

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE DE DIREITO**

**A INCLUSÃO DOS CUSTOS DOS SERVIÇOS DE CAPATAZIA NO VALOR
ADUANEIRO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS À LUZ DO ACORDO GERAL
DE TARIFAS E COMÉRCIO**

DIEGO FERNANDES MARINHO DE OLIVEIRA

RIO DE JANEIRO

2022

DIEGO FERNANDES MARINHO DE OLIVEIRA

**A INCLUSÃO DOS CUSTOS DOS SERVIÇOS DE CAPATAZIA NO VALOR
ADUANEIRO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS À LUZ DO ACORDO GERAL
DE TARIFAS E COMÉRCIO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Dra. Clara Gomes Moreira**.

RIO DE JANEIRO

2022

CIP - Catalogação na Publicação

OO48i Oliveira, Diego Fernandes Marinho de
A inclusão dos custos dos serviços de capatazia
no valor aduaneiro das mercadorias importadas à luz
do Acordo Geral de Tarifas e Comércio / Diego
Fernandes Marinho de Oliveira. -- Rio de Janeiro,
2022.
60 f.

Orientadora: Clara Gomes Moreira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2022.

1. Direito Tributário. 2. Direito Aduaneiro. I.
Moreira, Clara Gomes, orient. II. Título.

DIEGO FERNANDES MARINHO DE OLIVEIRA

**A INCLUSÃO DOS CUSTOS DOS SERVIÇOS DE CAPATAZIA NO VALOR
ADUANEIRO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS À LUZ DO ACORDO GERAL
DE TARIFAS E COMÉRCIO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação da **Professora Dra. Clara Gomes Moreira**.

Data da Aprovação: __ / __ / ____.

Banca Examinadora:

Orientadora

Membro da Banca

Membro da Banca

Membro da Banca

RIO DE JANEIRO

2022

RESUMO

O presente trabalho apresenta a questão da inclusão dos gastos relativos aos serviços de capatazia na composição do valor aduaneiro das mercadorias importadas ao Brasil. O tema possui relevância para o direito tributário uma vez que o valor aduaneiro é a base de cálculo do imposto de importação, tributo fundamental para a dinâmica do comércio internacional, cujo marco regulatório é o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT). Diante da mudança de posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, que passou a ser favorável à inclusão da capatazia na valoração aduaneira, este estudo dedica-se a analisar criticamente a controvérsia que move o tema e a refletir sobre a adequação desse novo entendimento às normas do GATT. A partir da análise realizada foi possível confirmar que, além de atentar contra a segurança jurídica e contra o princípio da legalidade tributária, a capatazia como componente do valor aduaneiro pode ser considerada um elemento contrário ao livre-comércio.

Palavras-chave: Direito Tributário; Direito Aduaneiro; Imposto de Importação; Capatazia; Acordo Geral de Tarifas e Comércio; Superior Tribunal de Justiça.

ABSTRACT

The present paper presents the issue of including the Terminal Handling Charge (THC) in the composition of the customs value of goods imported into Brazil. The topic is relevant to tax law since the customs value is the basis for calculating the import duty, a fundamental tax for the dynamics of international trade, whose regulatory framework is the General Agreement on Tariffs and Trade (GATT). Given the change in the position of the Superior Court of Justice, which became favorable to the inclusion of the THC in customs valuation, this study aims to critically analyze the controversy that moves the theme and to reflect on the adequacy of this new understanding to the norms of the GATT. Under the circumstances of the analysis carried out, it was possible to confirm that, in addition to violating legal certainty and the principle of legality, the Terminal Handling Charge as a component of the customs value can be considered an obstruction against the free trade.

Keywords: Tax Law; Customs Law; Import Duty; Terminal Handling Charge; General Agreement on Tariffs and Trade; Superior Court of Justice.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
1. ASPECTOS GERAIS RELACIONADOS AO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO SOB A ÓTICA DAS NORMAS DE COMÉRCIO INTERNACIONAL	11
1.1. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO: FATO GERADOR, BASE DE CÁLCULO E EXTRAFISCALIDADE	11
1.2. O ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO, SEUS PRINCÍPIOS E AS NUANCES DO PROTECIONISMO COMERCIAL	16
1.3. ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA	21
1.4. DESPESAS COM SERVIÇOS DE CAPATAZIA E A MAJORAÇÃO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO	26
2. PANORAMA JURISPRUDENCIAL E CRÍTICA QUANTO À INCLUSÃO DA CAPATAZIA NO VALOR ADUANEIRO	33
2.1. A INSTRUÇÃO NORMATIVA Nº 327/2003 DA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL	33
2.2. JULGAMENTO DO TEMA 1.014 PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA E OS CONFLITOS DE INTERPRETAÇÃO	39
2.2.1. CONSIDERAÇÕES SOBRE A HERMENÊUTICA JURÍDICA	42
2.2.2. FUNDAMENTAÇÕES DOS VOTOS	47
2.3. IMPLICAÇÕES DO JULGAMENTO DO TEMA DA CAPATAZIA PELO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	51
CONCLUSÃO	56
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	59

INTRODUÇÃO

No ano de 2020, o Superior Tribunal de Justiça estabeleceu uma mudança em sua jurisprudência de significativa relevância para diversos setores da economia nacional, especialmente aqueles relacionados diretamente com a importação de mercadorias em larga escala. Trata-se da determinação de que devem ser incluídos, no valor aduaneiro da mercadoria importada, os custos referentes aos serviços de capatazia desempenhados em território brasileiro.

Com efeito, cita-se trecho da ementa do acórdão de relatoria do Ministro Francisco Falcão, no julgamento dos REsp nº 1799306/RS, REsp nº 1799308/SC e REsp nº 1799309/PR:

IV - Ao interpretar as normas acima citadas, evidencia-se que os serviços de capatazia, conforme a definição acima referida, integram o conceito de valor aduaneiro, tendo em vista que tais atividades são realizadas dentro do porto ou ponto de fronteira alfandegado na entrada do território aduaneiro. Nesse panorama, verifica-se que a Instrução Normativa n. 327/2003 encontra-se nos estreitos limites do acordo internacional já analisado, inocorrendo a alegada inovação no ordenamento jurídico pátrio.

O mencionado entendimento atualizado da Corte, ao tratar sobre os serviços de capatazia como um elemento de composição do valor aduaneiro, influi na carga tributária incidente sobre os itens advindos do exterior. Isso porque, conforme concebido em nosso ordenamento jurídico, o valor aduaneiro compõe a base de cálculo do imposto de importação, um dos tributos de maior impacto na política comercial do Brasil.

Conforme os ensinamentos de SOLON SEHN¹, as nuances do imposto incidente sobre importações vão além dos fins arrecadatórios, pelo fato de ser um tributo dotado de extrafiscalidade – ou seja, suas alíquotas são convenientemente alteradas de forma a incentivar ou desestimular a entrada de determinados produtos em solo nacional. Por conseguinte, a majoração do imposto é limitada pelos parâmetros constitucionais e compromissos que o Estado brasileiro pactuou internacionalmente.

Pode-se compreender do estudo do Direito Tributário os aspectos gerais da

¹ SEHN, Solon. Curso de Direito Aduaneiro. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 120.

extrafiscalidade do referido imposto, suas hipóteses de incidência e sobre qual montante é efetuada sua prestação pecuniária. Entretanto, no que tange aos elementos que compõem o valor aduaneiro da mercadoria importada, a referência legal é baseada em acordos internacionais, visto que a forma como os países tarifam suas importações e exportações possui magnitude mundial.

Nesse ensejo, o instituto jurídico que interessa ao tema é o Acordo Geral de Tarifas e Comércio (de sigla GATT, oriunda da língua inglesa), em seu texto atualizado de 1994. Decorrente desse acordo internacional, nasceu, em 1995, a Organização Mundial do Comércio, que institucionalizou o GATT como uma entidade global multilateral, cujo objetivo primordial é facilitar as trocas comerciais entre países, em detrimento das práticas protecionistas desregulamentadas.

Como bem leciona a professora TATIANA PRAZERES, o combate da OMC ao protecionismo não é limitado somente às barreiras tarifárias estipuladas pelos Estados. O tema dos meios não-tarifários de proteção às indústrias nacionais e ao mercado interno ganhou relevância, principalmente a partir das últimas duas rodadas de negociação do comércio internacional, uma vez que os países passaram a utilizá-los de forma desregulada para desviarem da normatização tarifária².

Em termos gerais, obstar a importação de determinado produto através de uma barreira não-tarifária possui aspectos mais complexos do que a simples taxaço, o que justifica a crescente preocupação.

No que se refere aos custos dos serviços de capatazia, temos uma parte específica do GATT 1994 de particular importância: o seu Artigo VII, interpretado pelo chamado Acordo de Valoração Aduaneira (AVA). A norma foi recepcionada no ordenamento jurídico brasileiro por meio do Decreto nº 6.759/2009, denominado Regulamento Aduaneiro, do qual é válido sublinhar:

Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado:

I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto

² PRAZERES, Tatiana Lacerda. Comércio Internacional e Protecionismo – As Barreiras Técnicas na OMC. São Paulo: Editora Aduaneiras, 2003, p. 16.

alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;
II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I;

Feitas as devidas considerações conceituais, no contexto do julgamento inicialmente mencionado neste texto, constitui objetivo deste estudo identificar se a atual percepção do Superior Tribunal de Justiça, de que os custos de serviços desempenhados no manejo das mercadorias nos portos nacionais devem compor o valor aduaneiro das importações, é compatível com o dispositivo legal do AVA-GATT.

Tal análise partirá das causas que levaram a Corte a alterar o seu entendimento acerca da controversa matéria, as quais possuem como pontos de inflexão a parte do Regulamento Aduaneiro fundamentada no acordo internacional em questão e uma polêmica instrução normativa editada pela Secretaria da Receita Federal.

Para que o objetivo supracitado seja alcançado, realizar-se-á a ponderação dos princípios e finalidades das referidas normas internacionais de comércio – de orientação tipicamente antiprotecionista – legitimados pela OMC, da qual o Brasil é membro fundador, para que se extraia deles a devida interpretação crítica do julgado do STJ responsável pela indireta majoração do imposto de importação, cujo conteúdo tarifário é de suma importância para determinar os rumos econômicos do país.

1. ASPECTOS GERAIS RELACIONADOS AO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO SOB A ÓTICA DAS NORMAS DE COMÉRCIO INTERNACIONAL

1.1. Imposto de importação: fato gerador, base de cálculo e extrafiscalidade

Com vistas a proporcionar uma plena compreensão da relevância do debate acerca da composição do valor aduaneiro das mercadorias importadas que chegam ao Brasil, é de suma importância introduzir, neste primeiro momento, algumas definições e preceitos que orientam o estudo do direito tributário nacional. Especificamente, serão abordados os principais aspectos referentes ao imposto de importação, tributo cujo alicerce jurídico, em parte, deriva de normas internacionais recepcionadas em nosso ordenamento.

Inicialmente, é imperioso destacar que no decorrer desta pesquisa serão tratados elementos concernentes ao direito tributário e ao direito aduaneiro, que embora tratem de objetos por vezes similares, não se confundem. Algumas orientações doutrinárias classificam o direito aduaneiro como parte integrante do direito tributário, do direito financeiro ou até mesmo do direito administrativo. Entretanto, por sua relevância, é possível tratá-lo como uma área autônoma da ciência jurídica.

Basicamente, o direito aduaneiro é o ramo do direito que representa o conjunto das normas que regulam o controle, efetuado pela administração pública, da entrada e saída de mercadorias no território nacional³. Suas disposições implicam a determinação dos procedimentos alfandegários a serem desempenhados nas aduanas, definindo competências, funções, direitos, obrigações e deveres dos agentes públicos e dos particulares intervenientes em operações de comércio exterior.

Seu escopo difere do direito tributário na medida em que esse se concentra em explorar as normas que regulam a relação jurídica entre Estado e contribuinte no tocante à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos⁴. Dentre os diversos assuntos abordados por essa

³ TREVISAN, Rosaldo. A Internacionalização da disciplina do Imposto de Importação: Contornos para uma Regulação Internacional da Incidência. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná. Paraná, 2016, p. 33.

⁴ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 36-37.

disciplina, vale destacar o estudo das espécies tributárias – como os impostos, dos quais será destacado o imposto de importação – e o estudo das fontes do direito tributário, isto é, dos atos normativos que introduzem as regras atinentes à tributação, tais quais os acordos firmados em seara internacional.

Em que pese os tratados e convenções internacionais sejam fontes principais da legislação tributária como um todo⁵, é manifesta a proeminência dessas fontes quando se trata de tributos aduaneiros, classificação na qual o imposto sobre a importação de produtos estrangeiros está inserido.

Tal relevância reside no fato de que tributos como o imposto de importação possuem um impacto no comércio internacional que ultrapassa os limites meramente fiscais de arrecadação ao erário, sendo de interesse externo que a normatização das taxas incidentes sobre o comércio entre países seja regulada de forma a atender aos princípios e objetivos da comunidade global.

Posto isso, é importante que a análise das espécies tributárias incidentes sobre o comércio exterior seja empenhada levando em consideração as fontes das quais a legislação referente a tais tributos deriva, principalmente nos casos em que se faça necessária a interpretação da lei para a adequada aplicação do direito nos casos concretos⁶.

Havendo a compreensão das observações pontuadas acima, é facilitado o estudo do imposto de importação em alguns de seus aspectos substanciais, iniciando-se pela sua base legal para, após, dissecar as normas internacionais atinentes à matéria.

O imposto sobre a importação de produtos estrangeiros, cuja competência tributária pertence à União⁷, foi instituído pelo Decreto-Lei nº 37/66 e é regulamentado pelo Decreto nº

⁵ Art. 96 do Código Tributário Nacional: “A expressão "legislação tributária" compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”

⁶ “O intérprete, ao examinar a lei interna superveniente, *deve observar* o tratado, naquilo em que este possa afastar, limitar ou condicionar a aplicação da lei interna, com a qual deve ser harmonizado.” (AMARO, 2005, p. 180)

⁷ Art. 153, inciso I, da Constituição Federal de 1988: “Compete à União instituir impostos sobre importação de produtos estrangeiros”.

6.759/09. Seu escopo, como se pode inferir, diz respeito à entrada de bens advindos do exterior em território nacional com fins de integração à economia brasileira⁸.

O fator da integração – “tornar-se parte”, nas palavras de SOLON SEHN – é um importante ponto a se atentar para a configuração da importação, visto ser preciso diferenciar os bens exteriores que adentram o país para fins de comércio, industrialização ou consumo, daqueles que estão em mero trânsito aduaneiro, por exemplo, no qual a mercadoria precisa passar pelo Brasil para chegar ao seu destino.

É consenso na doutrina tributarista que a hipótese de incidência – ou seja, a situação descrita em norma jurídica que, quando ocorrida em caso concreto, configura o fato gerador da obrigação tributária – é composta por três elementos: material, espacial e temporal⁹. O aspecto material diz respeito à própria situação jurídica que origina o fato, o aspecto espacial corresponde ao local no qual a hipótese legal incide, e o aspecto temporal se refere ao momento em que o fato é considerado ocorrido.

O Código Tributário Nacional, lei responsável por instituir as normas gerais do direito tributário brasileiro¹⁰, e o Decreto-Lei nº 37/66 estabelecem em seus respectivos textos¹¹ que a hipótese de incidência do imposto de importação é a entrada de produtos estrangeiros em “território nacional”. Já o Decreto nº 6.759/09, em seu artigo 72, menciona a entrada em “território aduaneiro”, termo que abarca extensão conceitual mais específica, sendo o mais preciso a ser utilizado como aspecto espacial do fato gerador abstrato¹².

A importação se considera ocorrida conforme o disposto no art. 73 do Decreto nº 6.759/09:

Art. 73. Para efeito de cálculo do imposto, considera-se ocorrido o fato gerador:

⁸ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 419-420.

⁹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 207.

¹⁰ Art. 146, inciso III, da Constituição Federal de 1988: “Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”.

¹¹ Art. 19 do Código Tributário Nacional e Art. 1º do Decreto-Lei nº 37/66.

¹² “O critério espacial sempre deve ser específico, correspondendo ao local em que o comportamento humano descrito no critério material deve ocorrer para que se instaurem os efeitos jurídicos previstos no consequente.” (SEHN, 2021, p. 452)

I - na data do registro da declaração de importação de mercadoria submetida a despacho para consumo;

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

a) bens contidos em remessa postal internacional não sujeitos ao regime de importação comum;

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

c) mercadoria constante de manifesto ou de outras declarações de efeito equivalente, cujo extravio tenha sido verificado pela autoridade aduaneira; ou

d) mercadoria estrangeira que não haja sido objeto de declaração de importação, na hipótese em que tenha sido consumida ou revendida, ou não seja localizada;

III - na data do vencimento do prazo de permanência da mercadoria em recinto alfandegado, se iniciado o respectivo despacho aduaneiro antes de aplicada a pena de perdimento da mercadoria, na hipótese a que se refere o inciso XXI do art. 689; ou

IV - na data do registro da declaração de admissão temporária para utilização econômica.

Como é possível observar, a ocorrência do fato gerador do imposto de importação é específica, sendo variável de acordo com as hipóteses previstas na norma transcrita. Essa diferenciação de acordo com o momento da existência da importação é de fundamental relevância para a adequação da alíquota a ser utilizada no caso concreto.

Além da hipótese de incidência, a base de cálculo é outro dos principais tópicos na estrutura normativa de qualquer tributo. É a partir dela que será avaliado o montante devido ao sujeito ativo da obrigação tributária – nesse caso, a União.

No tocante ao imposto sobre importação, embora o Código Tributário Nacional, em seu artigo 20, tenha previsto distintas bases de cálculo de acordo com as alíquotas utilizadas (específica ou *ad valorem*) ou para quando se tratar de produto apreendido ou abandonado e levado a leilão, o regime mais relevante a ser estudado diz respeito à utilização de alíquotas *ad valorem*.

Nessa circunstância, mais comum no ordenamento jurídico brasileiro, a base de cálculo utilizada é o “preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada

do produto no País”, redação do inciso II do artigo em referência. Trata-se do valor aduaneiro da mercadoria, termo adotado pelo Decreto nº 6.759/09¹³.

A apuração do valor aduaneiro é um ponto central para o entendimento da questão tratada nesta pesquisa. Esse valor deve ser estabelecido seguindo o disposto no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), referente ao Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT, a ser dissecado mais adiante.

Todos os aspectos estudados relativos ao imposto de importação devem ser vinculados à sua principal característica: a função extrafiscal.

Em termos gerais, um tributo possui como finalidade a obtenção de receita, derivada do patrimônio de terceiros, com vistas a arrecadar dinheiro aos cofres públicos. Entretanto, há tributos que possuem dinâmica extrafiscal, como é o caso dos impostos sobre o comércio exterior. Ou seja, além do papel arrecadatário, o imposto de importação funciona também como uma ferramenta regulatória da economia nacional.

Devido ao seu potencial de influenciar diretamente o volume de mercadorias e outros bens que entram no país, o imposto de importação pode ser maleável politicamente, atendendo aos interesses comerciais do Estado, de forma a orientar a industrialização interna brasileira e suas relações exteriores. Isso explica o fato de a majoração das alíquotas desse imposto constituir uma exceção aos princípios tributários da anterioridade de exercício e da anterioridade nonagesimal – ao contrário dos tributos que seguem tais limitações, a alteração no imposto de importação deve ser imediata para que seja alcançado o objetivo orientado pelas políticas públicas naquele momento¹⁴.

Apesar de o tributo aqui estudado possuir a função de regulação econômica, não é apenas a vontade política que determina o comportamento do Brasil diante do comércio internacional. Conforme levantado anteriormente, no início deste capítulo, a comunidade global

¹³ A Seção II do Decreto nº 6.759 é dedicada em sua integralidade às disposições sobre o valor aduaneiro.

¹⁴ “Esses impostos, existentes em todos os países, têm a função de regular o comércio internacional, sempre sujeito às oscilações conjunturais. Por isso, acham-se livres do princípio da anterioridade tributária, a fim de propiciar ao governo da União flexibilidade no exercício do poder ordinatório, através desses impostos.” (HARADA, 2009, p. 380).

comporta uma série de interesses nacionais que são ajustados através de organismos internacionais, a fim de atingir uma harmonia entre os países.

Sendo assim, tratados e convenções bilaterais ou multilaterais são elaborados e organizações internacionais são formadas com o propósito de produzir segurança jurídica e diplomática entre as nações, e o comércio figura como um dos temas de maior relevância nesse contexto.

1.2. O Acordo Geral de Tarifas e Comércio, seus princípios e as nuances do protecionismo comercial

O Acordo Geral de Tarifas e Comércio (GATT) possui suas origens num momento histórico em que a necessidade de integração comercial entre os países era latente, devido ao período conturbado pelo qual o mundo passara durante as duas grandes guerras, além da Grande Depressão de 1929, fatores que fizeram com que as nações buscassem proteger seus próprios mercados e indústrias, fechando-se para o comércio exterior.

Como um contraponto às práticas protecionistas desempenhadas irrestritamente à época, e necessitando tornar saudável a economia global, o GATT foi assinado, em 1947, pelos 23 países fundadores – dentre eles, o Brasil. O acordo, originalmente, foi criado para impulsionar a liberalização comercial e proporcionar o desenvolvimento econômico de seus membros a partir de princípios e normas que seriam solidificados com a criação da Organização Internacional do Comércio (OIC).

De fato, a OIC nunca chegou a ser criada, o que levou o denominado “GATT 47” a ser o principal instrumento norteador das práticas comerciais em escala mundial. Sob sua égide, rodadas de negociações comerciais foram realizadas ao longo dos anos com a finalidade de proporcionar uma harmonização cada vez maior entre as políticas aduaneiras dos países signatários.

Didaticamente, é possível dividir a história do Acordo em duas partes: a primeira, de sua criação até o ano de 1994; a segunda, de 1994 até os dias de hoje. O marco divisório traçado na década de 90 representa o final da Rodada Uruguai de negociações, da qual 123 países participaram e nela atualizaram o GATT com novos temas, como o comércio de serviços, e

elaboraram a criação da Organização Mundial do Comércio (OMC), que nasceu oficialmente em 1995 e passou a ser o principal organismo de regulação das práticas comerciais internacionais.

É importante destacar que o surgimento da OMC não significou a superação do GATT, e sim uma convergência da normativa comercial modernizada, o chamado “GATT 94”, com a personalização do ente internacional responsável por regulamentar e supervisionar as relações comerciais a nível global, sendo esse ente orientado justamente pelo Acordo Geral de Tarifas e Comércio.

Feita a devida contextualização e sabendo que o sistema multilateral de comércio surgiu com o intuito de proporcionar maior liberdade para as trocas mercantis entre países, é preciso entender o porquê e de que formas um Estado pode fechar suas portas para a entrada de mercadorias provenientes do exterior, e como exatamente a Organização Mundial do Comércio, amparada pelo GATT, combate tais práticas.

Primeiramente, por que motivos um país adota a postura protecionista em suas relações comerciais externas?

O comércio internacional é o principal meio de proporcionar aos países o pleno aproveitamento de seus fatores de produção e, ao mesmo tempo, aproveitar-se dos fatores produtivos de terceiros. Em outras palavras, teoricamente, tendo cada país particularidades econômicas próprias, o estabelecimento de uma rede de trocas proporciona o desenvolvimento dos envolvidos em dimensões que não seriam atingíveis naturalmente¹⁵.

Mas o livre-comércio nem sempre é encarado como uma alternativa vantajosa. Dentre um leque variado de orientações políticas e estratégias comerciais, pode-se dizer que as principais motivações para um país assumir uma posição protecionista nas trocas internacionais são a preservação da indústria doméstica e de seus produtos, a valorização do mercado interno

¹⁵ KRUGMAN, Paul; OBSTFELD, Maurice. *Economia Internacional: Teoria e Política*. 8. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.

aliada a uma subsequente alta na geração de empregos, e a necessidade de autossuficiência em determinados setores produtivos estratégicos, como o alimentício¹⁶.

Sem aprofundar nas inúmeras teorias e posições acerca dos benefícios e malefícios da adoção de tal doutrina comercial na saúde econômica de um país, interessa primordialmente ao tema compreender quais são as medidas estatais utilizadas para obstar as importações nessa conjuntura.

O protecionismo comercial, basicamente, possui duas faces: as barreiras tarifárias e as barreiras não-tarifárias. As primeiras dizem respeito à utilização de tarifas e tributos para os produtos importados, de forma a controlar sua entrada aumentando, e.g., carga tributária sobre eles; as segundas constituem formas de restrição distintas da taxação para impedir ou dificultar as importações, muitas vezes através de mecanismos políticos apoiados em questões técnicas relativas a determinada classe de produtos.

As barreiras não-tarifárias, então, representam um bloqueio às importações de forma indireta e velada, enquanto as tarifas constituem barreiras diretas, mais explícitas. Depreende-se desse raciocínio que a proteção não-tarifária constitui um problema significativamente mais difícil de ser contornado do que o protecionismo tarifário, já que as tarifas se encontram no cerne das negociações internacionais sobre o comércio desde os primórdios do GATT, ao passo que as barreiras “extrafiscais” passaram a ser empregadas em momento posterior, justamente como uma alternativa à regulação das taxas aduaneiras.

Empenhado pela ideia de liberdade mercantil em oposição aos referidos mecanismos protetivos, com o objetivo de proporcionar um desenvolvimento econômico conjunto do mundo globalizado, o Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio foi crucial para a redução das barreiras às trocas internacionais ao estabelecer limites a serem respeitados por todas as partes envolvidas, de forma a equilibrar os diferentes interesses nacionais em prol de um consenso geral – ajuste que, como destacado, só foi possível após extensas rodadas de negociação ao longo das décadas.

¹⁶ THORSTENSEN, Vera Helena.; KOTZIAS, Fernanda. Barreiras regulatórias – Um novo desafio para a governança da OMC. Centro de Estudos do Comércio Global e Investimentos – EESP/FGV, 2015, v. 24, p. 2.

São diversos os acordos e tratados internacionais firmados no âmbito do sistema multilateral de comércio, de forma que a base normativa adotada atualmente pela Organização Mundial do Comércio e por suas partes contratantes segue uma “espinha dorsal” principiológica que norteia todas as suas normas. Ou seja, toda a normativa principal do GATT-94, tutelada pela OMC, é orientada pelos princípios a seguir destacados, sem o prejuízo de algumas exceções pontuais.

Inicialmente, um dos princípios básicos que regem o comércio internacional é o da não discriminação entre as mercadorias, o qual se divide em dois tópicos: princípio do tratamento nacional e princípio da nação mais favorecida.

O tratamento nacional assevera que os produtos importados, uma vez integrados à economia de destino, devem ser considerados como equivalentes aos produtos nacionais para fins tributários¹⁷. Isso impede que haja favorecimento fiscal aos bens produzidos pelas partes contratantes em detrimento dos oriundos do mercado externo, prática que configura típica barreira tarifária ao dificultar a inserção das importações, encarecidas, nos respectivos territórios.

O princípio da nação mais favorecida, por sua vez, opera para que dois produtos importados similares, de diferentes origens, não sofram discriminação entre si por parte do país importador. Quando uma parte contratante, portanto, concede vantagem comercial a um membro da OMC, esse benefício deverá ser estendido a todas as outras partes contratantes que venham a manter relações comerciais com o importador¹⁸. Além disso, após adentrarem o mercado de destino, também não é permitido o tratamento diferenciado entre ambas as mercadorias oriundas de fora.

Nesse ponto, cabe mencionar a relevante exceção relativa aos blocos regionais, como o Mercosul. Embora contrariem, aparentemente, as cláusulas de não discriminação ao conferirem diferenciada abordagem comercial aos membros do grupo, sua dinâmica é congruente com os propósitos principiológicos do sistema multilateral guardado pela Organização Mundial do

¹⁷ Artigo III, do GATT – Tratamento Nacional no tocante à Tributação e Regulamentação Internas

¹⁸ Artigo I, do GATT – Tratamento Geral da Nação Mais Favorecida

Comércio, visto que tais blocos integrados são uma importante ferramenta para o desenvolvimento do livre-comércio¹⁹.

Outro princípio relevante consagrado na normativa do GATT é a redução das barreiras alfandegárias através da proibição das restrições quantitativas e da fixação de limites na regulação aduaneira das importações.

Como já foi possível inferir, é intrínseca à promoção da liberdade comercial a mitigação dos tributos sobre o comércio exterior. Nesse sentido, desde o estabelecimento do Acordo Geral em 1947, as rodadas de negociações vêm buscando, cada vez mais, diminuições tarifárias relativas ao comércio. Determinados produtos enfrentam maior resistência protecionista do que outros, ao exemplo das *commodities* agrícolas, além da existência constante de notáveis meios de burlar os acordos firmados em âmbito multilateral, de forma que a atuação da Organização Mundial do Comércio, atualmente na Rodada de Doha, segue sendo primordial na luta contra o protecionismo.

No Artigo XI do GATT pode ser observado o evidente princípio da eliminação das barreiras quantitativas, que historicamente é traduzida na figura das cotas – modalidade em que o Estado estabelece um número limite de determinada espécie de mercadoria que pode ser importada em um dado intervalo temporal. De acordo com TATIANA PRAZERES²⁰, nos dias de hoje, as referidas restrições quantitativas figuram principalmente como barreiras não-tarifárias de efeitos equivalentes às cotas, tendo em vista que essas são mais facilmente repelidas que aquelas.

Finalizando a lista dos mais relevantes princípios atinentes ao tema desta pesquisa, mas não menos importante, há o princípio da transparência. As regras alfandegárias de um país devem ser sempre explícitas a fim de garantir aos outros membros e à OMC o acesso às informações que venham a ser necessárias para as trocas comerciais. Ao ocultar ou dificultar o esclarecimento da carga tributária sobre as importações, ou quais classes de produtos são

¹⁹ Artigo XXIV, §4, do GATT: “As Partes Contratantes reconhecem que é recomendável aumentar a liberdade do comércio desenvolvendo, através de acordos livremente concluídos, uma integração mais estreita das economias dos países participantes de tais acordos. Reconhecem igualmente que o estabelecimento de uma união aduaneira ou de uma zona de livre comércio deve ter por finalidade facilitar o comércio entre os territórios constitutivos e não opor obstáculos ao comércio de outras Partes Contratantes com esses territórios.”

²⁰ PRAZERES, Tatiana Lacerda. Comércio Internacional e Protecionismo – As Barreiras Técnicas na OMC. São Paulo: Editora Aduaneiras, 2003, p. 53.

restritas em seu território, por exemplo, um Estado impõe ao ambiente comercial multilateral uma insegurança jurídica no regime tutelado pelo GATT, fator que enfraquece a confiança recíproca que se busca em toda relação, privada ou pública.

Dito isso, concentrando no caso do Brasil, todo e qualquer regulamento aduaneiro interno deve obedecer a esses princípios, convergir com o objetivo central da OMC de promoção de um livre-comércio transparente, além de estar de acordo com todo o texto normativo do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio.

Nesse contexto, a inclusão dos custos com serviços de capatazia desempenhados em portos nacionais na valoração aduaneira dos produtos que neles chegam, ao majorar a base de cálculo do imposto de importação, pode significar, de forma indireta, uma espécie de barreira protetiva. É necessário, então, que seja analisada cuidadosamente a parte da norma internacional que dispõe sobre o assunto.

1.3. Acordo de Valoração Aduaneira

A redação do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio é extensa. Para fins organizacionais, o texto apresenta, em sua estrutura, uma divisão em artigos que, por sua vez, são desmembrados em parágrafos e alíneas. O conjunto desses dispositivos desenvolve os princípios e regramentos de comércio internacional que devem ser utilizados como norte para a elaboração dos tratados internacionais e para a determinação da postura comercial dos países participantes.

Dentre os itens fixados pelo acordo, cabe a este estudo se debruçar sobre a temática constante no Artigo VII, que trata sobre o “valor para fins alfandegários” das mercadorias importadas. O artigo elenca uma série de regras sobre as quais esse valor será projetado, sendo certo que deverá ser estabelecido de acordo com o preço de venda da mercadoria em condições de plena concorrência e que não compreenderá nenhuma taxa interna exigível no país de origem²¹.

²¹ Art. 7º, §§2º e 3º, do GATT.

O assunto tratado pelo Artigo VII é dotado de extrema relevância para a dinâmica comercial entre os países, afinal, é essa a base legal para a determinação dos valores sobre os quais serão calculados os tributos alfandegários incidentes sobre os produtos comercializados internacionalmente. Diante da necessidade de regulação meticulosa da matéria, foi elaborado o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT-1994, também denominado como Acordo de Valoração Aduaneira.

O Acordo de Valoração Aduaneira ou AVA-GATT é subdividido em partes e artigos próprios, em virtude das minuciosidades do objeto nele tratado. São três as partes nas quais o AVA é dividido: a primeira se refere às normas sobre valoração aduaneira, as quais merecem maior atenção no âmbito do tema desta monografia; a segunda parte se denomina “administração do acordo, consultas e solução de controvérsias”; a terceira, por fim, regula casos de tratamento diferenciado.

A Parte I do Acordo de Valoração Aduaneira, que possui dezessete artigos, discorre especificamente sobre os métodos a serem utilizados em cada caso para a mensuração do valor que será a base para a tributação de um produto no comércio entre países.

Estabelecer padrões e orientações para a determinação do valor aduaneiro de uma mercadoria, nos termos do AVA-GATT, representa o objetivo da comunidade internacional em constituir um sistema equitativo, uniforme e neutro em detrimento da utilização de valores arbitrários, desconectados da realidade do mercado. Em outras palavras, é assegurada às partes contratantes uma valoração comercial estável, que seguirá sempre as mesmas regras de forma a gerar a confiança e a previsibilidade necessárias aos negócios.

O artigo primeiro trata da “regra geral”, a base primeira a ser considerada para a valoração aduaneira nas condições descritas pela norma. Segundo ele, o valor aduaneiro das mercadorias importadas será o valor da transação, ou seja, o preço que foi ou que será pago pelas mercadorias na relação entre importador e exportador.

Tal preço, segundo nota explicativa do próprio documento, corresponde ao pagamento total efetuado ou a efetuar pelo comprador em benefício do vendedor, de forma que é prescindível que o pagamento seja realizado através de transferência em dinheiro. “Poderá ser

feito por cartas de crédito ou instrumentos negociáveis, podendo ser efetuado direta ou indiretamente”, é o que dispõe o item 1 da Nota ao primeiro artigo do AVA.

Então, pagamentos indiretos que não sejam realizados em dinheiro constituem, da mesma forma que o pagamento monetário, parte do valor aduaneiro. Essa lógica também vale para pagamentos a serem efetuados sob determinadas condições em momento posterior. Isso implica dizer que o valor de transação de uma mercadoria não é necessariamente igual ao valor faturado comercialmente.

Aqui, vale sublinhar os requisitos para a adoção desse método de valoração aduaneira pelo valor da transação. Em primeiro lugar, há que se observar a procedência das declarações e documentos, os quais devem ter sua veracidade assegurada pela fiscalização. Deve se tratar também de troca internacional, na qual a mercadoria é transferida de um território aduaneiro para outro.

Além disso, algumas ressalvas são feitas²². Não será adotado o critério do valor da transação quando houver restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, salvo exceções. O critério também não será utilizado quando a venda estiver sujeita a condição ou contraprestação cujo valor não seja possível avaliar, quando parcela do valor da revenda da mercadoria pelo comprador beneficiar o vendedor, ou para os casos em que haja vinculação entre comprador e vendedor que influencie o preço do produto.

Nesses casos, sempre que não seja possível utilizar a base do artigo inicial, os artigos seguintes nortearão a valoração adequada, sucessivamente. O artigo segundo, por exemplo, estabelece que, na impossibilidade de se observar o disposto no artigo anterior, o valor aduaneiro de uma mercadoria será o valor da transação de mercadorias idênticas àquela, exportadas ao mesmo país importador, no mesmo período temporal.

Em resumo, para que seja facilitada a visualização do exposto, a preferência dos métodos para valoração aduaneira respeita a seguinte ordem: 1) valor da transação; 2) valor de transação de mercadorias idênticas; 3) valor de transação de mercadorias similares; 4) valor de revenda, também chamado de método do valor dedutivo; 5) custo de produção, também

²² Art. 1º, §1º, do AVA-GATT.

chamado de método do valor computado; e 6) método residual, ou método pelo critério da razoabilidade²³.

Dentre os variados procedimentos e particularidades para a valoração de uma mercadoria para fins aduaneiros, reafirma-se a principalidade do valor da transação como regra geral, sendo certo que tal método deve ser ajustado pelo estabelecido no Artigo 8 do Acordo de Valoração Aduaneira.

O Artigo 8 do AVA-GATT estipula em seu parágrafo primeiro que, ao valor efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, alguns acréscimos devem ser feitos. Como exemplo, podem-se citar: os custos com embalagem ou recipiente considerados como parte do produto, e os respectivos gastos com mão-de-obra e material decorrentes do serviço de embalar; elementos incorporados às mercadorias ou utilizados em sua produção, desde que sejam fornecidos pelo comprador para serem utilizados em posterior venda ou produção para exportação; direitos de licença como condição de venda das mercadorias; dentre outros elementos²⁴.

Ademais, o parágrafo segundo desse artigo diz respeito à possibilidade de inclusão ou exclusão, por parte de cada país-membro em sua legislação, no todo ou em parte, dos custos com transporte das mercadorias importadas e dos gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio associados ao transporte dessas mercadorias, ambos até o porto ou local de importação.

O parágrafo quarto torna explícita a vedação a quaisquer outros acréscimos que sejam feitos pelos países-membros ao valor de transação da importação que não estejam previstos no Artigo 8.

Assim sendo, passa-se à verificação de como essa matéria foi incorporada ao direito brasileiro. O Acordo de Valoração Aduaneira foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355 desse ano, lei responsável pela internalização dos

²³ MEIRA, Liziane Angelotti. Tributos sobre o Comércio Exterior. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 505.

²⁴ Entretanto, é preciso se atentar para o fato de que tais custos podem já estar embutidos no valor da transação. O art. 2, §2º, do AVA-GATT estipula que, nesse caso, “o valor deverá ser ajustado para se levar em conta diferenças significativas de tais custos e encargos entre as mercadorias importadas e as idênticas às importadas, resultantes de diferenças nas distâncias e nos meios de transporte”.

resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT em sua integralidade.

O Decreto nº 6.759/2009, denominado Regulamento Aduaneiro, foi a base normativa responsável pela regulamentação da administração das atividades aduaneiras e da fiscalização, do controle e da tributação das operações de comércio exterior em âmbito nacional. Em seu artigo 77, incisos I e II, observa-se a forma como o Artigo 8, § 2º, do AVA-GATT foi recepcionado pelo ordenamento jurídico pátrio.

Dispõe-se que integra o valor aduaneiro “o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro”²⁵. Os gastos referentes à carga, descarga e manuseio também serão compreendidos até a chegada aos locais mencionados²⁶.

Outro importante dispositivo desse regulamento é o seu artigo 79, cujo texto estabelece o seguinte:

Art. 79. Não integram o valor aduaneiro, segundo o método do valor de transação, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, na respectiva documentação comprobatória:

I - os encargos relativos à construção, à instalação, à montagem, à manutenção ou à assistência técnica, relacionados com a mercadoria importada, executados após a importação; e

II - os custos de transporte e seguro, bem como os gastos associados ao transporte, incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos no inciso I do art. 77.

A partir da análise conjunta da base normativa até aqui levantada, compreende-se que o fator geográfico é fundamental para a estipulação dos acréscimos que serão efetuados ao valor aduaneiro. Percebe-se que a fronteira alfandegária é o principal limite utilizado pela nossa legislação, a qual lança mão de uma maior especificidade se comparada ao texto do AVA que menciona apenas o “porto ou local de importação”.

²⁵ Art. 77, I, do Decreto nº 6.759.

²⁶ Art. 77, II, do Decreto nº 6.759.

Entretanto, a letra do Decreto nº 6.759, ao tratar da matéria, ainda assim deixou margem para interpretações acerca do que pode ser entendido como o momento no qual os custos a serem acrescidos à importação será encerrado. A ser dissecado mais adiante, há um considerável volume de judicialização desse tema no Brasil, fato que implica incertezas jurídicas tanto para os importadores no âmbito de seu planejamento tributário, quanto para a atuação da Receita Federal.

Um dos pontos de divergência judicial diz respeito, justamente, às despesas com serviços de capatazia de que trata este trabalho, na medida em que essas constituem parcela de acréscimo ao valor aduaneiro das mercadorias. Associado ao conhecimento do texto do Acordo de Valoração Aduaneira está a legislação que trata da natureza dos custos com os referidos serviços portuários, que deve ser estudada a fim de alcançar o devido entendimento jurídico sobre o tema.

1.4. Despesas com serviços de capatazia e a majoração do imposto de importação

O mar é, sem dúvidas, o principal meio pelo qual o comércio exterior se desenvolve internacionalmente. Em dados da International Chamber of Shipping, principal organização de transporte marítimo do mundo, o comércio pelo mar compreende aproximadamente 90% do volume total das trocas comerciais entre países²⁷.

É notória a importância das importações para a economia de qualquer país aberto ao comércio internacional. Em 2019, por exemplo, o volume de importações correspondeu a 12% do Produto Interno Bruto brasileiro²⁸. Nesse sentido, revela-se também primorosa a relevância das instalações portuárias do país, sua infraestrutura e a qualificação dos profissionais que ali desempenham suas atividades.

Dada a magnitude econômica do transporte e manejo das cargas que chegam e saem dos portos rotineiramente, principalmente por meio de contêineres, há no contexto do comércio internacional a *Terminal Handling Charge* (THC), uma despesa portuária cujos parâmetros

²⁷ INTERNATIONAL CHAMBER OF SHIPPING. Explaining shipping. Página inicial. Disponível em: <<https://www.ics-shipping.org/explaining/>>. Acesso em: 27 de set. de 2021.

²⁸ ALMEIDA, Rodolfo; MAIA, Gabriel. Quanto o comércio exterior representa do PIB dos países. Nexo Jornal, 2019. Disponível em: <<https://www.nexojornal.com.br/grafico/2019/05/03/Quanto-o-com%C3%A9rcio-exterior-representa-do-PIB-dos-pa%C3%ADses>>. Acesso em: 27 de set. de 2021.

regulatórios na legislação brasileira encontram base na Resolução nº 2.389/2012 da Agência Nacional de Transportes Aquaviários (ANTAQ).

A Taxa de Movimentação no Terminal, como traduzida, diz respeito ao preço cobrado pelos serviços de movimentação e guarda transitória das cargas “entre o costado da embarcação e sua colocação da pilha do terminal portuário”, para o caso das importações²⁹. Tal serviço é prestado pelo operador portuário, denominação dada à pessoa jurídica pré-qualificada para a execução das movimentações e armazenagem das cargas importadas na área do porto organizado.

A taxa é devida, então, pelo importador das mercadorias à empresa de operação portuária. Na prática, observa-se que os armadores, isto é, as empresas proprietárias, sócias ou afretadoras dos navios mercantis, costumam negociar o valor devido diretamente com os operadores portuários e realizam a cobrança posterior da taxa juntamente aos responsáveis pela importação.

Há ainda outras taxas, como a *Box Rate* e a chamada THC2, sobre as quais é válida a menção. A primeira incide sobre o serviço de movimentação para além dos limites do acostado da embarcação, abrangendo a parte interna do porão³⁰. Já a segunda, também conhecida como Serviço de Segregação e Entrega (SSE)³¹, consiste na cobrança a cargo do operador portuário de outra tarifa, adicional à básica, a título de segregação e entrega de contêineres, sendo devida no momento que a carga é entregue a um recinto alfandegado para a armazenagem.

O ponto que interessa ao estudo diz respeito à inclusão dos preços de tais serviços, denominados genericamente pela legislação tributária como “taxas de capatazia”, no valor aduaneiro das importações.

A capatazia possui definição fixada pela Lei nº 12.815/2013, que dispõe sobre a exploração pela União de portos e instalações portuárias, e sobre as atividades desempenhadas

²⁹ Art. 2º, inciso VII, da Resolução ANTAQ nº 2.389/2012.

³⁰ Art. 2º, inciso VI, da Resolução ANTAQ nº 2.389/2012.

³¹ A THC2 não possui previsão expressa na legislação regulatória, mas é possível sua existência com base no Art. 5º, caput, da Resolução ANTAQ nº 2.389/2012, que trata dos serviços não compreendidos na *Box Rate*.

pelos operadores portuários. Segundo o art. 40, § 1º, inciso I, da referida lei, considera-se capatazia:

a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações dentro do porto, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário.

O conceito de capatazia não deve ser confundido com o conceito de estiva, também trazido pelo art. 40, § 1º, da Lei nº 12.815/2013, em seu inciso II. Enquanto a capatazia representa o serviço de movimentação da mercadoria nas instalações do porto, a estiva é o trabalho portuário desempenhado ainda na embarcação, por meio do qual se procede à descarga e ao manuseio para oportunizar a descarga final da mercadoria pelo serviço de capatazia.

Importante sublinhar, nesse contexto, que somente os portos, aeroportos e pontos de fronteiras alfandegados podem ser utilizados para o estacionamento e trânsito de veículos vindos do exterior. Somente neles podem ser efetuadas as operações de carga, descarga, armazenagem ou passagem, bem como o despacho aduaneiro das mercadorias procedentes do exterior, conforme os arts. 5º, 8º e 9º do Decreto n. 6.759/2009 e o art. 23 da Lei n. 12.815/2013.

A partir da norma acima exposta, pode-se inferir que os serviços de capatazia se enquadram no que o Regulamento Aduaneiro, em seu artigo 77, inciso II, define como “gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada”. Entretanto, esse mesmo artigo impõe que tais gastos integrarão o valor aduaneiro somente quando desempenhados “até a chegada” ao porto onde ocorrerá a descarga.

Se os serviços de capatazia, para fins legais, são atividades de movimentação das mercadorias dentro das instalações portuárias, e os elementos que integram o valor aduaneiro das importações devem ser considerados até o momento da chegada ao porto de descarga, não seria incorreto inferir que a lei não abarca os custos referentes a tais serviços na valoração aduaneira dos produtos advindos do exterior.

Interpretação contrária, porém, apoia-se no entendimento gramatical de que a lei abrange os portos de destino ao mencioná-los, utilizando-se do advérbio “até” num sentido

inclusivo. Conforme será visto na análise jurisprudencial, a oposição de votos nos julgamentos gira em torno da suposta ambiguidade do texto legal, corroborada pelo confronto entre a norma internacional do AVA-GATT e a norma infralegal da Instrução Normativa nº 327/2003, da Receita Federal do Brasil.

Em meio às incertezas, encontra-se a questão da base de cálculo do imposto de importação que, como já exposto, é justamente o valor aduaneiro do objeto da tributação. A inclusão das tarifas portuárias mencionadas no método de valoração feito a partir do preço da transação majora o imposto incidente sobre a mercadoria importada, de modo que o impacto dessas taxas na composição do tributo de competência da União pode ser percebido através da pormenorização de sua parcela.

Pode-se encontrar a parcela do valor aduaneiro referente às despesas com capatazia a partir da comparação de dados que constam no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX), instrumento de informatização pelo qual se efetua o controle fiscal do comércio exterior pela Administração Pública. Nesse sistema, existem planilhas referentes ao relatório do preço de transferência da mercadoria e ao relatório *ad hoc*, que são, respectivamente, as informações das importações e o detalhamento de seus acréscimos em um determinado período temporal.

A Declaração de Importação (DI), documento exigido pela Receita Federal para a regular importação de bens, discrimina em seus papéis os valores acrescidos alusivos à “carga, descarga e manuseio” na entrada ao país de importação, fazendo com que seja possível a discriminação desses dados³². É possível, então, a partir de tais informações, determinar em que grau o imposto de importação é aumentado pelas taxas de capatazia.

Nesse ensejo, é válido observar que a majoração de um tributo é vinculada ao princípio da legalidade, conforme o disposto no art. 150, I, da Constituição Federal, e no art. 97, incisos II e IV, do Código Tributário Nacional, e ocorre principalmente a partir da manipulação de suas

³² RODRIGUES, Pedro Jacob. Aspectos teóricos e práticos acerca da inclusão das despesas com capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação. Revista Direito Tributário Atual, v. 41, 2019. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/aspectos-teoricos-e-praticos-acerca-da-inclusao-das-despesas-com-capatazia-na-base-de-calculo-do-imposto-de-importacao/>>. Acesso em: 29 de set. de 2021.

alíquotas. No parágrafo 1º deste último artigo, dispõe-se que a alteração da base de cálculo de um tributo, de forma a torná-lo mais oneroso, também representa um meio de majorá-lo.

O imposto sobre a importação, entretanto, constitui uma exceção à regra, em virtude da já tratada função extrafiscal que possui, de forma que sua majoração não necessariamente precisa decorrer de lei em sentido estrito. Com isso, é facultado ao Poder Executivo modificar as alíquotas desse imposto sem a necessidade de perpassar pela morosidade do processo legislativo, com fulcro no art. 21, do CTN, combinado com o art. 153, § 1º, da Constituição Federal – importante frisar, porém, que a majoração da base de cálculo sem a necessidade de lei, conforme prevista no referido dispositivo do CTN, não foi recepcionada pela Constituição de 1988.

Destaca-se que tal faculdade, pelo texto das referidas normas, deve atender às condições e limites estabelecidos em lei que regule a matéria. As principais disposições específicas que estabelecem os parâmetros sobre a alíquota desse imposto encontram base na Lei nº 3.244/57, em seu segundo capítulo. Outra norma importante é a Lei nº 8.085/90, que estabelece a atual competência delegada da Câmara de Comércio Exterior (CAMEX) para a definição das alíquotas do tributo.

Feita a devida contextualização legal e sabendo que a inclusão das taxas de capatazia na base de cálculo do imposto de importação ocorreu através da Instrução Normativa nº 327/2003 da Receita Federal, pode ser observada a majoração da base de cálculo desse imposto sem a existência de lei, constituindo ato não autorizado pela Constituição. A análise dessa majoração deve levar em consideração, também, a normativa do GATT que, conforme visto, possui regramento rígido sobre os métodos de valoração aduaneira e sobre medidas protecionistas, tarifárias ou não.

A Confederação Nacional da Indústria (CNI) e o Fórum de Competitividade das Exportações, representando o interesse dos contribuintes na questão da capatazia, realizaram uma pesquisa³³ em parceria com as federações das indústrias da Bahia, do Rio Grande do Sul, de Santa Catarina e do Paraná, além das associações brasileiras da Indústria Química e da

³³ MAIA, Flávia. Capatazia: CNI prevê aumento de 1,5% em Imposto de Importação se STJ mudar posição. Jota, 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/capatazia-cni-aumento-tributacao-31102019>>. Acesso em: 01 de out. de 2021.

Indústria de Higiene Pessoal, Perfumaria e Cosméticos, importantes setores cujas operações são dependentes da importação.

O recente estudo demonstrou que a inclusão das custas com os serviços de capatazia no valor aduaneiro das mercadorias gera um aumento aproximado de 1,5% no imposto a pagar nas operações de importação. O cálculo desse impacto leva em consideração outros tributos que igualmente são afetados pela composição aduaneira das importações, como o Imposto sobre Produtos Industrializados e contribuições para o financiamento da seguridade social.

A dimensão da majoração da base de cálculo pode ser compreendida ao analisar dados da indústria automobilística, por exemplo, que foi onerada em cerca de 76 milhões de reais referentes aos acréscimos tributários decorrentes dos custos das operações portuárias no manejo dos produtos advindos do exterior. Outro apontamento importante feito pela pesquisa diz respeito ao indicativo de que as importações influenciam também o volume das exportações realizadas pelo país, haja vista que aproximadamente 16% do valor total das exportações de produtos manufaturados brasileiros corresponde a itens com utilização de insumos de origem externa importados pela indústria brasileira.

De fato, as taxas de capatazia, por incidirem em um montante consideravelmente alto do PIB brasileiro, devem ser avaliadas em escala macroscópica. As conclusões apresentadas pela CNI sobre os impactos positivos³⁴ da exclusão da tributação da capatazia no fluxo comercial brasileiro e nos investimentos estrangeiros são alguns dos fatores que vão ao encontro da pretendida liberalização comercial incentivada pela Organização Mundial do Comércio e que evidenciam manifesta congruência com a normativa do GATT.

É inequívoca a tendência divergente entre o Fisco e os contribuintes em matéria tributária, sendo a temática das importações apenas mais uma circunstância desse paralelismo. De uma maneira geral e simplificada, à medida que interessa ao Estado arrecadar o máximo de tributos, aos cidadãos interessam comprometer o mínimo possível de seu patrimônio com a carga tributária, sendo papel do Direito regular essa relação público-privada.

³⁴ OTTA, Lu Aiko. Mudança no cálculo do II pode agregar R\$ 134,5 bi ao PIB até 2040, projeta CNI. Valor, 2020. Disponível em: <<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/12/13/mudanca-no-calculo-do-ii-pode-agregar-r-1345-bi-ao-pib-ate-2040-projeta-cni.ghml>>. Acesso em: 29 de set. de 2021.

Quando uma mesma norma positivada sustenta interpretações distintas, pode-se afirmar que o Poder Judiciário alcança maior justiça ao trilhar caminhos orientados pela principiologia e contexto no âmbito dos quais a lei é compreendida. Do contrário, as decisões serão mais propensas a variações de acordo com orientações políticas ou posicionamentos estranhos ao pretendido pela lei em sua concepção.

No estudo da composição do valor aduaneiro das mercadorias é crucial que seja feito um exame das mudanças de posicionamento judicial, considerando que a evolução jurisprudencial de um tema se apresenta similarmente a uma espécie de linha do tempo interpretativa da norma, e as fundamentações das decisões são, nesse aspecto, bons indicadores do que há de controverso na lei.

2. PANORAMA JURISPRUDENCIAL E CRÍTICA QUANTO À INCLUSÃO DA CAPATAZIA NO VALOR ADUANEIRO

2.1. A Instrução Normativa nº 327/2003 da Secretaria da Receita Federal

Com o objetivo de compreender o histórico jurisprudencial da questão da capatazia, inicialmente se faz necessário abordar aspectos mais primários da ciência jurídica, de forma a elucidar conceitos básicos que serão tratados quando da análise das argumentações judiciais.

O estudo do direito pode ser desempenhado a partir de diversos meios, dentre os quais as disciplinas de direito material, responsáveis por tratar dos conjuntos de normas determinadoras de direitos e deveres dos indivíduos, divididos em suas diversas áreas, além de regular as relações jurídicas e a organização do Estado; as de direito formal, que estudam as regras e princípios que orientam o processo jurisdicional, o qual possui como função o resguardo da ordem jurídica; e, finalmente, temos as disciplinas cuja atribuição é estudar o direito propriamente dito, em sua teoria.

À teoria geral do direito incumbe compreender os postulados do saber jurídico a partir do estudo de seus conceitos fundamentais e das metodologias e vertentes do pensamento científico legal, abrangendo, com isso, o estudo da natureza e da aplicação das leis. Sendo essa uma disciplina basilar, de caráter primordial para a construção do conhecimento do direito, seus aspectos devem ser levados em consideração, sempre que possível, diante de questões judiciais nebulosas.

Uma das matérias da teoria do direito de maior relevância ao tema tratado nesta pesquisa diz respeito à teoria da norma jurídica, haja vista que através de seu estudo é possível compreender as diferentes espécies de normas, suas características e o grau de hierarquia que carregam em comparação com as demais.

A hierarquização das normas jurídicas é ilustrativamente associada à chamada pirâmide de HANS KELSEN³⁵, na qual as normas estão ordenadas em função de sua importância no

³⁵ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, Martins Fontes, São Paulo, 1987, p. 240.

ordenamento jurídico, de forma que o topo da pirâmide representa o maior grau hierárquico. Tal escalonamento é necessário para que sejam identificados os fundamentos de vigência das normas³⁶ – as normas subordinadas são validadas pelas superiores, e com essas devem estar alinhadas. Sem adentrar nas minuciosidades da matéria, a hierarquia é composta, resumidamente, conforme o exposto a seguir.

O topo do ordenamento jurídico brasileiro é ocupado pela Constituição Federal de 1988, norma responsável por validar todas as outras espécies normativas existentes, garantindo o controle de constitucionalidade e a resolução de eventuais conflitos normativos. As emendas constitucionais e os tratados internacionais que versam sobre direitos humanos³⁷ também possuem grau hierárquico equiparado ao da Constituição.

No nível hierárquico abaixo, encontram-se as leis, que variam em suas espécies de acordo com as matérias sobre as quais versam e com o quórum necessário para sua aprovação. As leis podem ser complementares, ordinárias ou delegadas. Outras espécies normativas de nivelamento hierárquico similar são as medidas provisórias, expedidas pelo Presidente da República em casos de relevância ou urgência, e os decretos legislativos, competentes ao Congresso Nacional.

Finalmente ao que interessa ao estudo, situadas abaixo das leis estão as chamadas normas infralegais, de caráter secundário, que não possuem o poder de inovar no ordenamento jurídico gerando direitos ou obrigações. Sua legalidade está diretamente relacionada à observância das leis e da Constituição. Dentre suas espécies, existem os decretos regulamentares, as portarias e as instruções normativas.

Com ênfase particular na instrução normativa, essa pode ser definida como o ato administrativo de cunho complementar a outros atos, sendo seu objetivo elucidar ou disciplinar as matérias de norma pré-existente. Dessa forma, à instrução normativa cabe tão somente dispor sobre direitos e obrigações já criados anteriormente, aprofundando seu texto normativo no que

³⁶ KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito, Martins Fontes, São Paulo, 1987, p. 217-219.

³⁷ Desde que aprovados em cada casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por 3/5 dos votos dos respectivos membros, sendo equivalentes, assim, às emendas constitucionais, com fulcro no art. 5º, § 3º, da Constituição Federal.

lhe couber. As instruções podem ser classificadas, portanto, como meros instrumentos de organização da Administração Pública³⁸.

No âmbito da Receita Federal do Brasil – órgão da Administração Direta que detém a responsabilidade de administrar a arrecadação dos tributos federais, bem como efetuar o controle aduaneiro nas fronteiras do país –, foi elaborada a Instrução Normativa nº 327, publicada no Diário Oficial da União (DOU) em 14 de maio de 2003, ato que estabeleceu normas e procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Essa norma infralegal foi editada para atender a necessidades jurídicas que o órgão julgou conveniente para esclarecer sobre determinados procedimentos e orientações em relação às normativas utilizadas como base para o recebimento das importações em solo brasileiro. As normas sobre as quais o texto da instrução dispõe são: o Artigo VII do GATT; a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001; e os artigos 76 ao 83 do Decreto nº 4.543, de 2002 – essa última norma já revogada pelo Decreto nº 6.759, de 2009.

Nas disposições da referida instrução normativa, um de seus capítulos trata da determinação do valor aduaneiro das mercadorias que chegam ao Brasil, importadas. Segundo seu artigo 4º, independentemente do método de valoração aplicado, serão incluídos no valor aduaneiro da importação os seguintes elementos:

- I - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;
- II - os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até a chegada aos locais referidos no inciso anterior; e
- III - o custo do seguro das mercadorias durante as operações referidas nos incisos I e II.

Além disso, o parágrafo 3º do mesmo artigo estabelece importante regra para os gastos relativos a carga, descarga e manuseio – em outras palavras, os gastos com serviços de capatazia – associados ao transporte das mercadorias importadas. Segundo o dispositivo, os custos para a descarga das mercadorias em sua chegada, desempenhados dentro do território nacional,

³⁸ CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. 32ª ed. São Paulo: Atlas, 2018, p. 143.

deverão ser incluídos em seu valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado.

Entretanto, como foi visto, o ordenamento jurídico dispõe de uma variedade de normas que possuem suas próprias características e incumbências, respeitando uma hierarquia própria entre elas. A partir do conhecimento da teoria das normas, pode-se considerar questionável o fato de uma instrução normativa realizar determinações sobre o valor aduaneiro das importações, impactando diretamente na base de cálculo de um tributo.

Encontram-se previstos no art. 5º da Constituição Federal o rol de direitos e garantias fundamentais, dos quais podem se extrair alguns dos princípios basilares do ordenamento jurídico brasileiro. Dentre eles, destaca-se o princípio da legalidade, cujo fulcro principal é o inciso II do supracitado artigo, o qual estabelece que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Em outras palavras, na relação pública com o Estado, somente a lei poderá criar deveres que obriguem os indivíduos.

Justamente, uma das principais relações dos indivíduos com o poder público diz respeito ao pagamento de prestações pecuniárias compulsórias, os tributos. Retomando o raciocínio iniciado no capítulo anterior – onde foi apresentado o art. 150, I, da Constituição Federal –, observou-se que a Constituição é fonte do direito tributário, e dela se extrai o princípio derivado da legalidade tributária³⁹, fundamental para a garantia ao contribuinte de que somente a partir de lei em sentido formal⁴⁰ poderão ser exigidos ou aumentados os tributos.

Sendo, então, objeto de reserva legal a majoração da base de cálculo de um tributo, pode-se dizer que a inclusão das despesas com capatazia no valor aduaneiro das mercadorias importadas, por meio de uma instrução normativa, configura transgressão à legalidade tributária definida pelo legislador.

Soma-se à principiologia positivada na Constituição a posição dos doutrinadores, cuja interpretação do nosso sistema legal estende-se para além da pura leitura das normas, mas busca

³⁹ "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;"

⁴⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Os Princípios Jurídicos Tributários na Constituição de 1988. 4ª ed. São Paulo: Dialética, 2001, p. 124.

compreender as origens históricas e as influências que moldaram o legislador Constituinte em seu trabalho, fatores de suma importância para a compreensão de suas intenções.

Nesse sentido, vale citar o professor HUGO DE BRITO MACHADO⁴¹, que no tocante ao princípio da legalidade enuncia que, ao passo que as obrigações tributárias devem ser estabelecidas por meio da lei, é imperioso lembrar que a lei é obra do Poder Legislativo, poder do Estado de maior representação do povo. Sendo assim, nas palavras do autor, é o contribuinte que “indiretamente consente” tais imposições. Quando a obrigação nasce de uma via diferente da legislativa, a segurança da relação jurídica entre o poder público e os contribuintes é prejudicada.

Apesar de, aparentemente, tratar de um assunto que não inova na ordem jurídica – dado o objetivo da norma em se tratar de mera orientação para o recebimento de cargas advindas do exterior –, a Instrução Normativa nº 327 da Secretaria da Receita Federal interfere diretamente na base de cálculo do imposto de importação, elevando o valor base para seu cálculo e, com isso, aumentando o respectivo tributo por via infralegal.

Nesse ponto, vale destacar que há partes da referida instrução normativa que apenas reproduzem ou se conformam ao texto de outras normas, essas sim, com *status* de lei formal, como é o caso dos incisos do art. 4º da IN nº 327/03, que mencionam as mesmas regras que o disposto no artigo 77 do Decreto nº 6.759/2009. Relembrando, são as regras que consolidam, no ordenamento jurídico brasileiro, o disposto no AVA/GATT.

A problemática reside, sobretudo, no anteriormente destacado parágrafo 3º desse artigo 4º da instrução normativa em questão. Ao prescrever que os custos relativos aos serviços de carga, descarga e manuseio das importações que sejam realizados após o momento da chegada no porto ou aeroporto, a norma infralegal está ampliando a base de cálculo do imposto de importação.

⁴¹ MACHADO, Hugo de Brito. Os Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição. Tese (Doutorado em Direito Público) - Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009, p. 54-55.

A partir do momento em que a Instrução Normativa nº 327/2003 da Secretaria da Receita Federal vai além do que lhe é permitido pelo princípio constitucional da legalidade tributária, é posta em xeque sua validade referente ao destacado ponto.

Vale citar que a revogação da IN nº 327/03 da SRFB já foi proposta, no ano de 2019, pela Subsecretaria de Administração Aduaneira da Receita Federal. Por meio da consulta pública nº 02/2019⁴², o objetivo da revogação para a edição de uma nova instrução normativa foi, principalmente, organizacional, de modo a conferir maior transparência ao seu texto e garantir maior previsibilidade nos procedimentos relacionados à valoração aduaneira.

Entretanto, infere-se, pela leitura da minuta proposta pela subsecretaria, que boa parte do texto da IN nº 327/03 seria mantido, e que, mesmo buscando deixar claro como se deve apurar o preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, acrescido dos devidos ajustes a esse preço, a parte que se refere aos custos dos serviços de capatazia em solo nacional foi preservada.

O fato de não haver iniciativa de mudança pela própria Receita Federal, tendo a oportunidade, caracteriza o notável posicionamento aparente do órgão em se abster da resolução da questão por vias administrativas, sendo certo que àquela época já havia a discussão a respeito da ilegalidade do dispositivo controverso. É importante salientar que a afetação dessa questão no Superior Tribunal de Justiça ocorrera alguns meses antes da proposta acima enunciada, conforme será tratado adiante⁴³.

Identificam-se, então, até aqui, dois tópicos chaves para compreender a existência do problema em torno da inclusão dos custos de capatazia no valor aduaneiro das mercadorias importadas. O primeiro reside na principiologia liberal das normas de comércio internacional, que possui como um dos principais objetivos a redução de barreiras fiscais às trocas entre países; o segundo, como observado neste capítulo, encontra-se na preservação da legalidade tributária, princípio constitucional.

⁴² Consulta Pública RFB nº 002/2019. Brasília, 2019. Disponível em: <<https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/participacao-social/consulta-publica/arquivos-e-imagens/consulta-publica-2-19.pdf>>. Acesso em: 22 de dez. de 2021.

⁴³ A decisão de afetação foi publicada no DJe no dia 03/06/2019; a consulta pública, por sua vez, é datada do dia 09/10/2019.

A partir da exposição dos aludidos tópicos, tendo o devido conhecimento do contexto que permeia a questão central deste trabalho, é possível transpassar ao campo jurisprudencial do tema, no qual o debate efetivamente toma forma e onde será possível analisar as visões dos contribuintes, do fisco e dos magistrados.

2.2. Julgamento do Tema 1.014 pelo Superior Tribunal de Justiça e os conflitos de interpretação

O Tema 1.014 do Superior Tribunal de Justiça trata da discussão a respeito da ilegalidade da inclusão das despesas com capatazia na base de cálculo do imposto de importação, originado pela “Controvérsia n. 90”, conforme denominada pelo tribunal. A controvérsia entrou na pauta dos recursos repetitivos em junho de 2019, quando o STJ afetou os seguintes processos de recurso especial: REsp nº 1.799.306/RS, REsp nº 1.799.308/SC e REsp nº 1.799.309/PR.

Os citados recursos especiais foram interpostos pela Fazenda Nacional contra as decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF/4), as quais enunciavam que os custos com capatazia não deviam integrar o valor aduaneiro das importações. Tal entendimento, inclusive, fora consolidado pelo referido tribunal, no ano de 2016, através da Súmula 92 do TRF/4⁴⁴.

Além do TRF/4, o próprio STJ possuía entendimento similar, até então pacificado por ambas as turmas que compõem a 1ª Seção, responsável por avaliar as matérias de direito público que chegam à Corte. Em 2016, no julgamento do agravo interno no REsp nº 1.566.410/SC, de relatoria do ministro Benedito Gonçalves, da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, que o disposto no art. 4º, § 3º, da Instrução Normativa nº 327/03 da Secretaria da Receita Federal desrespeita os limites impostos pelo Acordo de Valoração Aduaneira, do GATT, e pelo Decreto nº 6.759/09.

⁴⁴ TRF/4, Súmula 92: “O custo dos serviços de capatazia não integra o valor aduaneiro para fins de composição da base de cálculo do imposto de importação.”

São alguns exemplos da extensa lista⁴⁵ de outros precedentes desfavoráveis à inclusão dos gastos com capatazia no valor aduaneiro das importações: o agravo interno no agravo em REsp nº 1.415.794/SC, de relatoria do Ministro Sérgio Kukina, da Primeira Turma do STJ; o agravo regimental no REsp nº 1.434.650/CE, de relatoria do Ministro Herman Benjamin, da Segunda Turma; e o agravo interno no REsp nº 1.495.678/CE, sendo relator o Ministro Og Fernandes, também da Segunda Turma.

Entretanto, sob o rito dos recursos repetitivos, em março de 2020, a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça decidiu a favor da tese de que os serviços de capatazia estão incluídos na composição do valor aduaneiro das mercadorias e integram a base de cálculo do imposto de importação, por maioria dos votos. Diante desse posicionamento, houve notória quebra de expectativa jurisprudencial pelo fato de que o entendimento anterior, favorável aos contribuintes, restava aparentemente consolidado.

O novo entendimento saiu vencedor do julgamento por uma apertada vantagem de cinco votos a quatro. Os Ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Sérgio Kukina e Napoleão Nunes Maia acompanharam o voto-vista do Ministro Francisco Falcão, que votou pela legalidade da inclusão dos custos de capatazia no valor aduaneiro. Foram vencidos os votos dos Ministros Mauro Campbell Marques, Assusete Magalhães, Regina Helena Costa e do Ministro relator, Gurgel de Faria.

A questão a ser analisada, nessa conjuntura, é a razão de o órgão ter seguido interpretação diametralmente oposta ao que era antes considerado como correto em relação ao tema da capatazia, considerando que não houve mudança significativa nas normas avaliadas. É preciso, diante disso, que se encontrem os principais argumentos defendidos por cada ponto de vista, e quais os respectivos posicionamentos que ganharam ou perderam força em relação ao momento anterior.

⁴⁵ De fato, o Superior Tribunal de Justiça possui alto volume de decisões favoráveis à exclusão da capatazia da composição do valor aduaneiro. Outros precedentes notáveis, destacados no voto do ministro Gurgel de Faria no domínio do Tema 1.014, são: REsp 1.239.625/SC, julgado em 04/09/2014; REsp 1.528.204/SC, julgado em 09/03/2017; AgInt no REsp 1.597.911/PE, julgado em 02/05/2017; AgInt no REsp 1.642.020/SC, julgado em 15/08/2017; AgInt no REsp 1.749.043/SC, julgado em 28/08/2018; AgInt no AREsp 1.133.857/RS, julgado em 04/10/2018.

Defende a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, com base no art. 77, incisos I e II, do Decreto nº 6.759/2009, que podem ser incluídos no valor aduaneiro os gastos relacionados ao transporte, à carga, à descarga ou ao manuseio das mercadorias importadas gerados até a chegada ao porto, ao aeroporto ou a ponto de fronteira alfandegado. A parte suscita que tal permissão é amparada pelo Artigo 8, parágrafo segundo, do Acordo de Valoração Aduaneira que, conforme visto, estabelece que cada membro poderá decidir incluir ou não, em sua legislação interna, tais custos ao valor aduaneiro das importações.

De acordo com a argumentação fazendária, as despesas com capatazia devem ser incluídas no valor aduaneiro em razão de tais serviços serem desempenhados antes do procedimento de nacionalização da mercadoria, que ocorre efetivamente com o desembaraço aduaneiro, realizado na área alfandegada onde são recebidas as importações. Dessa forma, a simples entrada física em território nacional não bastaria para configurar a “entrada jurídica” da mercadoria no país.

Outro aspecto levantado pela Fazenda Nacional se embasou em uma apuração⁴⁶, documentada em nota técnica elaborada no ano de 2015, pela Receita Federal, segundo a qual a exclusão das despesas de capatazia que vinham sendo acrescidas ao cálculo do valor aduaneiro – seguindo a regra da contestada instrução normativa do próprio órgão – implicaria uma diferença negativa de arrecadação aos cofres públicos de, aproximadamente, dois bilhões de reais para o ano seguinte.

O referido valor encontrado pelo estudo levou em consideração, segundo a nota da Receita Federal, o montante que deixaria de ser arrecadado através da soma do imposto de importação e do imposto sobre produtos industrializados, o IPI. Nesse ponto, vale pontuar que a base de cálculo do IPI incidente sobre as importações também é composta pelo valor aduaneiro das mercadorias, sendo acrescido o montante a ser pago a título de imposto de importação⁴⁷.

⁴⁶ Essa apuração faz parte do chamado Anexo de Riscos Fiscais, na parte de análise dos passivos contingentes, em obediência ao art. 4º, §3º da Lei Complementar nº 101/2000. Pode ser encontrada no endereço veiculado a seguir, constante na “Tabela 17: Ações judiciais de natureza tributária no STJ”, página 36 do Anexo V. Disponível em: <https://www.camara.leg.br/internet/comissao/index/mista/orca/lido/LDO2020/Lei_13898/anexo.pdf>. Acesso em: 03 de jan. de 2022.

⁴⁷ Art. 47, inciso I, do Código Tributário Nacional: “A base de cálculo do imposto é, no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante: a) do imposto sobre a importação; b) das taxas exigidas para entrada do produto no País; c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;”.

Tal levantamento, entretanto, não possui profundidade econômica suficiente para determinar que o impacto de uma decisão desfavorável à Fazenda seria, de fato, prejudicial ao erário, consistindo em mera previsão. Além disso, como já mencionado neste estudo, há também pesquisas da parte contrária que sustentam robustos benefícios da exclusão da capatazia do valor aduaneiro para a economia nacional. Destarte, o referido estudo não foi o ponto central das decisões no decorrer do processo.

Ao que se observa da leitura dos votos, o principal objeto de divergência no julgamento do Tema 1.014 foi a letra do dispositivo. Tanto o Acordo de Valoração Aduaneira quanto o Regulamento Aduaneiro, em seus respectivos textos, referem-se a um certo momento no qual os custos com os serviços de carga, descarga e manuseio das mercadorias comercializadas deixam de ser considerados para fins de apuração do valor aduaneiro.

Esse dado momento seria “até a chegada ao porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandegado”⁴⁸. O termo “até” representa a chave para a interpretação do texto legal, de modo que uns defendem que possui sentido ambíguo de inclusão e exclusão, enquanto outros pregam pela inexistência da ideia de inclusão. Simplificadamente, caso haja sentido inclusivo, os custos dos serviços de carga, descarga e manuseio desempenhados dentro dos portos – passando a configurar a capatazia – também estarão compreendidos na alçada da norma.

Abstendo-se, momentaneamente, da análise dos votos dos Ministros do Superior Tribunal de Justiça e do contexto normativo que permeia o tópico, é oportuno empenhar um exame da ciência da interpretação dos textos jurídicos, iniciando por uma apreciação puramente gramatical da palavra “até” e perpassando, após, pelos demais métodos reconhecidos na doutrina e que merecem menção no bojo desta temática.

2.2.1. Considerações sobre a hermenêutica jurídica

As classes gramaticais de “até” no contexto em que está inserido, conforme o estudo da língua portuguesa, podem ser duas: advérbio ou preposição. A função de um advérbio é modificar o sentido de um verbo, adjetivo ou outro advérbio ao qual esteja conectado. A

⁴⁸ Conforme o art. 77 do Decreto 6.759/09.

preposição, por sua vez, é a classe responsável por ligar dois elementos de uma oração, estabelecendo uma relação de subordinação entre eles.

No caso do excerto “o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação”, o termo “até” desempenha a função de preposição, sendo certo que, caso fosse empregado como advérbio, de forma sinônima ao termo “inclusive”, a frase deixaria de fazer sentido. Já como preposição, a palavra serve como um conectivo entre “transporte” e “porto ou local de importação” de forma a indicar ideia de destinação final do que se transporta. É nessa perspectiva que disserta SOLON SEHN⁴⁹.

Ademais, para fundamentar sua posição, o autor ainda relembra que, na versão oficial do texto do Acordo de Valoração Aduaneira, cujo idioma é o inglês, o termo utilizado no controverso dispositivo é o “to”, equivalente ao “até-preposição”, e não o “even”, que seria similar ao “até-advérbio”. Eis a redação original do Artigo 8, parágrafo segundo, do AVA-GATT:

8.2 In framing its legislation, each Member shall provide for the inclusion in or the exclusion from the customs value, in whole or in part, of the following:

- (a) the cost of transport of the imported goods **to** the port or place of importation;
- (b) loading, unloading and handling charges associated with the transport of the imported goods **to** the port or place of importation; and
- (c) the cost of insurance.

Dessa forma, parece incontroverso que há a existência de uma preposição, e não de um advérbio, no trecho em destaque. Contudo, a argumentação de SEHN resta parcialmente imprecisa na contestação da ideia de que o termo “até” denota ambiguidade, haja vista que a discussão gira em torno do campo semântico da palavra, e não do morfológico.

A semântica se preocupa em estudar, justamente, o componente do sentido das palavras e da interpretação das sentenças e dos enunciados. Para compreender o sentido de uma frase ambígua, é preciso que se considere a intenção de seu emissor, que pode ser extraída do

⁴⁹ SEHN, Solon. **Curso de Direito Aduaneiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 228-230.

contexto da mensagem. No caso da questão analisada, por se tratar de uma norma jurídica, há que se interpretar o texto controverso de acordo com regras específicas para tal.

Dessa maneira, manifesta-se a importância da hermenêutica jurídica, ramo da teoria geral do direito que estuda os métodos e princípios responsáveis pela interpretação das leis em sentido amplo. Para o correto enquadramento de um fato jurídico à norma específica, a ciência da hermenêutica dispõe de técnicas e bases próprias para que o aplicador do direito atue em harmonia com a vontade do legislador – representante da vontade coletiva – e com o ordenamento jurídico como um todo.

Nesse diapasão, o jurista TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR⁵⁰ sinaliza a favor da ideia de que a hermenêutica jurídica deve possuir diversas nuances para que seja encontrada a melhor técnica interpretativa de acordo com cada caso. Segundo o autor, a mera interpretação do texto “seco” de uma lei nem sempre garante a melhor leitura do ato normativo, que deve ser explorado levando em consideração outros fatores que perpassam desde a vontade do legislador até os fins sociais do direito.

Para tanto, encontram-se, nas doutrinas de hermenêutica jurídica, diferentes métodos interpretativos que possuem como objetivo não só o esclarecimento do significado da norma legal, mas também a demonstração dos valores sociais e históricos da norma.

Esses métodos são divididos de acordo com as leituras dos diferentes autores, que possuem suas próprias denominações, e variam de acordo com o momento ao qual foram pensados. De forma resumida, os métodos interpretativos mais comuns aos olhos de um pesquisador são: o gramatical, ou literal; o teleológico, ou finalístico; o lógico-sistemático; e o histórico, que pode ser classificado junto ao método sociológico.

O método gramatical⁵¹, também chamado de método literal ou, ainda, de método filológico, é aquele que preza pela literalidade do texto normativo. A morfologia, a sintaxe e a semântica das palavras são fatores de relevo para revelar o significado dos enunciados legais,

⁵⁰ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação*. 3ª ed. São Paulo: Atlas, 2001, p. 284-285.

⁵¹ MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. *Hermenêutica Jurídica Clássica*. 3ª ed. Florianópolis: Conceito Editora, 2009, p. 35.

segundo essa técnica. Esse foi o método utilizado anteriormente para a delimitação linguística do termo “até”.

O método teleológico⁵² baseia-se na ideia de finalidade, ou seja, busca os fins pretendidos com a elaboração da norma em análise. Cabe ao intérprete do texto, então, encontrar o valor finalístico que a norma possui, que poderá ser buscado pelo exame da vontade do legislador à época de edição da lei ou pelo contexto da situação jurídica concreta em paralelo com a abstração normativa.

Ao método lógico-sistemático⁵³ importa identificar o papel da norma dentro do sistema jurídico no qual está inserida, sendo de suma importância o conhecimento das outras normas existentes no mesmo diploma legal e dos princípios que norteiam a matéria, seja em um prisma de um ramo específico do direito, ou por uma perspectiva macroscópica, de todo o ordenamento. Com fulcro nesse meio interpretativo, é inequívoco frisar que os objetivos básicos do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio são a chave para compreender a lógica da norma que trata sobre valor aduaneiro.

Por sua vez, o método histórico⁵⁴ é aquele utilizado pelo intérprete para que sejam analisados os marcos legais antecedentes relacionados à norma em pauta, de forma a traçar sua evolução temporal e buscar as raízes do sentido do ato normativo. Reconstruir o momento histórico de elaboração de uma norma implica em considerar, além do direito positivo, os aspectos sociológicos e ideológicos daquele tempo – é esse um dos aspectos da interpretação sociológica.

Ao passo que o método histórico se preocupa em conhecer o contexto jurídico anterior, o método sociológico, em uma segunda concepção, busca adequar normas antigas ao momento presente. Mais importante do que entender o contexto no qual foi elaborada determinada regra é compreender as mudanças ocorridas, desde então, na sociedade, a fim de dispensar eventuais ideias ou conjunturas não mais aceitas atualmente.

⁵² MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. *Hermenêutica Jurídica Clássica*. 3ª ed. Florianópolis: Conceito Editora, 2009, p. 47.

⁵³ MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. *Hermenêutica Jurídica Clássica*. 3ª ed. Florianópolis: Conceito Editora, 2009, p. 42.

⁵⁴ MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. *Hermenêutica Jurídica Clássica*. 3ª ed. Florianópolis: Conceito Editora, 2009, p. 34.

Diante do estudo de alguns dos métodos clássicos consagrados pela hermenêutica jurídica, a observação que resta fundamental para lidar com normas mais complexas é a de que o operador do direito deve utilizar esses métodos em conjunto, à medida do necessário, para se chegar a uma interpretação coerente e válida. Caso empregados isoladamente, as conclusões podem ser insuficientes⁵⁵.

Paralelamente à teoria que se encontra nas obras doutrinárias, na legislação brasileira há regras específicas que também tratam da interpretação das normas e que se confundem com alguns dos métodos acima estudados. Essas regras se encontram na Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, a LINDB, que foi editada como Decreto-Lei nº 4.657, no ano de 1942, e encontra-se em vigor até hoje.

Essa lei é considerada uma “norma sobre normas”, e regula temas como a vigência, a validade, a eficácia e a interpretação dos atos normativos no ordenamento jurídico nacional, além de esclarecer alguns conceitos basilares, tal qual os expostos nos parágrafos do art. 6º da LINDB, que tratam sobre ato jurídico perfeito, direito adquirido e coisa julgada.

O art. 4º da LINDB estabelece que, nos casos em que houver omissão normativa sobre determinado caso concreto, o juiz usará a analogia, os costumes e os princípios gerais do direito como norteadores de sua decisão. Em seguida, o art. 5º enuncia que o magistrado deverá atender aos fins sociais da lei a ser aplicada ao caso julgado, bem como às exigências da coletividade. Dessa forma, observa-se que o quarto artigo traz uma técnica interpretativa similar ao método lógico-sistemático, enquanto o artigo quinto reflete o conjunto dos métodos teleológico e sociológico.

O que pode se extrair do conteúdo apresentado até aqui é que a mera interpretação gramatical do termo “até” no art. 77 do Regulamento Aduaneiro, que trata sobre a capatazia na valoração das importações, é incapaz de reproduzir um entendimento completo do sentido da norma. Afinal, mesmo para os que defendem a ambiguidade da preposição, o próprio fato de haver abertura para duas interpretações distintas indica que outros métodos de leitura do ato normativo devem ser buscados.

⁵⁵ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro - Volume 1. 15ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 82.

2.2.2. Fundamentações dos votos

Finalmente, no julgamento do Tema 1.014 pelo Superior Tribunal de Justiça, é imperioso abordar os votos decisivos sobre a questão da capatazia. Após compreender os atos normativos envolvidos, as noções jurídicas necessárias ao entendimento do tema, os antecedentes judiciais e os argumentos da Fazenda Nacional, é possível efetuar uma leitura criteriosa das decisões ministeriais. Para tal, apontar-se-ão os dois principais votos divergentes: um favorável aos contribuintes, do Ministro relator Gurgel de Faria, e outro favorável ao Fisco, voto-vista do Ministro Francisco Falcão.

O Ministro Gurgel de Faria foi o responsável pela relatoria dos recursos especiais afetados ao Tema. É conveniente montar, a partir de seus relatórios, um panorama geral dos três processos que enviam a controvérsia, sublinhando que todos esses recursos contestam decisões similares do Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, a partir de sua Súmula 92, atestou que os custos com capatazia não integram o valor aduaneiro das mercadorias para fins de composição da base de cálculo do imposto de importação.

No REsp nº 1.799.306/RS, a parte recorrida, representando a figura do contribuinte, é a sociedade limitada Mecanotécnica do Brasil Indústria e Comércio; no REsp nº 1.799.308/SC, por sua vez, é a Smarti Distribuidora Ltda. a recorrida; já no REsp nº 1.799.309/PR, o recurso foi interposto contra a sociedade anônima Forcecar Auto Peças. A parte recorrente, nos três casos, é a Fazenda Nacional. Vale destacar que a Federação das Indústrias do Estado de Minas Gerais e a Confederação Nacional das Indústrias (CNI) intervieram no julgamento dos três recursos, como terceiros interessados, na qualidade de *amicus curiae*.

Ressalta-se que questões processuais foram suscitadas no âmbito dos processos, as quais não merecem aprofundamento, sendo certo que o debate em torno dos diplomas legais referentes ao comércio internacional foi o objeto principal.

Em sua decisão, o Ministro Gurgel de Faria segue o entendimento anteriormente consolidado pelo Tribunal Superior e pelo TRF/4, de que a inclusão dos gastos com capatazia no valor aduaneiro é ilegal. Ao negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional,

o Ministro utiliza o argumento da legalidade tributária para refutar a IN nº 327/03 e os antecedentes judiciais para embasar sua tese.

Como principal antecedente destacado, o Ministro Gurgel de Faria cita o voto do Ministro Mauro Campbell Marques no julgamento do REsp nº 1.528.204/SC, que efetua modelo de interpretação majoritariamente lógico-sistemático na leitura do Artigo 8 do AVA-GATT, de modo a analisar o sistema de valoração aduaneira como um todo. O Ministro busca a solução para a controvérsia a partir da consulta aos outros métodos de valoração aduaneira, em especial os métodos do valor dedutivo e do valor computado, “por serem mais bem definidos quanto aos seus componentes”, segundo ele.

O Artigo 5 do Acordo é o dispositivo que trata do método dedutivo, o qual enuncia, basicamente, que se as mercadorias importadas forem vendidas no país de importação na mesma qualidade em que são importadas, o seu valor aduaneiro será baseado no preço unitário pelo qual são vendidas nesse país.

Esse preço estará sujeito a algumas deduções. Dentre elas, serão deduzidos do preço unitário da mercadoria “os custos usuais de transporte e seguro, bem como os custos associados, incorridos no país de importação” e “os custos e encargos referidos no parágrafo 2 do Artigo 8”, quando adequado. Desse extrato, o Ministro observa que o próprio Acordo diferencia os custos incorridos no país de importação dos custos de transporte e outros gastos até o porto, que são os tratados no oitavo artigo.

O Ministro Mauro Campbell assevera que o Artigo 6 do AVA, que trata do método computado de valoração aduaneira, também favorece seu ponto de vista. Esse dispositivo inclui no valor aduaneiro das mercadorias as “despesas gerais efetuadas por produtores”, incorridas no país de exportação. Nessas despesas gerais estão englobados os gastos com capatazia, segundo o Ministro, que são consideradas apenas quando realizadas no país de exportação.

Mediante essa leitura combinada dos Artigos 5 e 6, não faria sentido interpretar que os gastos com serviços de capatazia no país importador não façam parte da valoração aduaneira pelos métodos dedutivo e computado, mas o façam pelo método do valor de transação.

Entendimento oposto reside no voto do Ministro Francisco Falcão. Segundo ele, os serviços de capatazia, que são aqueles realizados dentro do porto, incluem-se no conceito de valor aduaneiro, embasado pela interpretação gramatical do termo “até” como inclusiva do local ao qual chegam as importações.

Ademais, o Ministro se apoia em viés interpretativo sistemático para considerar que, caso o Acordo de Valoração Aduaneira não tivesse como objetivo incluir, no valor aduaneiro das mercadorias, os gastos com capatazia realizados no porto do país de importação, essa norma não teria mencionado, em seu Artigo 8, § 2º, alínea “b”, os gastos com “descarregamento”⁵⁶ que, por dedução lógica, ocorrem em sua chegada ao país importador. Ministro Francisco Falcão conjuga essa interpretação com a leitura do art. 79, II, do Decreto nº 6.759/2009, que desonera o valor aduaneiro dos gastos com transporte e seguro incorridos no território aduaneiro, a partir do ponto de fronteira alfandegado.

A fim de enriquecer seu ponto de vista, o magistrado faz menção ao voto do Ministro Herman Benjamin, exarado no âmbito do REsp nº 1.528.204/SC. Segundo o Ministro, ao perceber que o núcleo da controvérsia reside na interpretação do vocábulo “até”, é necessário que seja empenhada uma avaliação do conceito de “ponto de fronteira alfandegado”, expressão utilizada pelo Regulamento Aduaneiro em seu já aludido art. 77.

Para tal, a base normativa que possui a buscada conceituação é o Decreto-Lei nº 37/1966, que define em seu art. 33:

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

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

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

⁵⁶ Art. 8, §2º, b, do AVA-GATT: “Ao elaborar sua legislação, cada Membro deverá prever a inclusão ou a exclusão, no valor aduaneiro, no todo ou em parte, dos seguintes elementos: (b) os gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação”.

O território aduaneiro, portanto, divide-se em zonas primária e secundária. Como estão excluídos do conceito de valor aduaneiro os gastos e despesas incorridos no território aduaneiro a partir do ponto de fronteira alfandegado, conforme os arts. 77, I, e 79, II, do Decreto nº 6.759/2009, as despesas referentes à zona primária, ou seja, ao porto, estariam incluídas na valoração da mercadoria, conclui o Ministro Herman Benjamin.

Dessa forma, Ministro Francisco Falcão encerra seu voto que, como visto, foi seguido por outros quatro Ministros, conferindo provimento ao recurso interposto pela Fazenda Nacional e, por conseguinte, constituindo a tese vencedora no julgamento da controvérsia pelo Superior Tribunal de Justiça. Os gastos com serviços de capatazia, com isso, foram mantidos na base de cálculo do imposto de importação.

Através de uma observação crítica de ambos os votos citados, é possível inferir que não houve a devida análise da base principiológica e dos objetivos centrais do Acordo sobre Tarifas e Comércio, elementos diretamente relacionados ao tema, para a resolução da questão. As interpretações de viés sistemático do Artigo 8 do AVA-GATT realizadas pelos Ministros levaram em consideração somente dispositivos que tratam dos métodos de valoração aduaneira no âmbito do AVA. Dessa forma, sequer trataram do GATT propriamente dito, do qual o Acordo de Valoração Aduaneira é derivado.

A argumentação do Ministro Gurgel de Faria, ao citar o posicionamento do Ministro Mauro Campbell Marques em julgamento anterior, poderia se sobressair em relação aos argumentos contrários caso fosse além e ressaltasse a orientação liberal do GATT, explicitamente favorável ao avanço da diminuição das barreiras alfandegárias às importações. Embora o raciocínio empregado pelo Ministro possua absoluta coerência, a limitação de sua interpretação lógico-sistemática apenas aos demais dispositivos sobre valoração aduaneira fez com que a substância de seu voto fosse igualada à do Ministro Francisco Falcão, que seguiu a mesma linha interpretativa.

Outro ponto que merece ponderação é a mudança de entendimento do Superior Tribunal de Justiça em relação a um tema que parecia pacificado. Sabendo que uma das atribuições principais do STJ é a uniformização interpretativa legislação federal, de maneira a

propiciar maior segurança jurídica⁵⁷ às questões controvertidas de aplicação da lei infraconstitucional e de divergência jurisprudencial, pode-se dizer que a nova interpretação sobre a capatazia contribuiu para gerar um ambiente de instabilidade para os contribuintes, indo de encontro ao propósito do tribunal.

A importância da segurança jurídica pode ser compreendida a partir dos ensinamentos de ANDRÉ RAMOS TAVARES, que destaca a necessidade de que o Direito seja certo e conhecido, para que as consequências dos atos praticados pelas partes numa relação jurídica sejam possíveis de prever e, com isso, evitar surpresas e incertezas⁵⁸. Em outras palavras, a segurança jurídica confere estabilidade ao ordenamento, de modo que mudanças significativas de jurisprudência, como no caso analisado, devem ser evitadas.

Por fim, frisa-se que ainda não houve trânsito em julgado do Tema 1.014, ou seja, a questão ainda poderá ser reavaliada pelo STJ. Como será exposto a seguir, a capatazia continua suscitando implicações jurídicas pendentes de um desfecho.

2.3. Implicações do julgamento do tema da capatazia pelo Superior Tribunal de Justiça

Feita a devida análise das matérias envolvidas na questão da capatazia e conhecendo o panorama geral do histórico jurisprudencial desse tema, manifesta-se a conveniência de que sejam tratadas as consequências práticas e o desenrolar jurídico da inclusão da capatazia no cálculo do valor aduaneiro das importações.

Diante da nova tese fixada pelo Superior Tribunal de Justiça, o entendimento do órgão, assim que definido, passou a produzir seus efeitos em todo o território nacional, afetando os processos já em andamento relacionados ao caso.

A partir desse momento, surgiu para os contribuintes uma nova questão jurídica a respeito da modulação dos efeitos da decisão – isto é, a possibilidade de restrição dos efeitos gerados pelo novo entendimento do tribunal quanto ao seu marco temporal – em razão da

⁵⁷ A segurança jurídica é consagrada constitucionalmente no art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição de 1988, que enuncia: “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”.

⁵⁸ TAVARES, André Ramos. Curso de Direito Constitucional. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 728-729.

quantidade de processos que haviam seguido as anteriores determinações judiciais em sentido contrário, sendo certo que muitos dos quais ainda aguardavam julgamento.

A modulação de efeitos é consagrada pelo art. 927, § 3º, do Código de Processo Civil de 2015. Segundo o dispositivo, nos casos em que houver alteração da jurisprudência dominante do STF e dos tribunais superiores, ou daquela oriunda de julgamento de casos repetitivos, pode haver modulação dos efeitos da alteração no interesse social e no da segurança jurídica.

Percebe-se que o Tema 1.014 pode ser enquadrado no que dispõe a referida norma porquanto apresenta mudança de um entendimento que estava em vias de consolidação, colocando em xeque a segurança jurídica de diversas ações judiciais. Ademais, o interesse não só social, mas também econômico, é latente na medida em que o tema afeta diretamente a base de cálculo de diferentes tributos.

Nesse sentido, a Justiça Federal do Estado de São Paulo, no bojo do processo nº 5001670-98.2020.4.03.6100, afastou a capatazia como componente da valoração aduaneira para períodos anteriores à data do julgamento do recurso repetitivo. Em sentença proferida pelo juízo da 17ª Vara Cível Federal, foi acatado pedido da sociedade limitada Hetros Importação e Exportação, contribuinte, em não incluir as despesas com capatazia na base de cálculo do imposto de importação.

Segundo a decisão proferida em primeiro grau, até a data do julgamento do Tema 1.014, o contribuinte tinha a legítima expectativa de obter provimento favorável ao seu pleito, que ia ao encontro dos precedentes firmados pelo Tribunal Superior e pela jurisprudência dos Tribunais Regionais Federais, conforme observado no capítulo anterior.

Portanto, a título de preservação da segurança jurídica, embasado pelo Novo CPC, foi concedido o direito de excluir as despesas com serviços de capatazia do valor aduaneiro das operações de importação realizadas pela parte autora cuja entrada das mercadorias nas unidades de sua competência tenham ocorrido antes de 11 de março de 2020, data do acórdão.

Diante disso, é notório o potencial que a questão possui para continuar gerando divergências entre a Fazenda Nacional e os contribuintes, sobretudo os que já possuíam decisões favoráveis em razão da jurisprudência previamente empregada. O volume de ações

judiciais geradas direta ou indiretamente pelo tema da capatazia, assim, exemplifica um dos problemas que podem ser ocasionados pela insegurança jurídica.

No Superior Tribunal de Justiça, o tema ainda aguarda julgamento de embargos de declaração (EDcl no REsp nº 1.799.306/RS) opostos em conjunto pela sociedade limitada Mecanotécnica do Brasil Indústria e Comércio, parte no processo, pela Confederação Nacional das Indústrias e pela Associação Brasileira dos Exportadores e Importadores de Alimentos e Bebidas, ambos na qualidade de *amicus curiae*.

Argumenta-se, nos embargos, os seguintes pontos: omissão da decisão quanto à alegada inconstitucionalidade do art. 4º, § 3º da IN/SRF nº 327/2003 por violação ao princípio constitucional da legalidade; omissão quanto ao fundamento de ocorrência de bitributação; e omissão quanto à necessária modulação de efeitos com a viragem jurisprudencial que amplia os custos da importação.

Dentre as aludidas alegações, apenas a bitributação não foi dissecada neste estudo. Em seu conceito, a bitributação consiste na tributação do mesmo fato gerador por dois entes da federação, implicando, dessa forma, em um conflito de competências.

Como enuncia LEANDRO PAULSEN⁵⁹, apesar de não existir uma garantia constitucional genérica contra a bitributação, sua vedação é expressa em relação aos impostos à medida que a Constituição estabelece competências tributárias privativas para cada ente político sobre essa espécie de tributo. Corrobora com essa visão o art. 154, I, da Constituição, que veda à União instituir impostos residuais com o mesmo fato gerador dos outros impostos já discriminados em seu texto.

No âmbito do Tema 1.014, essa problemática foi tratada no voto da Ministra Assusete Magalhães, em posicionamento favorável aos contribuintes. Como sublinhou, a prestação de serviços de capatazia é considerada fato gerador do imposto sobre serviços de qualquer natureza⁶⁰, de modo que, por se tratar de imposto de competência tributária dos Municípios, a União não poderia tributar essa mesma hipótese de incidência.

⁵⁹ PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 106.

⁶⁰ Com base no item 20, subitens 20.01 e 20.02, da Lista de Serviços anexa à Lei Complementar nº 116/03.

Antes mesmo de findada a análise da controvérsia acerca da inclusão dos custos com capatazia no valor aduaneiro das mercadorias importadas pelo STJ, sob o rito dos recursos repetitivos, esse tema também foi objeto de discussão no Supremo Tribunal Federal.

O tribunal constitucional recebeu a matéria, primeiramente, através do agravo em recurso extraordinário ARE nº 1.298.840, que passou a ser analisado pelo Plenário da Corte em sessão iniciada no dia 12 de março de 2021.

O recurso foi originado do processo nº 5007108-98.2019.4.04.7107/RS, julgado pela 1ª Vara Federal de Bento Gonçalves, no qual a sociedade anônima Marcopolo e a sociedade limitada San Marino Ônibus e Implementos ajuizaram ação em face da Fazenda Nacional visando a exclusão das despesas com capatazia da base de cálculo, no momento do desembaraço aduaneiro, do imposto de importação, do PIS-Importação e do COFINS-Importação.

O juízo de primeiro grau decidiu pela exclusão dos gastos com capatazia da base de cálculo do imposto de importação e do PIS/COFINS-Importação. A respeito do imposto de importação, a decisão foi amparada jurisprudencialmente pela Súmula 92 do TRF/4, já destacada nesse estudo. Essa fundamentação foi estendida para as contribuições descritas, porquanto suas bases de cálculo também compreendem o conceito de valor aduaneiro, conforme o art. 7º, I, da Lei 10.865/04.

Então, após os devidos trâmites processuais em segunda instância, essa matéria chegou ao Supremo Tribunal Federal, sendo posteriormente identificada como Tema 1.151. A análise do mérito, contudo, foi breve: a maioria dos Ministros da Corte entendeu que a discussão relativa à inclusão dos serviços de capatazia no cálculo do valor aduaneiro é matéria infraconstitucional, aplicando-se à controvérsia os efeitos da ausência de repercussão geral.

De fato, as normas que dispõem sobre valoração aduaneira se encontram em patamar inferior ao constitucional. Entretanto, é preciso pontuar que a controvérsia gira em torno de alegada violação ao princípio da legalidade, consagrado explicitamente pela Constituição Federal, pela Instrução Normativa nº 327/2003 da Secretaria da Receita Federal, argumento que não foi objeto de relevo pelo STF.

O próprio Supremo Tribunal Federal já tratou sobre o valor aduaneiro anteriormente, no julgamento do RE nº 559.937, em 2013. Nesse processo foi suscitado o debate sobre a base de cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação. A Suprema Corte, naquela ocasião, não considerou a matéria como sendo infraconstitucional, por mais que também tenham sido apresentados atos normativos hierarquicamente inferiores – dentre eles, o próprio Acordo de Valoração Aduaneira, sobre o qual o STF dispensou o tratamento na questão da capatazia.

CONCLUSÃO

A questão que envolve a inclusão dos custos com serviços de capatazia no cálculo do valor aduaneiro das mercadorias, como pode ser observado, envolve diversas nuances jurídicas que dão margem para distintas interpretações em seara judicial.

Incontestavelmente, as operações de comércio exterior determinam o desempenho econômico de uma nação porquanto representam considerável parcela do produto interno bruto, além de estarem ligadas a fatores como o desenvolvimento da indústria nacional e a geração de empregos. O volume de importações e exportações está diretamente relacionada com o aquecimento da economia, de forma que seus impactos no mercado interno dependem do nível de abertura comercial que orienta a política externa do país.

A partir desse panorama, o estudo realizado possibilitou a compreensão de como os aspectos jurídicos são relevantes na temática do comércio internacional. Conceitos, regras e princípios do direito tributário e do direito aduaneiro são os nortes para que as operações de importação, fundamental para a balança comercial do Brasil, sejam tributadas em conformidade com as normas pactuadas em domínio internacional.

Nesse sentido, o Acordo Geral de Tarifas e Comércio, principal tratado internacional sobre o comércio, elucida suas normas de forma que haja uma padronização global da postura comercial dos países, a fim de proporcionar maior integração entre eles e, com isso, impulsionar o desenvolvimento econômico mútuo.

Ao fomentar a liberdade das trocas comerciais como um de seus principais objetivos, o GATT, em seu texto, deixa claro que medidas protetivas do mercado interno devem ser excepcionais para casos específicos. Assim sendo, barreiras tarifárias e não-tarifárias são alvo de represálias no âmbito da Organização Mundial do Comércio, que adota a ideologia do acordo internacional aludido.

A percepção dos princípios que regem a normativa consagrada no comércio global de mercadorias é de suma importância para que seja empregada interpretação lógico-sistemática aos temas controversos como o da capatazia. Pode-se considerar contraintuitivo imaginar que, num ordenamento que preza pela liberdade comercial e pela crescente mitigação das barreiras

alfandegárias, uma norma considerada ambígua possui orientação voltada para ampliar o alcance da tributação, enquanto todas as outras caminham na direção contrária.

A alta demanda judicial sobre a questão da capatazia e a mudança de entendimento do STJ ao reavaliar o tema tornam explícita a magnitude da controvérsia que paira sobre essa matéria. Sendo intuito do Acordo de Valoração Aduaneira elucidar e conferir melhor regulação ao disposto no sétimo artigo do GATT, o efeito pretendido no tocante ao detalhamento da composição do valor aduaneiro não foi completamente alcançado no ordenamento brasileiro, tendo em vista o choque de interpretações ocasionado.

No rito dos recursos repetitivos, conforme visto, o Superior Tribunal de Justiça decidiu pela inclusão da capatazia no valor aduaneiro, indo de encontro às teses firmadas anteriormente por esse tribunal e por diversos outros juízos. A maioria firmada a favor da nova interpretação foi de cinco votos, contra quatro votos alinhados à exclusão da capatazia do valor aduaneiro, fato que evidencia a bipolaridade relativa ao julgado, tendo sido necessário o voto de desempate do Ministro presidente da Primeira Seção, Napoleão Nunes Maia Filho.

Em julgamentos apertados como esse, é passada a impressão de que uma única troca na composição das Turmas poderia alterar o desfecho do processo. Essa constatação ajuda a criar um cenário de incertezas desfavorável ao ambiente jurídico e, conseqüentemente, econômico para os contribuintes, além da evidente decisão contrária.

Assevera-se que o Direito é uma ciência dinâmica, constantemente em transformação à medida em que a sociedade também vai se transformando ao passar do tempo. Entretanto, é válido afirmar que essa dinamicidade não pode se manifestar de forma a comprometer a segurança jurídica, dado que as relações jurídicas possuem como um de seus pilares essenciais a confiança, traduzida na boa-fé entre as partes e na estabilidade da lei.

Diante de todo o exposto nesta pesquisa, é possível concluir que a problemática da capatazia na composição do valor aduaneiro figura como mais um dentre os inúmeros temas do mundo jurídico que são objeto de desacordo entre os aplicadores do direito.

É em razão de questões como essa que importa aos juristas o estudo de matérias como a teoria do direito e a hermenêutica jurídica, capazes de expor ferramentas para a solução de controvérsias que não possuem verdades incontestáveis.

Quesitos sobre a composição da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a importação estão frequentemente em pauta nos tribunais pelo país porque, além do considerável número de atos normativos sobre a matéria, são responsáveis por uma importante área da economia brasileira.

Portanto, cabe aos estudiosos do direito buscar a melhor aplicação dos princípios constitucionais e métodos interpretativos para que bruscas mudanças na jurisprudência não sejam um evento constante.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALMEIDA, Rodolfo; MAIA, Gabriel. **Quanto o comércio exterior representa do PIB dos países.** Nexo Jornal, 2019. Disponível em: <<https://www.nexojornal.com.br/grafico/2019/05/03/Quanto-o-com%C3%A9rcio-exterior-representa-do-PIB-dos-pa%C3%ADses>>. Acesso em: 27 de set. de 2021.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
- CARVALHO FILHO, José dos Santos. **Manual de Direito Administrativo.** 32. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. **Introdução ao Estudo do Direito: Técnica, Decisão, Dominação.** 3. ed. São Paulo: Atlas, 2001.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro - Volume 1.** 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário.** 18. ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- INTERNATIONAL CHAMBER OF SHIPPING. **Explaining shipping.** Página inicial. Disponível em: <<https://www.ics-shipping.org/explaining/>>. Acesso em: 27 de set. de 2021.
- KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito.** São Paulo: Martins Fontes, 1987.
- KRUGMAN, Paul; OBSTFELD, Maurice. **Economia Internacional: Teoria e Política.** 8. ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Os Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição.** Tese (Doutorado em Direito Público) - Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Pernambuco. Recife, 2009.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Os Princípios Jurídicos Tributários na Constituição de 1988.** 4. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- MAGALHÃES FILHO, Glauco Barreira. **Hermenêutica Jurídica Clássica.** 3. ed. Florianópolis: Conceito Editora, 2009.
- MAIA, Flávia. **Capatazia: CNI prevê aumento de 1,5% em Imposto de Importação se STJ mudar posição.** Jota, 2019. Disponível em: <<https://www.jota.info/tributos-e-empresas/tributario/capatazia-cni-aumento-tributacao-31102019>>. Acesso em: 01 de out. de 2021.
- MEIRA, Liziane Angelotti. **Tributos sobre o Comércio Exterior.** São Paulo: Saraiva, 2012.
- OTTA, Lu Aiko. **Mudança no cálculo do II pode agregar R\$ 134,5 bi ao PIB até 2040, projeta CNI.** Valor, 2020. Disponível em: <<https://valor.globo.com/brasil/noticia/2020/12/13/mudanca-no-calculo-do-ii-pode-agregar-r-1345-bi-ao-pib-ate-2040-projeta-cni.ghtml>>. Acesso em: 29 de set. de 2021.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo.** 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

PRAZERES, Tatiana Lacerda. **Comércio Internacional e Protecionismo – As Barreiras Técnicas na OMC**. São Paulo: Editora Aduaneiras, 2003.

RODRIGUES, Pedro Jacob. **Aspectos teóricos e práticos acerca da inclusão das despesas com capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação**. Revista Direito Tributário Atual, v. 41, 2019. Disponível em: <<https://ibdt.org.br/RDTA/aspectos-teoricos-e-praticos-acerca-da-inclusao-das-despesas-com-capatazia-na-base-de-calculo-do-imposto-de-importacao/>>. Acesso em: 29 de set. de 2021.

SEHN, Solon. **Curso de Direito Aduaneiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

THORSTENSEN, Vera Helena.; KOTZIAS, Fernanda. **Barreiras regulatórias – Um novo desafio para a governança da OMC**. Centro de Estudos do Comércio Global e Investimentos – EESP/FGV, v. 24, 2015.

TREVISAN, Rosaldo. **A Internacionalização da disciplina do Imposto de Importação: Contornos para uma Regulação Internacional da Incidência**. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná. Paraná, 2016.