

IBS E CBS NA IMPORTAÇÃO DE BENS MATERIAIS

IBS AND CBS IN THE IMPORTATION OF GOODS

Solon Sehn¹

RESUMO: Este artigo tem como objeto estudo dos pressupostos de incidência do IBS e da CBS na importação de bens materiais, visando à identificação das repercussões da reforma tributária na valoração aduaneira.

Palavras-chave: Reforma tributária; valoração aduaneira; IBS-CBS; Incidência; importação; bens materiais.

ABSTRACT: This article aims to study the incidence of IBS and CBS in the importation of tangible goods, aiming to identify the repercussions of Brazilian Tax Reform on customs valuation.

Keywords: Tax reform; customs valuation; IBS-CBS; Incidence; importation; tangible goods.

1 INTRODUÇÃO

A Emenda Constitucional nº 132/2023 (Emenda da Reforma Tributária) promoveu uma alteração significativa no sistema tributário brasileiro. Ao final do ano de 2032, após um período de transição com início em 2026, a tributação do consumo será constituída pelo IBS (Imposto sobre Bens e Serviços), de competência compartilhada entre os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, e pela CBS (Contribuição sobre Bens e Serviços), de competência da União². Esses tributos substituirão progressivamente a Cofins, o ICMS e o ISS, compreendendo ainda a maior parte do âmbito de incidência do PIS/Pasep³ e do IPI⁴.

¹ Advogado, Graduado em Direito pela UFPR, Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Conferencista no Curso Especialização em Direito Tributário do IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários). Coordenador Científico do Curso de Extensão em Direito Aduaneiro e Tributação do Comércio Exterior da APET (Associação Paulista de Estudos Tributários). Professor convidado das Especializações em Direito da Aduana e do Comércio Exterior da Univali, entre outras instituições de ensino

² CF, art. 149-B.

³ A Emenda 132/2023 (art. 20) manteve o PIS/Pasep devido pelas pessoas jurídicas de direito público interno com base no valor mensal das receitas correntes arrecadadas e das transferências correntes e de capital recebidas.

⁴ ADCT, art. 126, III.



Também foram realizadas diversas alterações no regime de incidência do IPVA⁵, ITMD⁶, IOF⁷, IPTU⁸ e da Cosip⁹, além da previsão de uma futura revisão da tributação da renda¹⁰. Algumas constituíram verdadeiras inovações, a exemplo do IPVA sobre embarcações e aronaves. Outras são positivamente da Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), como é o caso da possibilidade de atualização da base de cálculo do IPTU por ato do Poder Executivo¹¹.

No presente estudo, será realizada a construção da regra-matriz do IBS e da CBS incidentes na importação de bens materiais, visando à identificação das repercussões da reforma tributária na valoração aduaneira, considerando as disposições da Lei Complementar nº 214/2025.

2. PERÍODO DE TRANSIÇÃO

Inicialmente, cumpre ressaltar que a vigência plena do IBS e da CBS ocorrerá ao final do período de transição da Reforma Tributária, que, por sua vez, compreende as seguintes etapas:

(i) Ano de 2026:

(a) início da cobrança dos novos tributos sobre o consumo com alíquotas de *teste* ou de *calibração* de 0,9% de CBS e 0,1% de IBS, compensando-se o valor pago com o PIS/Pasep e a Cofins devidos no período¹²; e

⁵ CF, art. 155, § 6º, III.

⁶ CF, art. 155, § 1º; Emenda nº 132/2023, art. 16.

⁷ Emenda nº 132/2023, art. 3º.

⁸ CF, art. 156, § 1º, III.

⁹ CF, art. 146-A.

¹⁰ Emenda nº 132/2023, art. 18, I.

¹¹ O inciso III do § 1º do art. 156 da Constituição reflete o entendimento do STF no julgamento do Tema nº 211: “A majoração do valor venal dos imóveis para efeito da cobrança de IPTU não prescinde da edição de lei em sentido formal, exigência que somente se pode afastar quando a atualização não excede os índices inflacionários anuais de correção monetária” (STF, Tribunal Pleno, RE 648.245, Rel. Min. Gilmar Mendes, *DJe* 24.02.2014).

¹² ADCT, art. 125, *caput*. De acordo com o § 2º do art. 125, “§ 2º Caso o contribuinte não possua débitos suficientes para efetuar a compensação de que trata o § 1º, o valor recolhido poderá ser compensado com qualquer outro tributo federal ou ser ressarcido em até 60 (sessenta) dias, mediante requerimento”.



(b) definição da alíquota de referência da CBS pelo Senado Federal para os anos de 2027 em diante, que será aplicada se outra não for fixada na legislação do ente federativo¹³.

(ii) Ano de 2027:

(a) cobrança da CBS pela alíquota de referência, se outra não for estabelecida em lei ordinária federal¹⁴, reduzida em 0,1%¹⁵;

(b) cobrança de IBS com alíquota estadual de 0,05% e alíquota municipal de 0,05%¹⁶;

(c) extinção do PIS/Pasep¹⁷, ressalvada a contribuição devida pelas pessoas jurídicas de direito público interno¹⁸;

(d) extinção da Cofins¹⁹;

(e) redução a zero das alíquotas do IPI, com exceção dos produtos com industrialização incentivada na Zona Franca de Manaus fabricados em outras regiões do País²⁰; e

(f) definição das alíquotas de referência do IBS para o ano de 2029 pelo Senado Federal²¹.

(iii) Ano de 2029:

(a) extinção da redução em 0,1% da alíquota da CBS²²;

(b) redução de 10% das alíquotas estaduais do ICMS e municipais do ISS vigentes em 2028²³;

(c) fim das alíquotas estadual de 0,05% e municipal de 0,05% de IBS²⁴;

¹³ Art. 156-A, § 1º, XII; Art. 195, § 15 e § 16; ADCT, art. 130, § 1º.

¹⁴ Art. 195, § 15.

¹⁵ ADCT, art. 127, parágrafo único.

¹⁶ ADCT, art. 127, caput.

¹⁷ ADCT, art. 126, II.

¹⁸ Ver art. 20 da Emenda 132/2023.

¹⁹ ADCT, art. 126, II.

²⁰ ADCT, art. 126, III, "a".

²¹ Art. 156-A, § 1º, XII; ADCT, art. 130, § 1º. As alíquotas de referência devem ser fixadas no percentual necessário à compensação da redução do ICMS, de contribuições aos fundos estaduais e do ISS (ADCT, art. 130, II).

²² ADCT, art. 127, parágrafo único.

²³ ADCT, art. 128, I.

²⁴ ADCT, art. 127, caput.



- (d) cobrança do IBS com base nas alíquotas de referência fixadas no ano anterior pelo Senado Federal ou, se existentes, pelas alíquotas previstas nas legislações dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios²⁵; e
- (e) definição das alíquotas de referência do IBS para o ano de 2030 pelo Senado Federal²⁶.

(iv) Ano de 2030:

- (a) redução de 20% das alíquotas do ICMS e do ISS vigentes em 2028²⁷;
- (b) cobrança do IBS com base nas alíquotas de referência estabelecidas no ano anterior pelo Senado Federal ou, se existentes, pelas alíquotas previstas nas legislações de cada ente federativo²⁸; e
- (c) definição das alíquotas de referência do IBS para o ano de 2031 pelo Senado Federal²⁹.

(iv) Ano de 2031:

- (a) redução de 30% das alíquotas do ICMS e do ISS vigentes em 2028³⁰;
- (b) cobrança do IBS com base nas alíquotas de referência fixadas no ano anterior pelo Senado Federal ou, se existentes, pelas alíquotas previstas nas legislações de cada ente federativo³¹; e
- (c) definição das alíquotas de referência do IBS para o ano de 2032 pelo Senado Federal³².

²⁵ Art. 156-A, § 1º, XII.

²⁶ Art. 156-A, § 1º, XII; ADCT, art. 130, § 1º. As alíquotas de referência devem ser fixadas no percentual necessário à compensação da redução do ICMS, de contribuições aos fundos estaduais e do ISS (ADCT, art. 130, II).

²⁷ ADCT, art. 128, II.

²⁸ Art. 156-A, § 1º, XII.

²⁹ Art. 156-A, § 1º, XII; ADCT, art. 130, § 1º. As alíquotas de referência devem ser fixadas no percentual necessário à compensação da redução do ICMS, de contribuições aos fundos estaduais e do ISS (ADCT, art. 130, II).

³⁰ ADCT, art. 128, III.

³¹ Art. 156-A, § 1º, XII.

³² Art. 156-A, § 1º, XII; ADCT, art. 130, § 1º. As alíquotas de referência devem ser fixadas no percentual necessário à compensação da redução do ICMS, de contribuições aos fundos estaduais e do ISS (ADCT, art. 130, II).



(iv) Ano de 2032:

- (a) redução de 40% das alíquotas do ICMS e do ISS vigentes em 2028³³;
- (b) cobrança do IBS com base nas alíquotas de referência definidas no ano anterior pelo Senado Federal ou, se existentes, pelas alíquotas previstas nas legislações de cada ente federativo³⁴; e
- (c) definição das alíquotas de referência do IBS pelo Senado Federal para os anos de 2033 em diante³⁵, que devem ser fixadas no percentual necessário à compensação da extinção do ICMS, de contribuições aos fundos estaduais e do ISS³⁶.

(v) Ano de 2033:

- (a) extinção do ICMS e do ISS³⁷; e
- (b) cobrança do IBS com base nas alíquotas de referência definidas no ano anterior pelo Senado Federal ou, se existentes, pelas alíquotas previstas nas legislações de cada ente federativo³⁸.

3. CARACTERES CONSTITUCIONAIS DO IBS E DA CBS

A Constituição Federal, nos arts. 149-B, 156-A, *caput* e § 1º, 195, V e § 16, estabelece os caracteres essenciais do IBS e da CBS: (i) legislação única; (ii) alíquota uniforme; (iii) vedação para a concessão de benefícios fiscais e de tratamentos tributários diferenciados³⁹; (iv) base de incidência ampla; (v) cobrança “por fora”, ou seja, sem a inclusão do tributo em sua própria base imponível; (vi) princípio do destino; (vii) pagamento compensatório em dinheiro, conhecido como *cashback*, que constitui uma técnica relevante de proteção do mínimo vital e de concretização do princípio constitucional da capacidade contributiva; (viii) a neutralidade; e

³³ ADCT, art. 128, IV.

³⁴ Art. 156-A, § 1º, XII.

³⁵ Art. 156-A, § 1º, XII; ADCT, art. 130, II, § 1º.

³⁶ ADCT, art. 130, II.

³⁷ ADCT, art. 129.

³⁸ Art. 156-A, § 1º, XII.

³⁹ Como ressalta Beltrame: “O IVA tem uma vocação hegemónica uma vez que, para funcionar satisfatoriamente, deve ser aplicado a todas as actividades económicas e reconhecer apenas muito poucas isenções” (Traduzimos, do original: “El IVA tiene una vocación hegemónica ya que, para operar de forma satisfactoria, debe aplicarse a todas las actividades económicas y no reconocer sino muy pocas exenciones.” (BELTRAME, Pierre. *Introducción a la fiscalidad en Francia*. Barcelona: Atelier, 2004, p. 128).



(ix) não cumulatividade ampla⁴⁰.

A alíquota definida por cada ente federativo deverá ser a mesma para todas as operações tributadas⁴¹, com redução em 60%⁴² ou em 30%⁴³ nos regimes diferenciados de tributação⁴⁴. Entretanto, deve ser observada a alíquota de referência fixada pelo Senado Federal, que, ademais, será aplicável sempre que outra não for estabelecida pelo ente competente.

A base de incidência ampla do IBS e da CBS decorre da abertura semântica dos incisos I e II do art. 156-A da Constituição Federal⁴⁵:

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

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

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

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

[...]

⁴⁰ “Art. 69. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta”.

⁴¹ CF, art. 156-A, § 1º, IV, V, VI e XII; art. 195, V, § 16.

⁴² Serviços de educação; serviços de saúde; dispositivos médicos; dispositivos de acessibilidade para pessoas com deficiência; medicamentos; produtos de cuidados básicos à saúde menstrual; serviços de transporte coletivo de passageiros rodoviário, metroviário de caráter urbano, semiurbano e metropolitano; alimentos destinados ao consumo humano; produtos de higiene pessoal e limpeza majoritariamente consumidos por famílias de baixa renda; produtos agropecuários, aquícolas, pesqueiros, florestais e extrativistas vegetais *in natura*; insumos agropecuários e aquícolas; produções artísticas, culturais, jornalísticas e audiovisuais nacionais, atividades desportivas e comunicação institucional; bens e serviços relacionados à soberania e segurança nacional, segurança da informação e segurança cibernética.

⁴³ Prestação de serviços de profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que sejam submetidas a fiscalização por conselho profissional.

⁴⁴ Emenda 132/2023, art. 9º.

⁴⁵ CF, art. 195: “§ 15. Aplica-se à contribuição prevista no inciso V o disposto no art. 156-A, § 1º, I a VI, VIII, X a XII, § 3º, § 5º, II, III, V, VI e IX, e §§ 6º a 10”. Ademais, de acordo com o art. 149-B, os fatos geradores, bases de cálculo, hipóteses de não incidência e sujeitos passivos, imunidades, regimes específicos, diferenciados ou favorecidos de tributação, regras de não cumulatividade e de creditamento devem ser os mesmos para o IBS e para a CBS.



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

O § 8º do art. 156-A constitui uma exceção à regra que decorre da *reserva de constituição* em matéria de competência impositiva, enunciada no art. 110 do Código Tributário Nacional (CTN): “*Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias*”. Dessa forma, diferentemente do que ocorre nos demais tributos, ao estabelecer o conceito de operações com serviços, o legislador infraconstitucional não limitado pelas regras de direito privado. Qualquer operação poderá ser considerada como tal para fins do IBS e da CBS, desde que, dentro de uma limitação residual prevista no § 8º do art. 156-A, não constitua uma “operação com bens”⁴⁶.

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

Observe-se que, apesar da base de incidência ampla, o IBS e a CBS não podem apresentar as mesmas hipóteses de incidência ou bases de cálculo de outros tributos. Na Reforma da Tributação do Consumo, decorrente da Emenda 132/2023, nos termos do inciso V do § 6º do art. 153 da Constituição, apenas o imposto seletivo foi concebido com essa característica⁴⁷.

⁴⁶ Sobre o tema, cf.: SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

⁴⁷ Como ressalta Humberto Ávila: “Ao vedar tanto o *alargamento* quanto a *sobreposição* ordinária de competências a Constituição proíbe que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios possam exercer sua competência compartilhada sobre fatos já abrangidos pela competência privativa de outros entes federados. Seria, por conseguinte, inconstitucional a lei complementar que, a pretexto de instituir o IBS, dispusesse, por exemplo, que o imposto incidiria sobre as doações, objeto de competência privativa ordinária dos Estados e do Distrito Federal, ou sobre os empréstimos, objeto de competência privativa ordinária da União. Se assim



O IBS e a CBS, ademais, são tributos neutros e sujeitos a uma não cumulatividade ampla. Para evitar o efeito *cascata*, a Constituição Federal estabelece que o direito ao creditamento deve compreender *todas as aquisições de bens ou de serviços* tributos. Foram ressalvados apenas os bens e os serviços de uso ou de consumo pessoal, definidos em lei complementar, além das exceções previstas no texto constitucional⁴⁸. Esse é um aspecto bastante positivo da Reforma Tributária. O inciso VIII do § 1º do art. 156-A reverte uma distorção histórica do sistema tributário brasileiro, que nunca teve uma não cumulatividade efetiva, capaz de garantir a neutralidade. Desde as Leis 297/1956 e 4.502/1964, relativas ao antigo imposto sobre o consumo, precursor do IPI, até as Leis 10.637/2002, 10.833/2003 e 10.865/2004, que disciplinam o PIS/Pasep e a Cofins, a concretização normativa desse princípio sempre foi errática, inadequada e não uniforme.

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

4. IBS E DA CBS NA IMPORTAÇÃO DE BENS MATERIAIS

4.1 Hipótese de incidência

4.1.1 Critério material

Na importação de bens materiais, o critério material da hipótese de incidência do IBS e da CBS pode ser construído a partir do art. 65 da Lei Complementar nº 214/2025:

procedesse, tal lei complementar terminaria por fazer exatamente aquilo que a Constituição proibiu os entes federados de fazer: alargar e sobrepor competências.” ÁVILA, Humberto. Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. ano 42. p. 701-730. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024. p. 270.

⁴⁸ CF, art. 156-A, § 1º, VIII, reproduzido abaixo.



Art. 65. Para fins do disposto no art. 63 desta Lei Complementar, o fato gerador da importação de bens materiais é a entrada de bens de procedência estrangeira no território nacional.

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

Na interpretação desse dispositivo, deve-se ter presente, como analisado anteriormente, que a identificação da importação com a simples transposição de fronteira contraria o texto constitucional. Tampouco há compatibilidade com a Convenção de Quioto Revisada (Decreto Legislativo 56/2019; Decreto 10.276/2020), que vincula a caracterização da importação ao objetivo de incorporação definitiva do produto à livre circulação econômica no país de destino (Capítulo 1 do Anexo Específico B). A entrada física é apenas uma condição necessária, mas não suficiente para a configuração da importação. Essa pressupõe uma transposição física qualificada pela *intenção integradora*, ou seja, a introdução de um produto no território aduaneiro com o *animus* de incorporá-lo ao mercado nacional. Portanto, não pode ser qualificado como importação o simples ingresso de bens estrangeiros em trânsito ou em caráter transitório no País (v.g., viagem turística)⁴⁹.

A *intenção integradora* não se confunde com a *finalidade aquisitiva*. Essa expressa um desdobramento ou especificação da intenção integradora, ou seja, a destinação que o importador pretende dar ao produto após a incorporação ao mercado doméstico. Pode ser a revenda, o uso e o consumo do estabelecimento, a utilização como insumo ou a integração ao ativo imobilizado. Nenhum desses fatores têm influência na caracterização da importação, como estabelecem o inciso II do art. 156-A da Constituição Federal (“incidirá também sobre a importação [...] qualquer que seja a sua finalidade”) e o inciso II do art. 81 (“Art. 81. O IBS e a CBS serão devidos na importação de bens materiais: [...] II - independentemente da finalidade dos bens importados”). Para a caracterização da importação, destarte, basta o objetivo de

⁴⁹ Sobre o tema, cf: SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 56 e ss.; SEHN, Solon. *Curso de direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2024. p. 375 e ss.



incorporação definitiva do bem à livre circulação econômica no país de destino.

Ademais, cumpre considerar que o inciso II do art. 156-A da Constituição Federal faz referência apenas à “importação de bens”. Não foi repetição o complemento pleonástico “estrangeiros”, como no inciso I do art. 153, que gerou (e ainda gera) uma série de equívocos na interpretação do âmbito de incidência do imposto de importação. A palavra “estrangeira” é encontrada apenas no *caput* do art. 65 da Lei Complementar nº 214/2025, mas em alusão à “procedência”, e não à *origem*. Logo, o âmbito de incidência do IBS e da CBS também abrange a reimportação de bens de origem nacional anteriormente exportados.

Bens materiais, por outro lado, nada mais são que *bens móveis corpóreos*, isto é, *coisa móvel e corpórea*, o que corresponde ao conceito de *produto*⁵⁰. Portanto, na modalidade prevista na Seção III da Lei Complementar nº 214/2025, a *materialidade* ou *critério material* da hipótese de incidência do IBS e da CBS corresponde a conduta de *importar produtos*.

4.1.2 Critério temporal

O critério temporal da hipótese de incidência do IBS e da CBS, por sua vez, encontra-se previsto no art. 67 da Lei Complementar nº 214/2025:

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

- I - na liberação dos bens submetidos a despacho para consumo;
- II - na liberação dos bens submetidos ao regime aduaneiro especial de admissão temporária para utilização econômica;
- III - no lançamento do correspondente crédito tributário, quando se tratar de:
 - a) bens compreendidos no conceito de bagagem, acompanhada ou desacompanhada;
 - b) bens constantes de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio tenha sido verificado pela autoridade aduaneira; ou

⁵⁰ RODRIGUES, Silvío. *Direito civil*: parte geral. 34. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2003, p. 141; DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 26. ed. Atual. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 1106; VENOSA, Sílvio de Salvo. *Direito civil*: parte geral. 5. ed. São Paulo: Atlas, v. 1, 2005, p. 328-329.



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

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

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

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

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

Art. 76. O IBS e a CBS devidos na importação de bens materiais deverão ser pagos até a entrega dos bens submetidos a despacho para consumo, ainda que esta ocorra antes da liberação dos bens pela autoridade aduaneira.

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

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



Assim, v.g., se ocorrer o aumento das alíquotas ou algum evento que impacte a base de cálculo da IBS e da CBS após o registro da declaração de mercadorias e antes da liberação, as diferenças do crédito tributário devem ser recolhidas pelo sujeito passivo. Note-se que, no § 2º do art. 76, não é prevista a restituição quando ocorrer o inverso, ou seja, a redução do valor devido. Não obstante, aqui o legislador complementar “escreveu menos do que queria dizer” (*minus scripsit quam voluit*). Tributo é uma obrigação *ex lege*, e não *ex voluntate*. O que legitima a sua cobrança é a ocorrência da hipótese de incidência definida em lei. É irrelevante a manifestação de vontade do obrigado. Mesmo tendo esse optado pela antecipação do pagamento, se o valor do crédito tributário recolhido for maior que o devido, é evidente que o sujeito passivo terá direito à repetição do indébito.

O § 3º do art. 76 autoriza o regulamento a *diferir* o pagamento do IBS e da CBS para as empresas certificadas no Programa OEA: “Art. 76. [...] § 3º O regulamento poderá estabelecer hipóteses em que o pagamento do IBS e da CBS possa ocorrer em momento posterior ao definido no **caput**, para os sujeitos passivos certificados no Programa Brasileiro de Operador Econômico Autorizado estabelecido na forma da legislação específica”. Esse preceito aplica ao IBS e à CBS o disposto no Artigo 7.3 do Acordo sobre a Facilitação do Comércio (Decreto Legislativo 01/2016; Decreto 9.326/2018), que autoriza, dentre as medidas de facilitação para operadores autorizados, o “(d) pagamento diferido de direitos, tributos e encargos” (Artigo 7.3). Trata-se, no entanto, de simples postergação da data do vencimento, sem implicar a modificação do critério temporal. Logo, havendo alterações no regime tributário após a ocorrência da liberação, essas não terão repercussão do tributo diferido. Assim, por exemplo, se ocorrer um aumento ou uma redução superveniente da alíquota ou da base de cálculo, o valor devido pelo contribuinte permanecerá o mesmo.

4.1.3 Critério espacial

O art. 68 da Lei Complementar nº 214/2025 – que dispõe sobre o “local da importação de bens materiais” – não tem relação com o critério espacial da hipótese de incidência. Trata-se de dispositivo que, a rigor, disciplina a sujeição ativa da obrigação tributária do IBS e da CBS. O critério espacial, tal como no imposto de importação e nos demais tributos incidentes



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

4.2 Consequência tributária

4.2.1 Sujeito ativo

O sujeito ativo da CBS é a União Federal e do IBS, os entes federativos (Estado, Distrito Federal e Município) do *local da importação*, definido de acordo com as regras do art. 68:

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

I - local da entrega dos bens ao destinatário final, nos termos do art. 11 desta Lei Complementar, inclusive na remessa internacional;

II - domicílio principal do adquirente de mercadoria entrepostada; ou

III - local onde ficou caracterizado o extravio.

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



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

4.2.2 Contribuintes e responsáveis

Os contribuintes do IBS e da CBS, de acordo com o art. 72 da Lei Complementar nº 214/2025, são o importador na importação direta e por encomenda (inciso I e parágrafo único), o real adquirente na importação realizada por sua conta e ordem (parágrafo único) e o adquirente de mercadoria entrepostada (inciso II).

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

Além disso, de acordo com o art. 74, são *responsáveis solidários* com os contribuintes do IBS e da CBS: **(i)** a pessoa que registra, em seu nome, a declaração de importação de bens de procedência estrangeira adquiridos no exterior por outra pessoa, ou seja, o *importador por conta e ordem* (inciso I); **(ii)** o encomendante na importação por encomenda (inciso II); **(iii)** o representante do transportador estrangeiro (inciso III); **(iv)** o expedidor, o operador de transporte multimodal ou qualquer subcontratado para a realização do transporte multimodal (inciso IV); e **(v)** o tomador de serviço ou o contratante de afretamento de embarcação ou aeronave, em contrato internacional, em relação aos bens admitidos em regime aduaneiro especial por terceiro (inciso V)⁵¹.

Na remessa internacional, os arts. 95 a 97 da Lei Complementar 211/2025 estabelecem

⁵¹ “Art. 75. Os sujeitos passivos a que se referem os arts. 72 a 74 desta Lei Complementar devem se inscrever para cumprimento das obrigações relativas ao IBS e à CBS sobre importações, nos termos do regulamento”.



as seguintes regras especiais sobre a sujeição passiva: (*i*) no regime de tributação simplificada, o fornecedor dos bens materiais de procedência estrangeira, mesmo residente ou domiciliado no exterior, é *responsável solidário* pelo IBS e pela CBS, devendo inscrever-se no regime regular desses tributos; e (*ii*) na hipótese de intermediação de *plataforma digital*⁵², essa é *responsável por substituição*, quando o fornecedor é residente ou domiciliado no exterior. O destinatário da remessa, por sua vez, será responsável solidário na hipótese de fornecedor estrangeiro não inscrito ou com cadastro regular que não pagar o IBS e a CBS.

4.2.3 Alíquotas

Ainda não foram estabelecidas as alíquotas do IBS e da CBS. Ao longo do período de transição, o Senado Federal definirá as alíquotas de referência, que serão aplicadas se outras não forem previstas nas legislações de cada ente federativo. Porém, quando fixadas, as alíquotas na importação serão as mesmas aplicáveis nas operações internas (art. 71), inclusive por exigência dos princípios da neutralidade e do tratamento nacional⁵³. Até lá, de acordo com as regras de transição analisadas anteriormente, no ano de 2026, serão adotadas alíquotas de *teste* ou de *calibração* de 0,9% de CBS e 0,1% de IBS. Em 2027, será fixada a alíquota de referência da CBS, que deverá ser aplicada se outra não for estabelecida em lei ordinária federal⁵⁴, reduzida em 0,1%⁵⁵. Também haverá cobrança do IBS com alíquota estadual de 0,05% e

⁵² “Art. 22. [...] § 1º Considera-se plataforma digital aquela que:

I – atua como intermediária entre fornecedores e adquirentes nas operações e importações realizadas de forma não presencial ou por meio eletrônico; e

II – controla um ou mais dos seguintes elementos essenciais à operação:

a) cobrança;

b) pagamento;

c) definição dos termos e condições; ou

d) entrega.

§ 2º Não é considerada plataforma digital aquela que executa somente uma das seguintes atividades:

I – fornecimento de acesso à internet;

II – serviços de pagamentos prestados por instituições autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil;

III – publicidade; ou

IV – busca ou comparação de fornecedores, desde que não cobre pelo serviço com base nas vendas realizadas.”

⁵³ Ressalte-se que, de acordo com o art. 71: “§ 2º Na impossibilidade de identificação do bem material importado, em razão de seu extravio ou consumo, e de descrição genérica nos documentos comerciais e de transporte disponíveis, serão aplicadas, para fins de determinação do IBS e da CBS incidentes na importação, as maiores alíquotas vigentes para o destino da operação”.

⁵⁴ Art. 195, § 15.

⁵⁵ ADCT, art. 127, parágrafo único.



alíquota municipal de 0,05%⁵⁶, até o ano 2029, quando, então, terá início a cobrança do IBS com base nas alíquotas de referência definidas no ano anterior pelo Senado Federal ou, se existentes, pelas alíquotas das legislações dos entes federados⁵⁷.

4.2.4 Base de cálculo

A base de cálculo do IBS e da CBS, de acordo com o art. 69 da Lei Complementar nº 214/2025, corresponde ao valor aduaneiro do produto importador, acrescido dos seguintes tributos e direitos devidos até a liberação (desembaraço aduaneiro):

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

I - Imposto sobre a Importação;

II - Imposto Seletivo (IS);

III - taxa de utilização do Sistema Integrado do Comércio Exterior (Siscomex);

IV - Adicional ao Frete para a Renovação da Marinha Mercante (AFRMM);

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

VI - direitos antidumping;

VII - direitos compensatórios;

VIII - medidas de salvaguarda; e

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

§ 1º A base de cálculo do IBS e da CBS na hipótese de que trata o § 2º do art. 71 desta Lei Complementar será o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do Imposto de Importação acrescido dos valores de que tratam o caput, ressalvado o disposto no § 2º deste artigo.

§ 2º Não compõem a base de cálculo do IBS e da CBS:

⁵⁶ ADCT, art. 127, *caput*.

⁵⁷ Art. 156-A, § 1º, XII.



I - O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), previsto no inciso IV do caput do art. 153 da Constituição Federal;

II - o Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS), previsto no inciso II do caput do art. 155 da Constituição Federal; e

III - o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), previsto no inciso III do caput do art. 156 da Constituição Federal.

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

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

O *valor aduaneiro* constitui a base de cálculo do imposto de importação, que, por sua vez, é determinada a partir de métodos previstos no Acordo de Valoração Aduaneira da Organização Mundial do Comércio (AVA/OMC) ou *WTO Customs Valuation Agreement*, formalmente denominado *Acordo sobre a Implementação do Artigo VI do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio* 1994⁵⁸. Esse acordo prevê um critério-base e preferencial – o método do valor da transação – e cinco critérios substitutivos e subsidiários, que são aplicados sucessivamente e em caráter excludente: (i) o método do valor de transação de mercadorias idênticas; (ii) o método do valor de transação de mercadorias similares; (iii) o método do valor dedutivo; (iv) o método do valor computado; e (v) o método da razoabilidade ou do último recurso (*the fall-back method*).

A maior parte das operações no comércio internacional sujeitam-se ao primeiro método de valoração. Nele a base de cálculo do imposto de importação corresponde ao *preço*

⁵⁸ O AVA/OMC foi incorporado ao direito interno ocorreu por meio do Decreto Legislativo 30/1994, promulgado pelo Decreto 1.355/1994.



efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, acrescidos dos ajustes previstos nos §§ 1º e 2º do art. 8 do AVA, o que, na maior parte das operações, resume-se ao preço da mercadoria acrescido de frete e de seguro (preço CIF – *Cost, Insurance and Freight*)⁵⁹.

Em síntese, portanto, a base de cálculo do IBS e da CBS é composta pelo *valor aduaneiro* (preço CIF do produto importado, entre outras adições previstas nos §§ 1º e 2º do art. 8º do AVA), acrescido dos tributos e prestações pecuniárias relacionadas à defesa comercial eventualmente incidentes até a liberação: (a) incluindo, por previsão expressa no art. 69, o imposto de importação, o IS, a taxa do Siscomex, o AFRMM, a Cide-Combustíveis, os direitos *antidumping*, compensatórios e medidas de salvaguarda; e (b) excluindo, em face do disposto no art. 156-A, IX⁶⁰, e no art. 133 do ADCT⁶¹, o próprio IBS e a CBS (vedação do cálculo “por dentro”), o IPI e, durante o período de transição, o PIS/Pasep e a Cofins⁶², o ICMS e o ISS⁶³.

Em relação ao IS, há previsão constitucional para a inclusão na base de cálculo de outros tributos: “Art. 153. [...] § 6º O imposto previsto no inciso VIII do caput deste artigo: [...] IV - integrará a base de cálculo dos tributos previstos nos arts. 155, II, 156, III, 156-A e 195, V; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”. Essa disposição, por si só, já é de constitucionalidade duvidosa. As emendas constitucionais, afinal, não podem violar os direitos e garantias dos contribuintes, incluindo o princípio da capacidade contributiva (CF, art. 145, § 1º), que é uma das cláusulas pétreas do texto constitucional (CF, art. 60, § 4º, II⁶⁴). Ainda mais

⁵⁹ Sobre esses acréscimos, ver SEHN, Solon. *Curso de direito aduaneiro*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 207 e ss.

⁶⁰ “Art. 156-A. [...] IX - não integrará sua própria base de cálculo nem a dos tributos previstos nos arts. 153, VIII, e 195, I, “b”, IV e V, e da contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”.

⁶¹ “Art. 133. Os tributos de que tratam os arts. 153, IV, 155, II, 156, III, e 195, I, “b”, e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social a que se refere o art. 239 não integrarão a base de cálculo do imposto de que trata o art. 156-A e da contribuição de que trata o art. 195, V, todos da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023).”

⁶² “Art. 126. A partir de 2027: [...] II - serão extintas as contribuições previstas no art. 195, I, “b”, e IV, e a contribuição para o Programa de Integração Social de que trata o art. 239, todos da Constituição Federal, desde que instituída a contribuição referida na alínea “a” do inciso I; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”.

⁶³ “Art. 129. Ficam extintos, a partir de 2033, os impostos previstos nos arts. 155, II, e 156, III, da Constituição Federal. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 132, de 2023)”.

⁶⁴ “Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: [...] § 4º Não será objeto de deliberação a



questionável, entretanto, é a previsão (encontrada apenas na lei complementar, sem autorização constitucional expressa) da inclusão do imposto de importação, da taxa do Siscomex, do AFRMM, da Cide-Combustíveis, dos direitos *antidumping*, compensatórios e das medidas de salvaguarda na base de cálculo do IBS e da CBS.

O princípio da capacidade contributiva, como ensinam Klaus Tipke e Joachim Lang, é um *princípio fundamental universalmente reconhecido de uma imposição justa*, que marca o direito tributário da mesma forma que o princípio da autonomia privada marca do direito civil⁶⁵. Representa, entre outras consequências jurídicas, a afirmação de que, para ser tributada, a situação de fato prevista na legislação deve apresentar uma idoneidade ou consistência econômica, também denominada *força econômica* pela doutrina italiana. Essa serve de pressuposto e limite para o dimensionamento da imposição e, ao mesmo tempo, como medida de repartição isonômica da carga tributária⁶⁶. Além disso, exige coerência lógica ou interna do tributo, ou seja, a aplicação de critérios de valoração compatíveis com a manifestação de disponibilidade econômica que se pretende gravar, no que se inclui a conformidade entre a base de cálculo e a hipótese de incidência.

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

proposta de emenda tendente a abolir: [...] IV - os direitos e garantias individuais”.

⁶⁵ TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário (Steuerrecht)*. Porto Alegre: Fabris, 2008. v. I. p. 201. Para uma visão crítica à concepção centralizadora do princípio, TABOADA, Carlos Palao. *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*. Pamplona: Civitas-Thomson Reuters, 2018. p. 160-161.

⁶⁶ MOLINA, Pedro M. Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998, p. 47; UCKMAR, Victor. *Princípios comuns do direito constitucional tributário*. Trad. Marco Aurelio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 85; MITA, Enrico de. *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*. 4. ed. Milano: Giuffrè, 2000, p. 81 e ss.



rigor, a base de cálculo deveria compreender apenas o valor aduaneiro. Por isso, o dispositivo mostra-se inconstitucional.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Em síntese, considerando as disposições da Lei Complementar nº 214/2025, a regra-matriz de incidência do IBS e da CBS na importação de bens materiais apresenta a seguinte conformação:

(A) Hipótese de incidência:

(i) **Critério material:** importar (verbo) produtos (complemento);

(ii) **Critério temporal:** a liberação (desembaraço aduaneiro);

(iii) **Critério espacial:** território aduaneiro (território nacional e áreas de controle integrado do Mercosul);

(B) Consequência tributária:

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

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

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

(2) **Critério quantitativo:**

(i) *alíquotas:* ainda não definidas;

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

6. REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. **Limites Constitucionais à Instituição do IBS e da CBS**. *Revista Direito Tributário Atual* v. 56. ano 42. p. 701-730. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2024. p. 270.

BELTRAME, Pierre. **Introducción a la fiscalidad en Francia**. Barcelona: Atelier, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.



DE PLÁCIDO E SILVA. *Vocabulário jurídico*. 26. ed. Atual. Nagib Slaibi Filho e Gláucia Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

MITA, Enrico de. *Interesse fiscale e tutela del contribuente: le garanzie costituzionali*. 4. ed. Milano: Giuffrè, 2000.

MOLINA, Pedro M. Herrera. *Capacidad económica y sistema fiscal: análisis del ordenamiento español a luz del derecho alemán*. Madrid: Marcial Pons, 1998.

RODRIGUES, Silvio. **Direito civil**: parte geral. 34. ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2003.

SEHN, Solon. **Comentários ao regulamento aduaneiro**: tributação do comércio exterior. São Paulo: Aduaneiras, 2021.

SEHN, Solon. **Curso de direito aduaneiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

SEHN, Solon. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2024.

SEHN, Solon. **Imposto de importação**. São Paulo: Noeses, 2016.

SEHN, Solon. **Valoração aduaneira e preços de transferência**. In: GONÇALVES, Claudio Augusto; REIS, Raquel Segalla. **Ensaio de direito aduaneiro II**. São Paulo: Tirant lo Blanch, 2023.

SEHN, Solon. **Valoração aduaneira na importação**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.); SOUZA, Priscila de (org.). *Constructivismo lógico-semântico e os diálogos entre teoria e prática*. São Paulo: Noeses, 2019. p. 1221-1247.

TABOADA, Carlos Palao. *Capacidad contributiva, no confiscatoriedad y otros estudios de derecho constitucional tributario*. Pamplona: Civitas-Thomson Reuters, 2018.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito tributário** (*Steuerrecht*). Porto Alegre: Fabris, 2008. v. I.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns do direito constitucional tributário**. Trad. Marco Aurelio Greco. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito civil**: parte geral. 5. ed. São Paulo: Atlas, v. 1, 2005.

