoráveis, é que poderão atingir o seu objetivo”<sup>244</sup> Logo, é evidente que precisa-se investir também na indústria, nas pesquisas e em meios para se tributar justamente, para que assim a harmonia social, política e econômica prevaleça.

Por fim, salienta-se a reforma tributária, que é aclamada há algum tempo, mas que só agora, no ano de 2023, começou as movimentações para sua votação. Ela traz pontos como a unificação de alguns impostos e os classificando em federais e estaduais. A proposta é a unificação da tributação do consumo em uma mesma base de incidência, com a substituição do

---

<sup>243</sup> BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Tributação no Comércio Eletrônico à Luz da Teoria Comunicação do Direito - Daniela de Andrade Braghetta – São Paulo: Quartier Latin, 2003. Pag. 61

<sup>244</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa, 1919 – Curso de direito tributário/ Ruy Barbosa Nogueira. – 15 ed. Atual. – São Paulo; Saraiva, 1999. Pag. 187

Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) e do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS) pelo Imposto sobre Bens e Serviços (IBS).<sup>245</sup> Com essas medidas pode facilitar para o *e-commerce* a tributação, pois nesse caso, ao que se parece, ficaria mais simples o pagamento de impostos. Com a simplificação, melhor seria para os órgão competentes fiscalizar.

No projeto de Emenda Constitucional nº 45-a (reforma tributária), houve propostas de emendas apresentadas, uma delas fala especificamente do *e-commerce*. A referida é a emenda 60, proposta pelo deputado Roberto Pessoa, do Partido da Social Democracia Brasileira do Ceará, com a seguintes descrição<sup>246</sup>:

Estabelecer a não incidência de IBS e atribuir à União a competência para instituição de um imposto sobre o comércio eletrônico, com receita totalmente partilhada com Estados e Municípios; e cria destinada parte da arrecadação da União com o IBS para segurança pública.

É notável que, se a reforma for aprovada e sancionada, muitas mudanças irão acontecer, essa é a intenção. Com isso, para o *e-commerce* também terá mudanças significativas, mas que por agora ainda não estão tão bem definidas.

---

<sup>245</sup> ROSSI, Baleia. Proposta de emenda à Constituição nº 45-a, de 2019. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2023/07/relatorio-reforma-tributaria-Camara-5jul2023.pdf>. Acesso em 11 de jul. de 2023. Pag. 01

<sup>246</sup> ROSSI, Baleia. Proposta de emenda à Constituição nº 45-a, de 2019. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2023/07/relatorio-reforma-tributaria-Camara-5jul2023.pdf>. Acesso em 11 de jul. de 2023. Pag. 11.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Direito Tributário sendo direito público tem por objetivo tratar de questões que importam a todos. Quando se fala em tributação, é preciso ter em mente que as mudanças e inovações nela afetam a sociedade de maneira geral. Destacada a importância da tributação, passa-se as considerações finais dessa pesquisa.

- I. A extrafiscalidade, ao contrário da fiscalidade, não busca arrecadar fundos para o Estado, mas, sim, ser instrumento para regular situações, e vem sendo cada vez mais utilizada. Esse mecanismo permite que Estado tenha em suas mãos uma ferramenta ideal para atingir alguns de seus interesses.<sup>247</sup> De maneira consciente, o Estado tenta alcançar objetivos induzindo o comportamento das pessoas.
- II. A visão do imposto ter fins diferentes de arrecadar só passou a ter notoriedade no século XVIII com os estudos sobre fenômenos financeiros e econômicos,<sup>248</sup> mas ainda não se falava em extrafiscalidade. Foi somente na década de 1940 é que começou-se o destaque para a extrafiscalidade, enfatizando as funções políticas, econômicas e demográficas que os tributos podem ter.
- III. Nos dias atuais, a extrafiscalidade se faz muito presente e importante dentro da tributação. A importância é tamanha que não se pode afirmar que exista um tributo totalmente extrafiscal ou totalmente fiscal. Cada tributo, em maior ou em menor grau, apresenta as duas características.
- IV. Com a finalidade de regular, os de tributos de caráter predominantemente não fiscal, no Brasil, tem tratamento diferenciado. As regras do Direito como um todo devem se atentar aos princípios, mas há, no sistema legal brasileiro, permissivo para um tratamento diferenciado desses tributos, chegando até mesmo a deixar de lado princípios como o da legalidade e anterioridade anual, por exemplo.
- V. A extrafiscalidade está dividida, não encontramos ela só nos imposto, no aumento ou baixa de uma alíquota. As imunidades e isenções também são forma de manejar (regular) e influenciar o comportamento das pessoas.

---

<sup>247</sup> MARTIS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. Revista Tributária e de Finanças Públicas. n. 90, jan. / fev., 2010, São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2010. Pag. 77

<sup>248</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process Of Law. 1964. Tese de Concurso à Livre Docência da Cadeira de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1964. Pag. 237.

- VI. Vários tributos têm o caráter extrafiscal, incluindo os impostos. Nessa pesquisa, o destaque especial e quase exclusivo é para o Imposto sobre a Importação. A função não-fiscal do II visa proteger o mercado interno e a indústria nacional, buscando o equilíbrio nas questões voltadas ao consumo de produtos estrangeiros.
- VII. No que se refere ao comércio exterior, os impostos que se vidência são o imposto sobre a exportação e o imposto sobre a importação. O presente estudo é sobre o segundo, cabe, aqui, destacá-lo. É um imposto que, embora arrecade, não se limita a isso; a expectativa é que ele seja uma arma de controle para as os produtos vindo de fora de país e ajude na harmonia do mercado nacional. A função dele é, de certa forma, protecionista, pois tenta preservar a produção nacional em detrimento da concorrência de produtos importados. A finalidade é onerar os preços dos produtos de origem estrangeira no limite necessário para cobrir a diferença de capacidade competitiva.<sup>249</sup>
- VIII. O tratamento do imposto em tela na legislação brasileira foi tímido no início, só ganhou maior destaque com a vinda da família Real para o Brasil. Ele tornou-se a fonte mais importante de receitas para o Estado até o final da década de 30 quando foi superado pelo imposto sobre o consumo. A partir da década de 50, ele foi utilizado como instrumento de política econômica e ajudou na proteção da indústria estatal.
- IX. Sendo o imposto de importação um instrumento extrafiscal, não precisa atender aos princípios da legalidade e da anterioridade.
- X. As mudanças que ocorreram na sociedade ao longo dos anos foram ainda mais aceleradas com advento da internet, uma tecnologia que abriu horizontes e trouxe inovações para a vida de quase todos em diversas áreas. Em meio a tantas novidade, surgiu o *e-commerce*, comércio eletrônico, que é uma ferramenta que permite o comércio à distância. Devido às suas vantagens, nos dias atuais, o *e-commerce* representa uma parte significativa das transações comerciais.
- XI. Com as novas questões emergidas devido ao *e-commerce*, é preciso encontrar formas flexíveis para resolvê-las, porque, além de outras áreas do direito, a tributação é uma área que ainda depende de muitos ajuste para essa forma de comércio.

---

<sup>249</sup> SILVA, Gerson Augusto da. Estudos aduaneiros/ Gersin Augusto da Silva. – Brasília: ESAF; 1983. Pag. 97

- XII. As facilidades de compras devido ao *e-commerce* não se deu somente internamente houve um aumento sem precedentes do número de importações. Em 2022, segundo dados da Empresa Brasileira de Correios e Telégrafos (ECT) – Correios -, o Brasil recebeu 176.276.519 volumes de compras do exterior.<sup>250</sup> Um volume altíssimo e significativo dentro das relações de comércio.
- XIII. No Brasil, existem isenções do imposto sobre a importação, desde que atendam alguns requisitos, dentre esses, o bem importado ter valor de até US\$ 50 (cinquenta dólares)
- XIV. O crescimento das importações de bens de pequeno valor pode ser um grande problema, pois estão isentas e, assim, chegam a um preço mais atrativo para o consumidor. Os consumidores, por sua vez, preferem esses produtos devido ao preço, variedade e até mesmo qualidade.
- XV. O grande número dessas importações não é bom para o país, tendo em vista que não pagam tributos e, assim, o Estado deixa de arrecadar. Além disso, há um problema maior por trás disso: devido ao baixo preço, os consumidores passam a importar mais e abandonam o mercado interno, o que gera graves problemas para a economia nacional. Como tudo está interligado, não é só o comércio varejista que sofre, as indústrias também sofrem e pode haver o aumento do desemprego.
- XVI. Tentando inibir a referida situação, o governo brasileiro tomou medidas por meio da Portaria nº 612/2023, que valerá a partir de agosto de 2023. Com as novas regras, as mercadorias de até US\$ 50,00 deixarão de ser isentas e terão alíquota zero, desde atendam aos requisitos do programa de conformidade da Receita Federal (no qual se paga o ICMS). De acordo com as medidas, as plataformas de *marketplaces* serão responsáveis por: fornecer tempestivamente todas as informações necessárias ao registro da Declaração de Importação de Remessa (DIR); repassar os valores dos impostos cobrados do destinatário para o responsável pelo registro da DIR no Siscomex Remessa; comprometer-se à conformidade tributária e aduaneira, e com o combate ao descaminho e ao contrabando, em especial, à contrafação e manter política de admissão e de monitoramento de vendedores cadastrados na empresa.

---

<sup>250</sup> NAKAGAWA, Fernando. Brasil recebeu 5 encomendas internacionais por segundo em 2022. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/brasil-recebeu-5-encomendas-internacionais-por-segundo-em-2022/#:~:text=Esse%20foi%20o%20volume%20das,incluindo%20s%C3%A1bados%2C%20domingos%20e%20feriados>. Acesso 16 de jun. de 2023

XVII. O imposto de importação, sendo um imposto de regulação (extrafiscal), serve para o Estado regular situações como essas, em que o mercado nacional e economia se veem ameaçados devido ao volume de importações. No cenário atual, antes da vigência da portaria 612/2023, mesmo o II sendo utilizado para regular, isso não acontece nas mercadorias de pequeno valor, pois a maioria entram sem nenhuma carga tributária. A partir da Portaria 612/2023, esses bens serão taxados com ICMS contribuindo para o Estado, no caso, os estados, eles arrecadarão mais, e haverá uma melhor justiça tributária, pois as mercadorias nacionais e estrangeiras estarão pagando impostos, aproximando o valor de ambas e tornando a concorrência mais justa pela incidência do ICMS na importação dessas pequenas mercadorias. A fixação de alíquota para o II, mesmo que agora seja zero a alíquota, deixa claro o objetivo da medida. Se as medidas adotadas não surtirem efeitos, o Poder Executivo pode alterar essas alíquotas, usar a extrafiscalidade do II, para tentar equilibrar a economia estatal.

XVIII. Com relação aos desafios que tem e ainda podem surgir no *e-commerce*, vale dizer que a ausência de controle e de fiscalização dessas operações nas plataformas gerais alguns problemas, como injustiças, fraudes fiscais e violação de dados pessoais, além da dificuldade de definir relações e locais de sua ocorrência. Uma das soluções visadas é a atribuição da responsabilidade tributária aos *marketplaces*.<sup>251</sup> A responsabilização tributária para as plataformas de *marketplaces* é meio de combater a sonegação fiscal e garantir eficiência na arrecadação.

XIX. Embora a edição da medida seja um avanço para regulação tributária nessas transações, ainda há muito a ser feito para alcançar uma harmonia tributária nas relações de *e-commerce* internacional. A reforma tributária, se aprovada, pode trazer inovações e solução para as demandas.

---

<sup>251</sup> JORGE, Alexandre Teixeira. CORRÊA, Vanessa Benelli. Novos Caminhos da Responsabilidade Tributária: O Caso das Plataformas. In Tributação Internacional e Digitalização da Economia / Adriana Maria Lima de Brito. [et al], coordenado por Sergio de André Rocha - Belo Horizonte, MG: casa do Direito, 2022. Pag. 547.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Aliexpress, Shein e Shopee: Imposto deve ser pago pelo cliente, e não pela empresa. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/aliexpress-shein-e-shopee-imposto-deve-ser-pago-pelo-cliente-e-nao-pela-empresa/>. Acesso 13 de jun. de 2023.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. Malheiros; São Paulo, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
- ÁVILA, Humberto. Teoria da igualdade Tributária. 2ª ed., São Paulo: Malheiro, 2009.
- BAHIA. Lei estadual nº 7.014/96. Trata do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), e dá outras providências. Disponível em: [https://www.sefaz.ba.gov.br/contribuente/tributacao/Lei\\_7.01496\\_sem\\_notas.pdf](https://www.sefaz.ba.gov.br/contribuente/tributacao/Lei_7.01496_sem_notas.pdf). Acesso em: 15 de jun. de 2023
- BAHIA. Lei estadual nº 14.183/2019. Altera a Lei nº 7.014, de 04 de dezembro de 1996, e dá outras providências. Disponível em: [http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis\\_estaduais/legest\\_2019\\_14183.pdf](http://mbusca.sefaz.ba.gov.br/DITRI/leis/leis_estaduais/legest_2019_14183.pdf). Acesso em 15 de jun. de 2023
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro Forense, 2010.
- BALEEIRO, Aliomar. Limitações Constitucionais ao poder de Tributar. 7ª ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a emenda nº 10/1996. Rio de Janeiro, Forense, 2003.
- BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963.
- BERTI, Flavio de Azambuja. Extrafiscalidade dos Impostos e Princípio do Não Confisco no Brasil. Revista Internacional CONSINTER de Direito, ano IV, nº 2º sem. Juruá editorial. Porto, Portugal; 2018.
- BERTI, Flávio Azambuja. Impostos: extrafiscalidade e não-confisco. Curitiba: Juruá, 2004.
- BORGES, Antônio de Moura. O Princípio da Igualdade na Tributação. Revista Direito Tributário Atual, n.6, p. 1621-1637. 1986. Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 1986.
- BORGES, José Souto Maior. Introdução ao direito financeiro. . -: Max Limonad, 1998.
- BRAGHETTA, Daniela de Andrade. Tributação no Comércio Eletrônico à luz da Teoria Comunicacional do Direito – Daniela de Andrade Braghetta – São Paulo: Quartier Latin, 2003.



BRASIL. [Constituição (1988)]. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 26 abril. 2023.

BRASIL. Constituição (1824). Lex: Constituição Política do Império do Brasil, de 25 de março de 1824. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao24.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao24.htm). Acesso em: 29 mai.2023.

BRASIL. Constituição (1891). Lex: Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de fevereiro de 1891. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao91.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao91.htm). Acesso em: 29 mai. 2023.

BRASIL. Constituição (1934). Lex: Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 16 de julho de 1934. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao34.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao34.htm). Acesso em: 29 mai. 2023.

BRASIL. Constituição (1937). Lex: Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 10 de novembro de 1937. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao37.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao37.htm). Acesso em 29 mai. 2023.

BRASIL. Constituição (1946). Lex: Constituição dos Estados Unidos do Brasil, de 18 de setembro de 1946. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao46.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao46.htm). Acesso em: 29 mai. 2023.

BRASIL. Constituição (1969). Lex: Constituição da República Federativa do Brasil, de 1967. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao67EMC69.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao67EMC69.htm). Acesso em: 29 mai. 2023.

BRASIL. Constituição (1988). Lex: Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 29 mai. 2023.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2013]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 23 abril. 2023.

BRASIL. Decreto nº 350, de 21 de novembro de 1991. Promulga o Tratado para a Constituição de um Mercado Comum entre a República Argentina, a República Federativa do Brasil, a República do Paraguai e a República Oriental do Uruguai (TRATADO MERCOSUL). Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/d0350.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0350.htm). Acesso em 05 de mai. De 2023

BRASIL. Decreto nº 1.280, de 14 de outubro de 1994. Dispõe sobre a Execução do Acordo de alcance parcial para a Facilitação do Comércio entre Brasil, Argentina, Paraguai e Uruguai, de 18 de maio de 1994. Acesso em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/d1280.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d1280.htm). Acesso em 15 de jun. de 2023.

BRASIL. Decreto n. 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Brasília, DF: Presidente da República, [2013]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm). Acesso em: 22 abr. 2023.

BRASIL. Decreto-Lei nº 1.804, de 3 de setembro de 1980. Dispõe sobre tributação Simplificada das Remessas Postais Internacionais. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/del1804.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del1804.htm). Acesso 20 de jun. de 2023.

BRASIL. Decreto-Lei nº 2.472, de 1º de setembro de 1988. Altera disposições da legislação aduaneira, consubstanciada do Decreto-Lei nº37, de 18 de novembro de 1966, e dá outras providências. Disponíveis em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/1965-1988/del2472.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1965-1988/del2472.htm). Acesso em 03 de jun. de 2023

BRASIL. Decreto nº 660, de 25 de setembro de 1992. Institui o Sistema Integrado de Comércio Exterior - SISCOMEX. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1990-1994/d0660.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/d0660.htm). Acesso em 05 de mai. De 2023.

BRASIL. Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/decreto/d6759.htm). Acesso em 05 de jun. de 2023

BRASIL. Decreto nº 7.962/2013. Regulamenta a Lei nº 8.078/99, de 11 de setembro de 1990, para dispor sobre a contratação no comércio eletrônico. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2013/decreto/d7962.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2013/decreto/d7962.htm). Acesso em 15 de jun. de 2023.

BRASIL. Decreto nº 92.930, de 16 de julho de 1986. Promulga o Acordo sobre a Implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (Código de Valoração Aduaneira) e seu Protocolo Adicional. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92930.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92930.htm). Acesso em 03 de jun. de 2023.

BRASIL. Diário Oficial da União. Ministério da Fazenda – Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil. Instrução normativa da Receita Federal do Brasil nº 2.146, de 29 de junho de 2023 Disponível em: <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/instrucao-normativa-rfb-n-2.146-de-29-de-junho-de-2023-493186915>. Acesso em 07 de jul. de 2023.

BRASIL. Lei nº10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso 15 de jun. de 2023.

BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a Proteção do consumidor e das outras providências Código de Defesa do Consumidor. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8078compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm). Acesso 15 de jun. de 2023.

BRASIL. Lei nº 12.965/2014. Estabelece princípios, garantias, direitos e deveres para o uso da internet no Brasil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2014/lei/112965.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2014/lei/112965.htm). Acesso em 15 de jun. de 2023.

BRASIL. Lei 12.741/2012. Dispõe sobre as medidas de esclarecimento ao consumidor, de que trata o § 5º do artigo 150 da Constituição Federal; altera o inciso III do art. 6º e o inciso IV do art. 106 da Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 - Código de Defesa do Consumidor. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2011-2014/2012/lei/112741.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112741.htm). Acesso em 15 de jun. de 2023.

BRASIL. Lei nº 13.709/2018. Dispõe Lei Geral de Proteção de Dados Pessoais (LGPD). Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2018/lei/113709.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2018/lei/113709.htm). Acesso 15 de jun. de 2023.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 1737, de 15 de setembro de 2017. Dispõe sobre o tratamento tributário e os procedimentos de controle aduaneiro aplicáveis às remessas internacionais, e altera a Instrução Normativa RFB nº 1.059, de 2 de agosto de 2010, que dispõe sobre os procedimentos de controle aduaneiro e o tratamento tributário aplicáveis aos bens de viajantes. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86226>. Acesso em 02 de jun. de 2023.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 2124, de 16 de dezembro de 2022. Altera as Instruções Normativas RFB nºs 1.737, de 15 de setembro de 2017, e 611, de 18 de janeiro de 2006, que dispõem, respectivamente, sobre o tratamento tributário e os procedimentos de controle aduaneiro aplicáveis às remessas internacionais e sobre a utilização de declaração simplificada na importação e na exportação. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=127913>. Acesso em: 09 de jun. de 2023.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 2146, de 29 de junho de 2023. Altera a Instrução Normativa RFB nº 1.737, de 15 de setembro de 2017, e a Instrução Normativa RFB nº 2.124, de 16 de dezembro de 2022, para dispor sobre o controle aduaneiro das remessas internacionais. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=131702>. Acesso em: 05 de jul. de 2023

BRASIL. Receita Federal. PORTARIA MF nº 612, de 29 de junho de 2023 Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=131703#2446542>. Acesso em 07 de jul. de 2023.

BRASIL. Receita Federal. Não Tributação. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/aduana-e-comercio-exterior/manuais/remessas-postal-e-expressa/topicos/nao-tributacao>. Acesso 02 de jul. de 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma) STJ – Recurso Especial: 392 RS 89.0009037-2, Relator: Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, Data de Julgamento: 11/04/1994, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 09.05.1994 p. 10799 RSTJ vol. 59 p. 151.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma) STJ – Recurso Especial nº 1.736.335-SC 2018/0089282-8, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 19/02/2019, T2 – SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJE: 26/02/2019). Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=1794785&num\\_registro=201800892828&data=20190226&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=1794785&num_registro=201800892828&data=20190226&formato=PDF). Acesso 01 de jul. de 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (3 Região). TRF-3 - RI: 00304023220154036301 SP, Relatora: Juíza Federal Maira Felipe Lourenco. São Paulo, 22/03/2018, 11ª TURMA RECURSAL DE SÃO PAULO. e-DJF3 Judicial DATA: 10/04/2018). Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/877132183/inteiro-teor-877132203>. Acesso em 20 de jun. 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (3 região). – Mandado de Segurança Cível Nº 5007298-05.2019.4.03.6100. Relatora: Noemi Martins de Oliveira Órgão. São Paulo, 17/05/2019. 10ª vara cível Federal de São Paulo. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-3/1250241064/inteiro-teor-1250241065>. Acesso em 02 de jul. de 2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região) TRF-4 - REMESSA NECESSÁRIA CÍVEL: 50389231220204047000, Relator: ADRIANE BATTISTI. Rio Grande do Sul, 15/07/2022, SEGUNDA TURMA. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/trf-4/1729572402/inteiro-teor-1729572403>. Acesso em 02 de jul. De 2023.

CAMARGO, Angélica Ricci. ALFÂNDEGAS. *In*: DICIONÁRIO da Administração Pública Brasileira do Período Imperial (1822-1889), 2016. Disponível em: <https://bit.ly/2HEaotv>. Acesso em: 11 mai. 2023.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 29 ed. Revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 72/2013, São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. – 26. ed. – São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário / Paulo de Barros Carvalho. – 30. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CORREA, Walter Barbosa. Contribuição ao Estudo da Extrafiscalidade. São Paulo: -, 1964.

DEODATO, Alberto. As Funções Extra-fiscais do Imposto. 1949. Tese (Professor Catedrático de Ciências das Finanças) - Universidade de Minas Gerais, Belo Horizonte, 1949.

DINIZ, Rodrigo de Madureira Pará. A Função Indutora dos Impostos Sobre Operações de Créditos, câmbio, Seguros ou Relativas a Títulos ou valores Imobiliários. 2017. Dissertação de mestrado – Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. Princípios Constitucionais Tributários e a Cláusula Due Process Of Law. 1964. Tese (Concurso à Livre Docência da Cadeira de Direito Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo). São Paulo, 1964.

E-COMMERCE Fatura R\$ 262 Bilhões em 2022. Disponível em:  
<https://www.ecommercebrasil.com.br/noticias/e-commerce-fatura-r-262-bilhoes-em-2022>.  
Acesso 05 de jun. de 2023.

FALCÃO, Amilcar. Introdução ao direito Tributário/ Amilcar Falcão; atualização Flavio Bauer Novelli. – Rio de Janeiro; Forense, 1994.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. Novo dicionário Aurélio da língua portuguesa/ Aurélio Buarque de Holanda Ferreira; coordenação Marina Baird Ferreira, Margarida dos Anjos. – 4. Ed. –Curitiba: ed. Positivo, 2009.

FREDMAN, Milton. Capitalismo e Liberdade. Trad. Afonso Celso da Cunha. Rio de Janeiro; Gen/Itc, 2014.

GOMES, M. F.; SOARES, M. C. M. Tributação sustentável no e-commerce: com ênfase no Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Revista de Direito Econômico e Socioambiental, Curitiba, v. 9, n. 3, p. 271-302, set./dez. 2018.

GONZALEZ, Luis Manuel Alonso. Los Impuestos Autonomicos de caracter extrafiscal. Madri: Marcial Pons, 1995.

HILÚ NETO, Miguel. Imposto Sobre Importações e Bens Virtuais. In Internet: o direito na era virtual/ organização Luis Eduardo Schoueri/ et al. – São Paulo: Lacaz Martins, Halembeck, Pereira Neto, Gurevich e Schoueri Advogados, 2000.

HILÚ NETO, Miguel. Imposto sobre Importações e Imposto sobre Exportações. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

JORGE, Alexandre Teixeira. CORRÊA, Vanessa Benelli. Novos Caminhos da Responsabilidade Tributária: O Caso das Plataformas. In Tributação Internacional e Digitalização da Economia / Adriana Maria Lima de Brito. [et al], coordenado por Sergio de André Rocha - Belo Horizonte, MG: casa do Direito, 2022.

LACOMBE, Américo Masset, 1936 – Imposto de Importação / Américo Masset Lacombe. – São Paulo: ed. Revistas dos Tribunais, 1979.

MARINI, Laís. E-commerce: conheça as principais leis que regem a modalidade de negócio. Disponível em: <https://www.ecommercebrasil.com.br/artigos/e-commerce-principais-leis>. Acesso em 23 de jun. de 2023.

- MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Extrafiscalidade socioambiental. Revista Tributária e de Finanças Públicas. n. 90, jan. / fev., 2010, São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2010.
- MATTOSO, Kátia M. de Queirós. *Bahia: a cidade do Salvador e seu mercado no século XIX*. São Paulo: Hucitec, 1978.
- MEIRA, Liziane Angelotti. Integração Regional e Tributos Sobre o Comércio Exterior no MERCOSUL. Revista da PGFN. Disponível em <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/008.pdf>. Acesso em 07 de jul. de 2023.
- MENDES, Diego. Fazenda Confirma Fim da Isenção Tributária para Encomendas Oternacionais de até US\$ 50. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/economia/fazenda-confirma-fim-da-isencao-tributaria-para-encomendas-internacionais-de-ate-us-50/>. Acesso em 15 de jun. de 2023.
- MICHAELIS: moderno dicionário da língua portuguesa. São Paulo: Companhia Melhoramentos, 1998.
- MIGIYAMA, Tatiana Midori. AGUIAR, Luciana Lira. Operações Transnacionais com Fonte de Pagamento no Brasil e seus Reflexos Tributários - IRRF, CIDE, PIS e CONFINS- Importação, ISS- importação e IOF-câmbio. In Tributação Internacional e Digitalização da Economia / Adriana Maria Lima de Brito. [et al], coordenado por Sergio de André Rocha - Belo Horizonte, MG: casa do Direito, 2022.
- NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Dissertação de doutoramento. Coimbra: Livraria Almedina, 1995.
- NANEHKARAN, Yaser ahangari. Na Introduction To Eletronic Commerce. International Journal of Scientific and Technology Research Volume 2, ISSEUE 4, april 2013. Disponível em: <https://citeseerx.ist.psu.edu/document?repid=rep1&type=pdf&doi=c51a85d16daea7260c91db e55f6a14cb81ec0d70>. Acesso em 11 de jul. de 2023.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa, 1919 – Curso de direito tributário/ Ruy Barbosa Nogueira. – 15 ed. Atual. – São Paulo; Saraiva, 1999.
- OLIVEIRA, Amanda Flavio de. O Mito do Regulador Infalível. WebAdvocacy. N°3, Brasília maio, 2021.
- PAULSEN, Leandro. Impostos Federais, estaduais e municipais/ Leandro Paulsen, José Eduardo Soares de Melo. 9 ed. Ver. E atual. – porto Alegre: livraria do Advogado Editora, 2015.
- PINTO, Alexandre Evaristo. PRZEPIORKA, Michell. Plataformas Digitais e sua Responsabilidade Tributária no Ordenamento Jurídico Brasileiro. In Tributação Internacional e Digitalização da Economia / Adriana Maria Lima de Brito [et al], coordenado por Sergio de André Rocha - Belo Horizonte, MG: casa do Direito, 2022.



QUEIROZ, Luís Cesar Souza. Regra matriz de incidência tributária. In Curso de Especialização em Direito Tributário – Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. – Rio de Janeiro: Forense, 2009.

RAMADAS, João Olivier da Costa. A Tributação da Economia Digital o IVA no e-commerce. Dissertação de Mestrado - Universidade Católica Portuguesa. Portugal, Porto. 2019.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (1. Turma Recursal Cível) TJ-RS - Recurso Cível: XXXXX RS, Relator: Ricardo Torres Hermann, Data de Julgamento: 29/09/2011, Primeira Turma Recursal Cível, Data de Publicação: 30/09/2011. Disponível em: <https://www.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/tj-rs/926629310>. Acesso em 15 de jun. de 2023.

ROSSI, Baleia. Proposta de emenda à Constituição nº 45-a, de 2019. Disponível em: <https://static.poder360.com.br/2023/07/relatorio-reforma-tributaria-Camara-5jul2023.pdf>. Acesso em 11 de jul. de 2023.

SANTANA, Priscila; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. O Artigo 146-A da Constituição Federal e os Princípios da Livre Concorrência e da Livre Iniciativa: Extrafiscalidade Explícita e Suas Consequências. In: VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; MEIRA, Liziane Angelotti Meira; BORGES, Antônio de Moura (coord.). Direito tributário constitucional: temas atuais relevantes. São Paulo: Almedina, 2015.

SANTOS, Ramon Tomazela. Os Desafios da Tributação da Economia Digital. In Tributação Internacional e Digitalização da Economia / Adriana Maria Lima de Brito..[et al], coordenado por Sergio de André Rocha - Belo Horizonte, MG: casa do Direito, 2022.

SÃO PAULO (estado). Portal da Fazenda de São Paulo. Sobre o Comércio Eletrônico. Disponível em: <https://portal.fazenda.sp.gov.br/servicos/comercio-eletronico>. Acesso em 10 de jun. de 2023.

SÃO PAULO. Lei nº 13.918, de 22 de dezembro de 2009. Dispõe sobre a comunicação eletrônica entre a Secretaria da Fazenda e o sujeito passivo dos tributos estaduais, altera a Lei nº 6.374, de 1º de março de 1989, que instituiu o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS, e dá outras providências correlatas. Disponível em: <https://www.al.sp.gov.br/repositorio/legislacao/lei/2009/lei-13918-22.12.2009.html#:~:text=Disp%C3%B5e%20sobre%20a%20comunica%C3%A7%C3%A3o%20elet%C3%B4nica,Interestadual%20e%20Intermunicipal%20e%20de>. Acesso em 05 de jun. de 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEHN, Solon. Pressupostos de incidência de imposto de importação no direito brasileiro. 2015. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/6961/1/Tese-Solon-Sehn-25-11-2015.pdf>. Acesso em: 20 abril. 2023.

SEHN, Solon. Imposto de Importação. / Solon Sehn. – 1. Ed. – São Paulo: Noeses, 2016.

SELIGMAN, Edwin R. A. Essays in Taxation. New York: Macmillan & CO., 1895.

SHEIN. Termos e Condições de usuários da SHEIN. Data de vigência: 07 de abril de 2023. Disponível em: <https://br.shein.com/Terms-and-Conditions-a-399.html>. Acesso em 14 de jun. de 2023.

SILVA, Gerson Augusto da. Estudos aduaneiros/ Gersin Augusto da Silva. – Brasília: ESAF; 1983.

SOUSA, Rubens Gomes de. Compêndio de Legislação Tributária. Póstuma ed., São Paulo: Resenha Tributária LTDA, 1975.

TENÓRIO, Igor. Dicionário de Direito Tributário: direito financeiro, direito fiscal, ciências das finanças, economia financeira/ Igor Tenório, José Motta Maia – ed. Ver. E ampliada – Brasília(DF) CONSULEX, 1999.

TEODOROVICZ, Jeferson; BORGES, Antônio de Moura; STEMBERG, Paula Tatyane Cardoso. O IPTU na Crise Arrecadatória Decorrente da Pandemia (COVID-19). Revista de Direito da Cidade. Vol. 13, nº 2. P 631-661. 2021.

TEODOROVICZ, Jefferson. *et al.* Políticas Públicas Extrafiscais, o Imposto de Importação e o Combate à Pandemia (COVID-19). Ius Gentium. Curitiba, vol.12, n. 2, p.5-38, mai./ ago. 2021.

Tesouro Nacional Transparente. Carga Tributária do Governo Geral. Disponível em: <https://www.tesourotransparente.gov.br/publicacoes/carga-tributaria-do-governo-geral/2022/114#:~:text=Em%202022%2C%20a%20carga%20tribut%C3%A1ria,PIB%20em%20rela%C3%A7%C3%A3o%20a%202021>. Acesso em 07 de ago. de 2023

TREVISAN, Rosaldo. A internacionalização da disciplina do imposto de importação: contornos para uma regulação internacional da incidência. 2016. Dissertação (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2016. Disponível em: <https://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/44050/R%20-%20T%20-%20ROSALDO%20TREVISAN.pdf?sequence=3&isAllowed=y>. Acesso em: 15 mai. 2023.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. Responsabilidade Tributária das Plataformas de Marketplace no Comércio Exterior Eletrônico. *In* Tributação Internacional e Digitalização da Economia / Adriana Maria Lima de Brito [*et al*], coordenado por Sergio de André Rocha - Belo Horizonte, MG: casa do Direito, 2022. Pag. 647.

VARSANO, Ricardo. A Evolução do Sistema Tributário Brasileiro ao Longo do Século: Anotações e Reflexões para Futuras Reformas. IPEA. Rio de Janeiro: 1996.

VOGEL, Klaus. Tributos Regulatórios e Garantia da Propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha. *In* MACHADO, Brandão (coordenador). Direito Tributário. Estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira. -: Saraiva, 1984.