



**Ministério da Educação  
Universidade Federal de Roraima  
INSTITUTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
BACHARELADO EM DIREITO  
DIREITO TRIBUTÁRIO**



**ESTUDO DE CASO DO TEMA 914/STF – ENFOQUE NOS LIMITES DA  
TRIBUTAÇÃO À LUZ DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA<sup>1</sup>**

Igor Bonfim Viana<sup>2</sup>  
Líbia Renata Oliveira de Souza<sup>3</sup>  
Mariana Freitas Cavalcante<sup>4</sup>

**Orientador:** Prof. Dr. Edival Braga<sup>5</sup>

**RESUMO:** O Tema 914 de Repercussão Geral do STF, que trata do perfil constitucional da CIDE sobre remessas ao exterior, trouxe o enfrentamento da questão relacionada ao princípio da isonomia, dentre outros temas. Foi consolidado que, no caso da CIDE instituída, inexistia ofensa ao princípio da isonomia, porquanto a discriminação legal diz respeito a contribuintes que não se encontram em situação equivalente, o que justifica o tratamento diferenciado conferido pela norma impositiva entre as empresas que utilizam tecnologia nacional e as que buscam tecnologia no exterior. Este artigo pretende identificar os limites da tributação desigual aos contribuintes em situação desigual, a partir deste tema.

**Palavras-chave:** perfil constitucional; CIDE; princípio da isonomia.

**ABSTRACT:** The General Repercussion Subject 914 of the Brazilian Supreme Court, about the constitutional profile of CIDE on remittances abroad, brought the confrontation of an issue related to the principle of isonomy, among other subjects. It was established that in the case of the CIDE instituted there was no offense to the principle of isonomy, since its legal discrimination concerns taxpayers who are not in an equivalent situation, which justifies the differentiated treatment conferred by the tax norm among companies that use national technology, and those seeking technology abroad. This article intends to identify the limits of the unequal taxation to the taxpayers in an unequal situation, from this subject on.

**Keywords:** constitutional profile; CIDE; principle of isonomy.

---

<sup>1</sup> O artigo passou por uma revisão gramatical realizada pelo ChatGPT em 2025, revisão somente gramatical, de modo que foi mantida a originalidade do conteúdo do artigo.

<sup>2</sup> Acadêmico do 8º semestre do curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima. E-mail: igorbonfimviana@gmail.com

<sup>3</sup> Acadêmica do 8º semestre do curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima. E-mail: libia.renata.o.s@gmail.com

<sup>4</sup> Acadêmica do 8º semestre do curso de Bacharelado em Direito da Universidade Federal de Roraima. E-mail: marianac.96.mfc@gmail.com

<sup>5</sup> Professor de Direito Tributário da Universidade Federal de Roraima - UFRR

**SUMÁRIO:** Introdução. 1. Delimitação do perfil constitucional da CIDE sobre remessas ao exterior - Tema 914/STF de Repercussão Geral; 1.1. Contribuições no sistema constitucional brasileiro; 1.1.1. Contribuições de intervenção sobre o domínio econômico; 1.1.1.1. A Lei 10.168 de 29 de novembro de 2000; 1.2. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 928.943/SP; 1.2.1. Síntese fática; 1.2.2. Argumentos do recurso extraordinário interposto pela Scania Latin America Ltda.; 1.2.3. Argumentos da Procuradoria-Geral da República; 1.2.4. Detalhes dos desdobramentos do Recurso Extraordinário 928.943/SP. 2. Princípio da isonomia no sistema tributário. 3. Outros casos tributação desigual; 3.1. Caso de norma constitucional; 3.2. Caso de documento internacional. Considerações Finais. Referências

## **Introdução**

O tema deste artigo é o perfil constitucional da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE). No que tange à delimitação temática, este artigo se restringe ao estudo dos limites da tributação pelo princípio da isonomia. Desta feita, este artigo levanta a seguinte problemática: quais os limites para a tributação de contribuintes em situações desiguais? Sob um ponto de vista funcionalista, supõe-se que, diante das desigualdades, o constituinte permitiu que a tributação fosse diferenciada.

Tendo em vista que o tema explora o Direito Doméstico, a delimitação espacial do artigo estará circunscrita especialmente ao território brasileiro, sem prejuízo de eventuais menções a exemplos internacionais. No tocante à delimitação temporal, este artigo terá como recorte de tempo a promulgação da Constituição Federal, isto é, 5 de outubro de 1988 até o presente momento.

Trata-se de uma pesquisa exploratória. Esta pesquisa será desenvolvida com o objetivo de propiciar uma visão geral sobre a discussão acerca do perfil constitucional da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE) sobre remessas ao exterior, mais especificamente desenvolvendo a ideia de que existem limites para a tributação quando se trata do princípio da isonomia.

A fim de garantir o embasamento teórico, far-se-á um estudo de caso. Serão utilizados referenciais bibliográficos assentados no conhecimento estabelecido na doutrina jurídica, em especial do ramo do Direito Tributário. De igual modo, utilizar-se-ão documentos jurídicos referentes ao caso, jurisprudência, leis e documentos internacionais.

Para se chegar a uma conclusão, adotar-se-á o método dedutivo, pois, a partir da premissa maior insculpida no art. 150, III, da Constituição Federal aplicada ao Tema 914 e a

outros casos hipotéticos/práticos, extrair-se-ão conclusões dedutivas. Por meio do método comparativo, serão ressaltadas as diferenças e similitudes entre a repercussão geral firmada pelo STF e os demais casos abordados.

A linguagem utilizada ao longo do artigo será clara, concisa e impessoal. O emprego de alguns termos técnicos da área jurídica será necessário, porém, todos estarão acompanhados das respectivas definições, para que a compreensão seja acessível a qualquer leitor.

Em um desenvolvimento dividido em três capítulos. Primeiro, discorrer-se-á sobre delimitação do perfil constitucional da CIDE sobre remessas ao exterior no Tema 914/STF. Em seguida, será explorado o princípio da isonomia no sistema tributário. Por fim, serão expostos outros casos de tributação desigual, porém isonômica.

## **1. Delimitação do perfil constitucional da CIDE sobre remessas ao exterior - Tema 914/STF de Repercussão Geral**

### **1.1. Contribuições no sistema constitucional brasileiro**

Antes de adentrar ao mérito do Tema n. 914 do Supremo Tribunal Federal, faz-se necessário o esclarecimento dos institutos e leis concernentes à controvérsia. Pois bem, o Tema n. 914 trata da delimitação do perfil constitucional de uma contribuição. Afinal, o que é uma contribuição no sistema constitucional brasileiro? A natureza jurídica das contribuições foi bastante controvertida na doutrina e na jurisprudência.

Por certo, de um ponto topológico, o Constituinte de 1988 inseriu as contribuições no Título VI, sobre a Tributação e do Orçamento, no Capítulo I, do Sistema Tributário Nacional, conferindo esse tipo de exação, segundo Sabbag (2017), uma “fisionomia tributária”<sup>6</sup>. Embora o critério topológico do legislador constitucional tenha esfriado a discussão, Hoffmann (1996)<sup>7</sup> aponta para o fato de que o texto constitucional não define o que é contribuição.

O próprio texto constitucional mantém margem para dúvidas ao se referir separadamente a tributos e contribuições em art. 150, §6º<sup>8</sup>. Sabbag (2017) considera que esta

<sup>6</sup> **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 549.

<sup>7</sup> **As contribuições no sistema constitucional tributário**. Campinas, SP: Copola Livros, 1996. p. 29.

<sup>8</sup> Art. 150 (...) § 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993) (grifo nosso)

dicotomia conceitual foi apenas uma imprecisão técnica<sup>9</sup>. Em verdade, este ponto é irrelevante, visto que o atual entendimento do Supremo Tribunal Federal enterrou a controversa natureza jurídica das contribuições. A Corte tem defendido que as contribuições – pelo menos as sociais – são tributos<sup>10</sup>.

Assim, atualmente, adota-se a “teoria pentapartite” no sistema brasileiro, segundo a qual existem 5 (cinco) espécies tributárias, quais sejam: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais, sendo as três primeiras assim definidas explicitamente no art. 145 da Constituição e as duas últimas assim definidas na jurisprudência.<sup>11</sup>

Aplicando-se uma interpretação extensiva, se as contribuições sociais são tributos, as demais contribuições previstas no mesmo artigo também são. De modo que as contribuições seriam espécie autônoma. Sabbag (2017)<sup>12</sup> e Hoffmann (1996)<sup>13</sup> afirmam que as contribuições se tratam de tributo afetado, isto é, cuja receita se presta a finalidade específica instruída em lei.

A característica essencial que difere as contribuições de outras espécies de tributo reside no binômio fato gerador, ou seja, fator de incidência que por si só não autoriza a cobrança de contribuição, e benefício, isto é, receita que se preste a fomentar, direta ou indiretamente, o sujeito passivo da exação.

As contribuições estão, enquanto tributos, notadamente vinculadas aos princípios de direito tributário, em especial ao princípio da legalidade (art. 146, III e 150, I, da CF), da capacidade contributiva como desdobramento da isonomia tributária (art. 150, II e 195, §6º, da CF) e da anterioridade tributária (art. 150, III e alíneas, da CF).

As contribuições possuem assento constitucional, conforme anteriormente salientado. Essas contribuições federais – federais porque estão previstas na Constituição Federal e porque são de competência exclusiva da União – classificam-se em contribuições sociais, contribuições de intervenção no domínio econômico e contribuições de interesse das

---

<sup>9</sup> *Op. cit.*, *loc. cit.*.

<sup>10</sup> Segundo Luck, em “A classificação dos tributos e as teorias bipartite, tripartite, quadripartite e pentapartite”. In: **Âmbito Jurídico**, 2009, o entendimento sobre contribuições está contido no AI-AgR 658576/RS, de relatoria Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007 e no AI-AgR 679355/RS, de relatoria Ministro Ricardo Lewandowski, 1ª Turma, Julgamento em 27/11/2007.

<sup>11</sup> Ainda segundo Luck (2009), *op. cit.*, o entendimento sobre os empréstimos compulsórios foi firmado no RE 111.954/PR, DJU 24/06/1988. Sabbag (2017), *op. cit.*, p. 444 e 446, cita ainda os votos dos Ministros Moreira Alves, no RE 146733-9/SP (Pleno), em 29/06/1992, e Carlos Veloso, no RE 138284/CE (Pleno), em 01/07/1992, como precedentes da teoria pentapartite.

<sup>12</sup> *Op. cit.*, p. 550.

<sup>13</sup> *Op. cit.*, p. 32.

categorias profissionais ou econômicas, nos termos do art. 149, *caput*, da Constituição de 1988.

### **1.1.1. Contribuições de intervenção sobre o domínio econômico**

Ao Tema n. 914 interessa particularmente as contribuições de intervenção sobre o domínio econômico (CIDE), também chamadas de “contribuições interventivas”, segundo Sabbag (2017)<sup>14</sup>. As contribuições de intervenção sobre o domínio econômico, nos termos do art. 149, *caput*, da Constituição Federal, são de competência exclusiva da União.

Para Sabbag (2017)<sup>15</sup>, essa subespécie de tributo se justifica pelo fato de o Estado Brasileiro ser intervencionista. De fato, para a consecução dos objetivos fundamentais insculpidos no art. 3º da Constituição e implementação dos princípios gerais da atividade econômica, constantes no art. 170 da Constituição, a intervenção estatal é imprescindível, sendo a CIDE uma das formas de intervir.

O parágrafo 2º do artigo 149 da Constituição, incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, estabelece algumas regras sobre as contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico. Segundo o dispositivo, as Cides não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; por outro lado, incidirão sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços. Este segundo ponto teve a redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, que trata da reforma do sistema tributário nacional. No que tange às alíquotas, o dispositivo estabelece que estas poderão ser *ad valorem* ou específicas.

#### **1.1.1.1. A Lei 10.168 de 29 de novembro de 2000**

A Lei 10.168 de 29 de novembro de 2000 instituiu contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, também chamada de CIDE-*royalties*, por autores como Sabbag (2017)<sup>16</sup> e Fabretti (2009)<sup>17</sup>.

Conforme o art. 1º da Lei 10.168/2000, o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, financiado pela CIDE-*royalties*, tem objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas

---

<sup>14</sup> *Op.cit.*, p. 569.

<sup>15</sup> *Idem.*

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 571.

<sup>17</sup> **Direito tributário aplicado: impostos e contribuições das empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009. p. 183.

de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo. Desta forma, sua finalidade é o fomento ao desenvolvimento tecnológico brasileiro, em atenção ao disposto nos artigos 214, inciso V, 218 e 219 da Constituição Federal.

São sujeitos passivos da CIDE-*royalties* as pessoas jurídicas detentoras de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, as signatárias de contratos que impliquem transferência de tecnologia, firmados com residentes ou domiciliados no exterior (art. 2º, *caput* da Lei 10.168/00), bem como as signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistência administrativa a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior e as pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior art. 2º, §2º, da Lei 10.168/00).

Segundo Fabretti (2009)<sup>18</sup>, o fato da CIDE-*royalties* é o pagamento, crédito, entrega, emprego ou remessa de importâncias, mensalmente, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de *royalties* ou remuneração previstos nos contratos relativos ao fornecimento de tecnologia, prestação de serviços de assistência técnica, cessão e licença de exploração de patentes.

## **1.2. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 928.943/SP**

Como é sabido, a democratização do acesso à Justiça, após a CF/88, ampliou os meios para os cidadãos buscarem seus direitos, resultando em um grande aumento do número de processos no Judiciário e, conseqüentemente, no Supremo Tribunal Federal. Isso estimulou os poderes públicos a pensarem em novos mecanismos de gestão de processos, garantindo respostas mais uniformes e rápidas à sociedade.

Uma das soluções foi a Repercussão Geral, criada pela Emenda Constitucional nº 45 de 2004 e regulamentada em 2007. A repercussão geral funciona da seguinte forma: os casos são escolhidos por terem reconhecida relevância econômica, política, social ou jurídica. A proposição de repercussão geral é feita pelo relator e analisada pelo plenário virtual do Supremo Tribunal Federal – STF.

Para que a repercussão geral não seja admitida são necessários pelo menos oito votos discordantes, nesses casos a matéria não será julgada pelo Supremo e permanece a decisão

---

<sup>18</sup> *Idem.*

final dada pelo Tribunal, mas se for admitida, a decisão definitiva sobre o processo com repercussão geral ocorre em julgamento presencial. Como consequência desse julgamento, a decisão do STF define qual posicionamento os tribunais de instâncias inferiores devem adotar ao julgar causas idênticas àquelas julgadas pelo Supremo.

Neste sentido, tem-se o tema de repercussão geral 914, acerca da constitucionalidade da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, sobre remessa ao exterior, instituída pela lei nº 10.168/2000, posteriormente alterada pela lei nº 10.332/2001. A controvérsia é relativa à delimitação do perfil constitucional na Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, incidente sobre os valores, pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente de contratos que tenham por objeto licenças de uso e transferência de tecnologia, serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes, bem como royalties de qualquer natureza. O tema tem como objeto o Recurso Extraordinário (RE) 928343, de relatoria do Ministro Luiz Fux, teve repercussão geral reconhecida pelo Plenário Virtual.

### **1.2.1. Síntese fática**

A empresa Scania Latin America Ltda. impetrou, inicialmente, mandado de segurança contra ato do Delegado da Receita Federal de São Paulo em São Bernardo do Campo, almejando a suspensão do recolhimento de CIDE atinente a atividades que envolviam remessas de recursos ao exterior em decorrência de contratos de cost sharing (Compartilhamento de Custo), mantidos com a matriz estrangeira da empresa, voltados à pesquisa e ao desenvolvimento da mesma.

Em primeira instância foi julgado improcedente o mandado de segurança, o que ensejou apelação ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região, ocasião em que, a Sexta Turma do juízo ad quem, declarou legítima a exigibilidade da contribuição, desde que preenchidos os pressupostos de satisfação do princípio da legalidade, e a observância das finalidades instituídas pelo artigo 170 da Constituição Federal.

A Turma também afirmou não ser necessário disciplinar o tributo por meio de lei complementar, em virtude da inexistência de regra que assim exija. Postulou que a CIDE decorre de lei, e não do contrato de compartilhamento de custo, sendo também impossível ao legislador determinar a duração do quadro ocasionador da intervenção, desobrigando a definição de período de vigência da CIDE.

O acórdão também relata que a CIDE não ofende o princípio da isonomia, admitindo o tratamento desigual às empresas que usam tecnologia estrangeira em relação às nacionais, possibilitando, através do tratamento diferenciado, o fortalecimento do mercado interno.

E por fim, declarou que a contribuição não tem natureza de imposto, pois é verificada a vinculação mediata e indireta entre a exação e o contribuinte. Inconformada, a empresa interpôs Recurso Extraordinário questionando o acórdão do TRF-3, que decidiu por manter a cobrança da CIDE.

Os autos foram distribuídos ao Ministro Luiz Fux, que reconheceu a repercussão geral do RE 928.943, por entender que o tema dos autos é de relevância não somente para as partes envolvidas no processo, mas impacta uma multiplicidade de casos em que se discute a matéria, bem como possui relevância econômica, política, social e jurídica.

#### **1.2.2. Argumentos do recurso extraordinário interposto pela Scania Latin America Ltda.**

No Recurso Extraordinário protocolado pela empresa Scania Latin America Ltda. é arguida ofensa aos artigos 5º, *caput*, incisos III, XXXV e LXIX e §2º; 146, III; 149; 150, II; 212; 213; 218 e 219 da Constituição Federal.

Inicialmente, a empresa postula a nulidade do acórdão recorrido, por negar a prestação jurisdicional ao não analisar questões versadas nos embargos de declaração.

Em sede de discussão de mérito, a empresa defende ser inconstitucional a cobrança da CIDE, pois as atividades de pesquisa e desenvolvimento realizadas pela empresa terem caráter social, e não econômico.

A Scania afirma haver desvio de finalidade, por serem limitados à arrecadação de impostos os meios de custeio da promoção e incentivo das atividades universitárias, desenvolvimento, pesquisa e capacitação científica e tecnológica.

Reclama a ausência de referibilidade entre o tributo e o contribuinte, e que a contribuição em voga deve ser criada por lei complementar. Suscita ofensa ao princípio da isonomia, por não haver razão que justifique a discriminação no recolhimento de tributos em relação ao importador de tecnologia.

E demonstra a repercussão geral, alegando que a matéria ultrapassa os limites do litígio, revelando extrema importância econômica e jurídica, ao envolver os requisitos constitucionais para instituição de CIDE.

### 1.2.3. Argumentos da Procuradoria-Geral da República

A União, em contrarrazões, consonante com o acórdão objeto de recurso, argumenta que o tributo tem por base o inciso I do artigo 170 da CF, por ser um atentado contra a soberania nacional uma dependência técnico-científica. Alega a não obrigatoriedade da receita proveniente da CIDE ser revertida em favor do contribuinte subordinado à cobrança da mesma. E diz não existir previsão no diploma constitucional determinante para criação de CIDE por meio de lei complementar.

A Procuradoria-Geral da República (PGR) se pronunciou no sentido de que o recurso não comporta provimento, pois, primeiramente, não há o que se discutir em relação a inconstitucionalidade da instituição de CIDE, pois ela prescinde da forma de lei complementar e que há previsão no artigo 149 da cobrança de tal tributo, afastando qualquer vício formal e material da questão.

Afirma também que a circunstância de o programa instituído pela Lei 10.168/2000 estar destinado ao fomento do desenvolvimento tecnológico brasileiro não afasta a exigibilidade da CIDE, mas sim a reforça.

Defende ser desnecessária a vinculação direta entre o contribuinte e a destinação das receitas tributárias providas da CIDE, até mesmo em virtude do setor da economia tributado ter relação direta com a finalidade da cobrança.

Por fim, a PGR postula a inexistência de ofensa ao princípio da isonomia, pois há clara distinção entre empresas que utilizam tecnologia nacional e as que buscam tecnologias estrangeiras, não deixando em situação de equivalência, reforçando a admissibilidade da aplicação do princípio da isonomia em seu sentido material. Bem como a distinção estabelecida na Lei 10.168/2000 se demonstra razoável e proporcional, pois estimula o uso de produtos e serviços nacionais, fortalecendo consequentemente o mercado interno.

### 1.2.4. Detalhes dos desdobramentos do Recurso Extraordinário 928.943/SP

No caso concreto, a empresa **SCANIA LATIN AMERICA LTDA.** impetrou Mandado de Segurança com pedido de liminar (proc. nº 2002.61.14.00007717-7), para suspender a exigibilidade da CIDE sobre os valores pagos por ela em favor de sua matriz, sediada na Suécia, a títulos de *royalties* e de remuneração de serviços técnicos e de assistências técnicas prestadas com ou sem transferência de tecnologia. Ocorre que a empresa

é pessoa jurídica que se dedica à industrialização, comércio, importação e exportação de veículos e motores, em especial caminhão e ônibus.

Desta forma, tem contrato firmado com sua matriz estrangeira **SCANIA AB**, domiciliada na Suécia, de compartilhamento de custos, conhecido como “*cost sharing*”. Por força contratual, participa dos custos de pesquisa e desenvolvimento da empresa matriz, por meio de um pagamento anual de valores apurados de acordo com as regras estabelecidas no contrato.

Por força do disposto na Lei nº 10.168/2000, a impetrante deveria proceder ao recolhimento da CIDE destinada a financiar o “Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para apoio à Inovação”, no percentual de 10% (dez por cento) dos valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior a título de remuneração decorrente de obrigações indicadas na referida lei. Entretanto, por entender não estar verificada qualquer hipótese de ação interventiva do Estado no domínio econômico, a impetrante busca o reconhecimento da inexigibilidade do recolhimento.

Conforme anteriormente dito, a empresa, até a publicação do Teor do Acórdão proferido pelo STF em sede de Repercussão Geral, manteve seus argumentos sólidos de não ser exigível a contribuição por quatro principais motivos: **I- não há, na hipótese, ação interventiva no domínio econômico que legitime a exigência (art. 149 da CF); II- A finalidade pretendida é de responsabilidade exclusiva do estado- desvio de finalidade do ato legislativo (arts. 213,§2º, 218, 219 da CF); III - não há definição do grupo econômico supostamente sujeito a intervenção estatal/ inexistência de referibilidade entre a autora e os programas incentivados; IV - violação a isonomia, em aspecto duplo (arts. 5º, caput, 150, II da CF).**

A liminar foi deferida, entretanto, obteve a denegação da segurança. Por sua vez, a empresa interpôs recurso de apelação com efeito devolutivo e suspensivo, já que havia deixado de recolher tributo com base na liminar, sendo recebido somente o efeito devolutivo, insurgindo a necessidade de medida cautelar.

Após nova negativa, pelo Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF-3), assim ementada:

“CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE. LEI N. 10.168/2000. CONSTITUCIONALIDADE.REMESSA AO EXTERIOR. CONTRATO. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. LEGITIMIDADE DA CONTRIBUIÇÃO. I - A instituição de contribuição de intervenção no domínio econômico exige que tal intervenção seja feita com apoio em lei; que o setor da

economia esteja sendo desenvolvido pela iniciativa privada para que se possa configurar um ato de intervenção no domínio econômico, nos termos da Constituição; e que as finalidades sejam aquelas a que se referem os princípios mencionados no art. 170 do Texto Fundamental. II - A intervenção a ser custeada foi criada pela Lei n. 10.168/2000, instituidora do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cujo objetivo principal é estimular o desenvolvimento tecnológico brasileiro, mediante programas de pesquisa científica e tecnológica cooperativa entre universidades, centros de pesquisa e o setor produtivo (art. 1º, da Lei n. 10.168, de 2000), finalidade alinhada com os ditames constitucionais (CR/88, arts. 170, III, 174, 218 e 219). III - Apreciando a constitucionalidade da exação em questão, o Egrégio Supremo Tribunal Federal, reafirmou a inexigência de lei complementar para instituição de Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, bem como a desnecessidade de vinculação direta entre os benefícios dela decorrentes e o contribuinte. (RE 492353 AgR/RS, 2ª T., Rel. Min. Ellen Gracie). IV - A CIDE em tela incide sobre os valores pagos, creditados, entregues, empregados ou remetidos a residentes ou domiciliados no exterior, a título de remuneração decorrente das obrigações indicadas na Lei n. 10.168/00 e alterações, ocorridos após a respectiva vigência, sendo irrelevante para fins tributários a data da celebração do contrato. V - Inexistência de ofensa ao princípio da isonomia, porquanto a discriminação legal diz respeito a contribuintes que não se encontram em situação equivalente, o que justifica o tratamento diferenciado conferido pela norma impositiva, entre as empresas que utilizam tecnologia nacional, e as que buscam a tecnologia no exterior. VI - A distinção apresenta-se também em consonância com os princípios da razoabilidade e proporcionalidade, uma vez que tendente a estimular a contratação do uso de marcas e patentes, e de serviços técnicos e de assistência prestadas por pessoas domiciliadas no País, com fortalecimento do mercado interno e incremento da riqueza nacional. VII - Analisando o objeto do contrato encartado aos autos verifica-se a legitimidade da exigência da exação, porquanto sua execução envolve transferência de tecnologia, amoldando-se à disciplina constitucional e legal que rege a referida contribuição. VIII - Apelação improvida.” (fls. 202-208).

A impetrante opôs embargos de declaração contra que decidiu pela cobrança da CIDE sobre remessas de recursos ao exterior em decorrência de contrato de compartilhamento de custos (*cost sharing*), referentes à pesquisa e desenvolvimento, assinado com a matriz estrangeira (Scania AB), localizada na Suécia.

Tendo seu recurso desprovido, a empresa interpôs Recurso Extraordinário (RE) sustentando preliminar de repercussão geral sendo protocolado na data de 11/11/2015. No mérito, aponta violação aos artigos 5ª, *caput*, XXXV, LIV, LV e LXIX, 146, III, 149, 150, II, 174<sup>19</sup>, 212, 213, 218 e 219 da Constituição Federal. Além disso, levanta a

<sup>19</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...) XXXV - a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito;

(...) LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

(...) LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

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

inconstitucionalidade da CIDE sob o aspecto na finalidade e da referibilidade do tributo, bem como da necessidade de sua instituição por lei complementar. Por fim, aduz ainda ofensa à isonomia ao não ser beneficiada pelo crédito fiscal da Medida Provisória nº 2.159-70/2001 incidente sobre a referida contribuição.

O recurso foi desprovido, em decisão monocrática proferida pelo Relator, o Ministro Luiz Fux, na data de 26/11/2015. Entendeu o relator que a corte já enfrentou este tema, em casos análogos, reconhecendo a constitucionalidade da CIDE, conforme os seguintes julgados aqui colacionados:

**“Agravamento regimental no agravamento de instrumento. Negativa de prestação jurisdicional. CIDE. Lei nº 10.168/2000. Dispensa de lei complementar. Precedentes.** 1. Não houve negativa de prestação jurisdicional ou falta de motivação no *decisum*, uma vez que a jurisdição foi prestada, no caso, mediante decisão suficientemente fundamentada, não obstante contrária à pretensão da agravante. 2. É assente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal de que é constitucional a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico instituída pela Lei nº 10.168/2000, em razão de ser dispensável a edição de lei complementar para a instituição dessa espécie tributária, bem como a vinculação direta entre os benefícios dela decorrentes e o contribuinte. 3. Agravamento regimental não provido.” (AI 831.350-AgR, Rel. Min Dias Toffoli, Primeira Turma, DJe de 13/9/2013).

“EMENTA: Agravamento regimental em recurso extraordinário. 2. Lei nº 10.168, de 2000. Contribuição social de intervenção no domínio econômico. Inexistência de lei complementar e de vinculação direta entre o contribuinte e o benefício. Precedentes. 3. Agravamento regimental a que se nega provimento.” (RE 451.915-AgR, Rel. Min. Gilmar Mendes, Segunda Turma, DJe de 1º/12/2006).

No que tange à ofensa ao princípio da isonomia, o Ministro afirmou ser ato discricionário do Poder Executivo a instituição ou a extensão de benefício fiscal. A discricionariedade destinando-se a implementação de políticas fiscais, sociais e econômicas, abrange matéria que não caberia ao Poder Judiciário análise de mérito, em observância ao princípio da separação dos poderes.

Em resposta, a empresa interpôs Agravamento Regimental, solicitando a revisão da decisão do relator, uma vez que este não teria enfrentado alguns pontos por ela aduzidos, quais sejam: *(i) inexistência de ação interventiva no domínio econômico que legitime a exigência da contribuição e (ii) o desvio da finalidade do ato legislativo*. Por conseguinte, fora iniciada análise de Repercussão Geral em 12/08/2016, sendo reconhecida a existência de repercussão

---

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

(...) II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

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

geral pelo Plenário Virtual, pela maioria, reputando constitucional a questão suscitada, vencido o Ministro Teori Zavascki, não se manifestou a Ministra Rosa Weber, vencidos os Ministros Roberto Barroso e Teori Zavascki.

Conforme dispõe o Acórdão na data de 13/09/2016, o relator considerou que de fato o tema ainda não houvera sido decidido pelo Plenário, pois havia se debruçado exclusivamente sob o ponto de vista da necessidade ou não de lei complementar para a instituição de contribuição de intervenção em domínio econômico. Nesse sentido o relator admite a necessidade de analisar os seguintes pontos: *(i) a (des) necessidade de atividade estatal para legitimação da incidência, à luz dos artigos 149 e 174 da Constituição Federal; (ii) e nesse caso, o tipo de atividade estatal que pode dar azo a uma legítima intervenção no domínio econômico; bem como (iii) o segmento econômico alcançado pela intervenção estatal e sua relação com a finalidade almejada pela exação.*

Por fim, considerando o tema dos autos, o qual teve repercussão geral conhecida, abriu-se vista à Procuradoria-Geral da República que se manifestou no sentido de que a circunstância do programa instituído pela Lei nº 10.168/2000 estar destinado ao estímulo do desenvolvimento tecnológico brasileiro, por meio de custeio, não afasta a exigibilidade da contribuição instituída e cobrada pela recorrente, mas a reforça. No mesmo sentido, não haveria desvio de finalidade, por ser desnecessária a vinculação direta entre o contribuinte e a destinação das receitas tributárias advindas da arrecadação da CIDE. Até a data de conclusão deste estudo de caso, o processo encontra-se conclusos ao relator desde 24/11/2016.

## **2. Princípio da isonomia no sistema tributário**

A isonomia nada mais é que o tratamento igual aos iguais e tratamento desigual aos desiguais, na medida de suas desigualdades. Segundo Sabbag (2017)<sup>20</sup>, essa regra se originou de um ensinamento do jurista francês Léon Duguit, reproduzindo o pensamento do filósofo grego Aristóteles, sendo posteriormente divulgada pelo jurista brasileiro Ruy Barbosa.

O tratamento desigual, quando motivado, lógico, justo e legal, garante um tratamento linear a todos. São típicas características da humanidade a busca pela igualdade, isto é, a valoração igual a todos, ainda que diferentes, e a discriminação justa, dando a cada indivíduo o que lhe pertence, conforme suas necessidades e direitos.

---

<sup>20</sup> *Op. cit.*, p. 137.

Na Constituição Federal de 1988, o Art. 5º, ao ditar que “*todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade (...)*”, nos oferta claro exemplo de igualdade formal ou igualdade perante a lei.

A igualdade perante a lei nada mais é, conforme as lições de Sabbag (2017)<sup>21</sup>, que a aproximação da igualdade com a legalidade, de modo que esta igualdade não levará em consideração a situação fática ou fatores subjetivos. É a império da letra da lei para fins meramente hipotéticos.

A igualdade na lei ou através da lei, segundo Sabbag (2017)<sup>22</sup>, corresponde à igualdade material. Na igualdade na lei reside a regra isonômica do pensamento aristotélico. Esta isonomia latente na igualdade na lei impede o poder estatal abuse de seu arbítrio, por meio de uma aplicação “fria” do direito vigente. Adota-se para a consecução da igualdade na lei o critério da razoabilidade, diante de diferenças reais.

Canotilho (1999) *apud* Sabbag (2017)<sup>23</sup> leciona que há violação da igualdade jurídica sempre que um dispositivo legal não tiver fundamento sério ou sentido legítimo ou discriminar sem fundamento razoável. Nota-se que no caso do Tema 914, a discriminação tinha fundamento sério e razoável, além de legitimidade.

A propósito da tratativa da igualdade na lei, verifica-se que, se o art. 5º, *caput*, estabelece mera igualdade perante a lei, o art. 150, inciso II, complementa-o estabelecendo a isonomia tributária, isto é, igualdade na lei, assim dispõe-se que é vedado “*instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos*”

A isonomia tributária também é chamada de princípio da proibição dos privilégios odiosos. Privilégios odiosos seriam comandos normativos discriminatórios, ensejadores de favoritismos tributários, conforme Sabbag (2017)<sup>24</sup>, os quais eram práticas institucionais comuns no Brasil, especialmente durante o Regime Militar.

Neste sentido, é bom ter em mente que a discriminação é duplamente facetada. Pode tanto ser instrumento de justiça social, como também instrumento de agravamento de desigualdades. Sabbag (2017)<sup>25</sup> chama essa característica de “desafio-dilema”, visto que o

---

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 138.

<sup>22</sup> *Idem*.

<sup>23</sup> *Ibidem*, p. 139.

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 140.

<sup>25</sup> *Ibidem*, p. 141.

princípio por si só não está imune aos desmandos de um poder político mal intencionado, por exemplo.

Assim, é crucial que haja a fixação de critérios, aos moldes das lições de Canotilho. O princípio da razoabilidade é, portanto, muleta do princípio da isonomia tributária. Igualmente importante é a equidade, na baliza dos critérios justificadores.

### **3. Outros casos tributação desigual**

Inegável é a importância da compreensão da aplicação, seja por lei, jurisprudência ou outra fonte de direito, de forma adequada do princípio da isonomia no que diz respeito ao direito tributário. Desta forma, abordar-se-á três exemplos em que se vislumbra a correta aplicação do princípio mencionado, tal como ocorreu no julgamento do Tema 914.

#### **3.1. Caso de norma constitucional**

Conforme vimos, a isonomia é um princípio do Direito de caráter multifacetado, podendo ser entendido em suas diversas formas e aplicações. O ordenamento jurídico brasileiro tende a adotar a concepção material da isonomia, que pode ser sintetizada com a máxima do filósofo Aristóteles de “tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de sua desigualdade”, para de tal modo ter o alcance da isonomia real.

Nosso ordenamento jurídico possui diversos mecanismos e dispositivos para aplicação da isonomia material, como as mudanças implantadas em nossa Lei Maior com a Emenda Constitucional n. 42, que no ano de 2003 alterou o Sistema Tributário Nacional, inovando na redação de alguns artigos, como o art. 195, que trata do financiamento da Seguridade Social, e em seu inciso IV adiciona o importador de bens ou serviços do exterior como contribuinte da Seguridade Social. A EC 42, no referido artigo, determina no §12 que a lei definirá os setores de atividade econômica nos quais incidirão as contribuições sociais.

As mudanças trazidas pela EC n. 42/2003 abriram portas para que, no ano seguinte, fosse promulgada a Lei 10.864/04, que instituiu uma majoração de, em regra, 7,6% (sete vírgula seis por cento) na cobrança de Cofins e 1,65% (um vírgula sessenta e cinco por cento) de PIS/Pasep incidentes na obtenção a cima de mil produtos do exterior, afetando os setores da economia, como os de máquinas, móveis, geração e transmissão de energia, papéis, plásticos, remédios, materiais de higiene, equipamentos de informática, fábricas de ônibus, aviões, navios, têxteis e alimentos.

Os percentuais ainda foram objeto da Medida Provisória n. 668 de 30 de janeiro de 2015, que os elevou para 11,75%, (onze vírgula setenta e cinco por cento) somando as alíquotas de PIS e Cofins.

O adicional da cobrança das contribuições não visa somente um aumento na contribuição com a seguridade social, mas procura proteger os produtos nacionais ao estabelecer um patamar de igualdade entre a tributação de produtos nacionais e estrangeiros, evitando que produtos brasileiros paguem mais impostos do que os importados, bem como evita um futuro cenário de grandes prejuízos na indústria nacional, botando-a em um cenário onde a competição por mercado é justa e possível.

O Cofins-importação, como ficou conhecido, foi alvo de muito questionamento pelas empresas contribuintes, pois a legislação impedia as empresas que apuram o Cofins tomar crédito do valor pago na importação. A Medida Provisória n. 774, de 30 de março de 2017, suspendeu a cobrança do adicional de Cofins, entretanto, em agosto a Medida Provisória n. 794, de 09 de agosto de 2017, revogou a medida anterior.

Tal fato provocou certa celeuma em relação ao tema, levando empresas a buscarem o judiciário para manter os efeitos da MP n. 774/2017, que tem dado entendimentos diferentes em relação ao caso. As empresas argumentam que houve repriminção da Lei n. 10.865, de 30 de abril de 2004, prática vedada pelo direito nacional, por outro lado, muitos juristas entendem que não há o que se falar a respeito de repriminção nesse caso, pois a Lei foi revogada por Medida Provisória e não por outra Lei, o que permite a admissão dos efeitos da Lei anterior por meio de MP que revogue a medida anterior.

O tema ainda há de ser objeto de muitas discussões, pois a tendência é que mais empresas acionem o poder judiciário, até que haja um entendimento uniforme vindo dos Tribunais Superiores.

### **3.2. Caso de documento internacional**

O princípio da isonomia tributária está presente também nos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável. Os Objetivos de Desenvolvimento Sustentável, ou ODS, consistem em uma agenda com declarações de boa vontade dos países para mudar o mundo por meio do desenvolvimento sustentável.

Essa agenda é intitulada “Transformando Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável”. Existem 17 (dezessete) objetivos, isto é, diretrizes de

melhoria e 169 (cento e sessenta e nove) metas, ou seja, critérios quantitativos e temporais para alcançar o objetivo<sup>26</sup>.

O Objetivo 10, relacionado à redução da desigualdade dentro dos países e entre eles, tem como Meta C, reduzir, até 2030, para menos de 3% (três por cento) os custos de transação de remessas dos migrantes e eliminar “corredores de remessas” com custos superiores a 5% (cinco por cento). Esta meta está voltada para a persecução da facilitação da migração e da mobilidade ordenada, segura, regular e responsável de pessoas, como parte da necessidade de redução de desigualdades (Objetivo 10.7).

Remessa internacional, na acepção pretendida na meta, pode ser considerada com os pagamentos feitos de pessoa a pessoa e que envolvem países diferentes e valores relativamente pequenos<sup>27</sup>. Os “corredores de remessas” podem ser entendidos como o caminho percorrido pela pecúnia em remessa.

Uma remessa pode constituir uma transação que envolva operação de câmbio, por exemplo. Logo, nota-se que esta meta trata de matéria tributária, isto porque dentre os custos de transação de remessa estão inseridos tributos, tal como o Imposto sobre Operações Financeiras (IOF) do Brasil, instituído pela Lei 5.143, de 20 de outubro de 1966 e regulamentado pelo Decreto 6.306 de 14 de dezembro de 2007.

Nos termos do art. 11 do Decreto 6.306/2007, as operações de câmbio são uma das hipóteses de incidência do IOF, na qual a entrega de moeda nacional ou estrangeira, ou de documento que a represente, ou sua colocação à disposição do interessado, em montante equivalente à moeda estrangeira ou nacional entregue ou posta à disposição por este será o fato gerador.

O IOF sobre as operações de câmbio tem como alíquota máxima 25% (vinte e cinco por cento) sobre a base de cálculo, isto é, sobre montante em moeda nacional, recebido, entregue ou posto à disposição, correspondente ao valor, em moeda estrangeira, da operação de câmbio (art. 14 e 15 do Decreto 6.306/2007). O art. 15-A do Decreto 6.306/2007 trata das hipóteses de redução e isenção do IOF sobre operações de câmbio.

A Meta C do Objetivo 10 está em total conformidade com os institutos da equidade e tributação justa, à luz da capacidade contributiva, visto que, muitas vezes, os migrantes em situação de vulnerabilidade, portanto em situação de desvantagem aos demais contribuintes

---

<sup>26</sup> Conceitos conforme a nota de rodapé 28, p. 541, do artigo “O impacto dos Objetivos do Milênio no Direito Ambiental Brasileiro: perspectivas para a implantação dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável”. In: **Direito Internacional em Expansão**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. v.VIII.

<sup>27</sup> Conceito extraído do relatório “**Princípios gerais para remessas**” do Comitê de Sistemas de Liquidação e de Pagamentos e Banco Mundial, janeiro de 2007.

que custeiem o pagamento de IOF em remessas internacional. Portanto, trata-se de uma meta que visa à equidade vertical.

Caso o Brasil concretize a meta até 2030, uma das medidas legislativas possíveis é o acréscimo ao art. 15-A do Decreto 6.306/2007 a possibilidade de redução ou isenção do IOF, a fim de reduzir os custos de transação de remessas dos migrantes até o patamar de 3% (três por cento), o que claramente configurará uma medida de tributação justa, por meio da aplicação do princípio da capacidade contributiva enquanto desdobramento do princípio da isonomia tributária, com fito ao reguardo do mínimo existencial do migrante.

### **Considerações Finais**

Verifica-se que as contribuições federais são espécies autônomas de tributos, caracterizadas pelo fato gerador e pela finalidade específica, as quais, como qualquer outro tributo, submetem-se ao princípio da isonomia tributária. As contribuições de intervenção sobre o domínio econômico são exemplos de contribuições federais previstas no art. 149 da Constituição e possuem regras bem definidas no art. 149, §2º, da Constituição.

A CIDE-royalties foi instituída pela Lei n. 10.168/2000, a fim de promover o desenvolvimento tecnológico brasileiro, por meio do financiamento do Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação, cuja incidência se dá em quaisquer remessas decorrentes de importação de tecnologia de estrangeiros ou residentes no exterior.

A cobrança desta CIDE em remessa de valores ao exterior foi objeto de Recurso Extraordinário interposto pela Scania Latin America Ltda., que pleiteou pela inconstitucionalidade da cobrança por ofensa à isonomia, sob a alegação de discriminação entre contribuintes em situações semelhantes.

Em sentido contrário, a Procuradoria Geral da República afirma não haver uma ofensa à isonomia, mas sua garantia e proteção do mercado interno com o fomento ao uso de tecnologia nacional. O tema teve a repercussão geral reconhecida pelo STF, por ultrapassar a seara de simples interesse das partes, mas ser de extrema importância econômica e jurídica.

Como é histórico na jurisprudência, os tribunais relutam em aplicar a isonomia, pelo entendimento de que, salvo situações excepcionais, cabe ao Poder Legislativo decidir as hipóteses que merecem igual ou diverso tratamento tributário. No entanto, não se pode

esquecer que a isonomia deve ser observada pelo Estado, quando da criação do tributo e, ao mesmo tempo, é uma garantia constitucional a ser invocada pelos contribuintes. Por isso é criticável a invocação desse princípio pelo fisco, na atividade do lançamento. Por outro lado, a manifestação do Min. Luiz Fux indica a uma análise positiva, sobre a necessidade de considerar a essência constitucional das contribuições: conforme arts. 149 e 174 da CF, a arrecadação da CIDE não pode ser um fim, mas, antes, deve servir como "instrumento de sua atuação" na respectiva área que, nesse caso, é a intervenção no domínio econômico.

Nota-se que o princípio da isonomia tributária é demasiadamente importante para que haja uma tributação justa. A Suprema Corte Brasileira acertou ao reconhecer que o produto tecnológico interno está em desvantagem em relação ao estrangeiro, por este motivo deve ser protegido da tributação.

Por outro lado, é necessário ter em conta que este princípio é de difícil aplicação, pois a possibilidade de discriminar essencial ao poder de tributar é uma via de mão dupla. A faculdade de discriminar pode ser usada para aumentar desigualdades e fomentar favoritismos. Neste contexto, Sabbag (2017) considera a isonomia tributária como “postulado vazio”<sup>28</sup>, uma vez que depende da observância de outros postulados, como o da justiça tributária e razoabilidade.

Como exemplo de aplicação razoável do referido princípio, foi apresentada a Emenda Constitucional n. 42, que alterou o art. 195 da CF, adicionando o importador de bens e serviços ao rol de contribuintes da seguridade social. Tal medida permitiu a instituição de um adicional de PIS e Cofins, visando pôr em igualdade os produtos nacionais e os estrangeiros, garantindo o princípio da isonomia em sua concepção material, bem como valorizar e estimular o uso de produtos fabricados no país, protegendo o mercado interno.

Por fim, verifica-se que a aplicação do princípio não é uma exclusividade do sistema brasileiro. A Meta C do Objetivo 10, dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável, é um exemplo desse princípio, porque reage diante da situação de vulnerabilidade dos migrantes, por meio da intervenção econômica, que pode ser feita via discriminação tributária, com vistas à isenção de incidência de tributo sobre o mínimo existencial do migrante, em homenagem também à sua dignidade de pessoa humana.

Conclui-se, após o estudo de caso e menção a outros exemplos de aplicabilidade do princípio da isonomia tributária e seus desdobramentos, que para fugir da igualdade

---

<sup>28</sup> *Op. cit.*, p. 141.

meramente formal, bem como das imposições injustas dos poderes políticos, o princípio da isonomia tributária deve ser aplicado com critérios para a discriminação, à luz da razoabilidade, da segurança jurídica e da aparência de justiça.

## Referências

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003.** Altera o Sistema Tributário Nacional e dá outras providências. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc42.htm)>. Acessado em: 22 Jan. 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.865, de 30 de abril de 2004.** Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2004/lei/l10.865.htm)>. Acessado em: 22 Jan. 2018.

BRASIL. **Medida Provisória nº 794, de 09 de agosto de 2017.** Revoga a Medida Provisória nº 772, de 29 de março de 2017, a Medida Provisória nº 773, de 29 de março de 2017, e a Medida Provisória nº 774, de 30 de março de 2017. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/Mpv/mpv794.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Mpv/mpv794.htm)>. Acessado em: 22 Jan. 2018.

BRASIL, **Medida Provisória nº 774, de 30 de março de 2017.** Contribuição Previdenciária sobre a receita bruta. Disponível em < [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2017/Mpv/mpv774.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2017/Mpv/mpv774.htm)>. Acessado em: 22 Jan. 2018.

BRASIL. **Constituição Federal de 1988.** Promulgada em 5 de outubro de 1988. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acessado em: 18 Jan. 2018.

BRASIL. **Decreto nº 6.306, de 14 de dezembro de 2007.** Regulamenta o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6306.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6306.htm)>. Acessado em: 15 Jan. 2018.

BRASIL. **Lei nº 10.168, de 29 de dezembro de 2000.** Institui contribuição de intervenção de domínio econômico destinada a financiar o Programa de Estímulo à Interação Universidade-Empresa para o Apoio à Inovação e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l10168.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l10168.htm)>. Acessado em: 15 Jan. 2018.

BRASIL. **Lei nº 5.143, de 20 de outubro de 1966.** Institui o Imposto sobre Operações Financeiras, regula a respectiva cobrança, dispõe sobre a aplicação das reservas monetárias oriundas de sua receita, e dá outras providências. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5143.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5143.htm)>. Acessado em: 20 Jan. 2018.

COMITÊ DE SISTEMAS DE LIQUIDAÇÃO E DE PAGAMENTOS; BANCO MUNDIAL. **Princípios gerais para serviços de remessas internacionais**. Basel, Switzerland: Bank for International Settlements Press & Communications, 2007. Disponível em: <[https://www.bcb.gov.br/htms/novaPaginaSPB/Principios\\_Gerais\\_Servicos\\_remessas\\_internacionais.pdf](https://www.bcb.gov.br/htms/novaPaginaSPB/Principios_Gerais_Servicos_remessas_internacionais.pdf)>. Acessado em: 20 Jan. 2018.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Direito tributário aplicado: impostos e contribuições das empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

HOFFMANN, Susy Gomes. **As contribuições no sistema constitucional tributário**. Campinas, SP: Copola Livros, 1996.

JÚNIOR, Janary. **Medida provisória aumenta PIS e Cofins sobre importação**. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/camaranoticias/noticias/ECONOMIA/481350-MEDIDA-PROVISORIA-AUMENTA-PIS-E-COFINS-SOBRE-IMPORTACAO>>. Acessado em: 24 Jan. 2018.

LUCK, Alan Saldanha. A classificação dos tributos e as teorias bipartite, tripartite, quadripartite e pentapartite. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XII, n. 69, out 2009. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=6705](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6705)>. Acessado em: 15 Jan 2018.

NASCIMENTO, Josefina do. **Cofins-Importação – adicional volta a ser cobrado com a revogação da MP 774/2017**. Disponível em: <<http://sigafisco.com.br/cofins-importacao-adicional-volta-ser-cobrado-com-revogacao-da-mp-7742017/>>. Acessado em: 24 Jan. 2018.

RACANICCI, Jamile; GHERSEL, Giovanna. **Justiça afasta adicional de Cofins-importação**. Disponível em: <[www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/justica-afasta-adicional-de-cofins-importacao-21112017](http://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/justica-afasta-adicional-de-cofins-importacao-21112017)>. Acessado em: 24 Jan. 2018.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Incidência de CIDE sobre remessas ao exterior tem repercussão geral reconhecida**. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=324594>>. Acessado em: 18 Jan. 2018.

XAVIER, Fernando C. C.; SOUZA, Líbia R. O. O impacto dos Objetivos do Milênio no Direito Ambiental Brasileiro: perspectivas para a implantação dos Objetivos do Desenvolvimento Sustentável. In: **Direito Internacional em Expansão**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2016. v.VIII. p.533-545.