

# Uma reviravolta na tributação da capatazia pelo Imposto de Importação e as questões constitucionais remanescentes

## Leonardo Aguirra de Andrade

Doutor e mestre em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). *Master of Laws* (LL.M.) em Direito Tributário Internacional pela Georgetown University. Professor do curso de Especialização em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Sócio do Andrade Maia Advogados.

## Rosa Sakata Fridman

Estudante do curso de Especialização em Direito Tributário Brasileiro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Advogada no Andrade Maia Advogados.

---

**Resumo:** Este artigo tem como objetivo analisar de maneira crítica as questões que envolvem a inclusão dos gastos com capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação, especialmente os precedentes do Superior Tribunal de Justiça e o recente julgamento do tema em sede de recursos repetitivos. Por fim, serão analisados os argumentos constitucionais que permeiam a discussão.

**Palavras-chave:** Capatazia. Imposto de Importação. Ilegalidade. Inconstitucionalidade. Segurança jurídica.

**Sumário:** 1 Introdução – 2 O contexto normativo e o ponto central da controvérsia – 3 A evolução da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – 4 Análise crítica do julgamento do Tema nº 1.014 pelo STJ – 5 Fundamentos constitucionais remanescentes – 6 Considerações finais – Referências

---

## 1 Introdução

No 11 de março de 2020, a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça julgou o Tema nº 1.014, afetado ao regime de recursos repetitivos, concluindo pela incidência do imposto de importação sobre as despesas de capatazia.<sup>1</sup> Tratou-se de uma *reviravolta* na matéria, pois, até então, havia naquela Corte entendimento pacífico no sentido favorável aos contribuintes, vale dizer, de que as normas

---

<sup>1</sup> O Tema nº 1.014 tinha como *leading cases* os Recursos Especiais nºs 1.799.306, 1.799.308 e 1.799.309, todos interpostos pela Fazenda Nacional e que tinham como relator o Ministro Gurgel de Faria (com voto vencido) e relator para o acórdão o Ministro Francisco Falcão (com voto divergente vencedor).

regulamentares editadas pela Receita Federal do Brasil sobre a matéria teriam ultrapassado os limites estabelecidos pelo Acordo Internacional de Valoração Aduaneira, ao preverem a inclusão dos gastos com capatazia na composição do valor aduaneiro.

Tratava-se, na visão da posição jurisprudencial anterior, de um problema de ilegalidade das normas regulamentares. Nesse contexto, a primeira questão que vem à tona é a seguinte: como esse problema foi superado pelo novo entendimento jurisprudencial se não houve a edição de normas posteriores, sanando a ausência de autorização legal anteriormente identificada?

A partir desse questionamento, o presente artigo tem como propósitos (i) identificar o ponto central da controvérsia, e (ii) realizar um exame crítico das razões que fundamentavam o entendimento anterior do Superior Tribunal de Justiça, em confronto com o novo entendimento adotado por essa Corte, a fim de analisar os eventuais acertos ou desacertos nessa mudança jurisprudencial. Por fim, considerando que, em razão dos limites de sua competência, o julgamento do Superior Tribunal de Justiça se restringe ao exame das razões infraconstitucionais relativas ao tema, o presente trabalho pretender avaliar os fundamentos não debatidos naquele precedente, isto é, as questões constitucionais que poderiam ser levadas à apreciação pelo Supremo Tribunal Federal. Esse esforço especulativo tem como intuito a construção de uma visão geral – a partir de fundamentos constitucionais e infraconstitucionais – sobre a viabilidade, ou não, da incidência de imposto de importação sobre despesas com capatazia.

## 2 O contexto normativo e o ponto central da controvérsia

A questão central debatida no Superior Tribunal de Justiça se refere à inclusão, ou não, das despesas com capatazia nos limites do conceito de “valor aduaneiro”, para fins da definição da base de cálculo (*ad valorem*) do Imposto de Importação, conforme o art. 2º, I, do Decreto-Lei nº 37, de 18.11.1966, que cumpre a função de lei acerca desse Imposto no atual Sistema Tributário.<sup>2</sup>

Primeiramente, é oportuno observar que o art. 40, §1º, inciso I, da Lei nº 12.815, de 05.06.2013, define que as atividades de capatazia correspondem à “atividade de movimentação de mercadorias nas instalações *dentro do porto*”, o que abrange recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes

<sup>2</sup> Decreto-Lei nº 37, de 18.11.1966. “Art. 2º – A base de cálculo do imposto é: I – quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na tarifa; II – quando a alíquota for ‘ad valorem’, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT”. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01.09.1988)

para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação, entrega, carregamento e descarga de embarcações.

Há aqui uma *delimitação espacial* importante para o conceito de capatazia: trata-se de um conjunto de atividades praticadas, necessariamente, no território brasileiro, isto é, “dentro do porto”. Assim, por sua definição, os atos que compõem a capatazia são efetivados em relação a mercadorias, que, fisicamente, já chegaram no Brasil, ou seja, já adentraram espacialmente nos limites territoriais do país (vale dizer, “dentro do porto”). Não se trata, em princípio, de uma acepção jurídica do ingresso da mercadoria, e sim um corte geográfico no conceito de capatazia.

Uma vez demarcada essa premissa inicial, cabe verificar se o conceito de valor aduaneiro a ser empregado no Brasil define, ou não, um corte espacial coerente com aquela delimitação geográfica adotada no conceito de capatazia. Primeiramente, cabe notar que o art. 2º do Decreto nº 92.930, de 16.07.1986, prevê que a base de cálculo do Imposto de Importação abrange os “elementos”, integrantes do “valor aduaneiro”, conforme previsto no art. 8º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (usualmente conhecida pela sigla “GATT”, decorrente da nomenclatura em inglês *General Agreement on Tariffs and Trade*).<sup>3</sup>

Para examinar tal conceito, cabe observar que o Acordo de Valoração Aduaneira do Acordo Geral Sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (“AVA-GATT”), de 1994, em seu art. 1º, prevê que o “valor aduaneiro” das mercadorias importadas corresponde ao “preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8º”.<sup>4</sup> Por sua vez, o artigo 8º do AVA-GATT determina que cabe a cada país signatário daquele Acordo definir, em sua legislação, a inclusão, ou não, no valor aduaneiro, do “custo de transportes de mercadoria importadas *até o porto ou local de importação*”, dos “gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas *até o porto ou local de importação*”, e do “custo do seguro”.<sup>5</sup>

<sup>3</sup> Decreto nº 92.930, de 16.07.1986. “Art. 1º O Acordo sobre a Implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, apenso por cópia ao presente decreto, será executado e cumprido tão inteiramente como nele se contém, com as ressalvas feitas aos parágrafos 3, 4 e 5 de seu Protocolo Adicional. Art. 2º Na base de cálculo do imposto de importação, definida de conformidade com o acordo que com este decreto se promulga, serão incluídos os elementos a que se referem as alíneas a, b, e c, do parágrafo 2, de seu artigo oitavo. Art. 3º A Secretaria da Receita Federal expedirá normas complementares para a aplicação do acordo”.

<sup>4</sup> AVA-GATT. “Artigo 1º. 1. O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, *ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8*, desde que: [...]” (grifou-se).

<sup>5</sup> AVA-GATT. “Artigo 8º. 1. Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do Artigo 1, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas: (a) – os seguintes elementos na medida em que sejam suportados pelo comprador mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias: (i) comissões e corretagens, excetuadas as comissões

Portanto, também no âmbito das normas do AVA-GATT, há um corte geográfico, por meio dos termos “porto” e “local” em que efetuada a importação. A palavra “até” remete à ideia de movimento ou transitoriedade, como se o processo de chegada da mercadoria em um país fosse, especialmente, segmentado a partir da localização física da mercadoria dentro e fora dos limites territoriais do país. Ou seja, os custos incorridos no transporte e nas movimentações das mercadorias podem estar, ou não, inseridos no cômputo do valor aduaneiro a depender do local em que realizada as respectivas atividades.

Desse modo, o AVA-GATT permitiu que cada país signatário exercesse, livremente, a opção pela inserção das despesas com capatazia no conceito de valor aduaneiro. Essa liberdade não quer dizer que a capatazia está, sempre, incluída no valor aduaneiro, pois, uma vez que a legislação doméstica de um determinado país foi editada excluindo a capatazia do conceito de valor aduaneiro, essa escolha deve ser respeitada pelas autoridades fiscais, sob pena de violação direta à própria legislação local e indireta ao AVA-GATT.

A legislação brasileira internalizou essas regras. O art. 2º do Decreto-Lei nº 37, de 18.11.1966, como mencionado, cumprindo a função de lei, estabeleceu que o Imposto de Importação tem como base de cálculo, nos casos em que aplicada a alíquota *ad valorem*, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do artigo VII do Acordo Geral Sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (“GATT”).

A referência à função de lei é aqui oportuna, na medida em que o Código Tributário Nacional (CTN), (i) de um lado, estabeleceu, em seu art. 97, inciso IV, que cabe à lei definir a alíquota e a base de cálculo dos tributos, porém, excepcionou a aplicação dessa regra, dentre outros, ao Imposto de Importação, mas, (ii) de outro lado, previu, em seu art. 21, que o Poder Executivo deve observar os “limites estabelecidos em lei”, em matéria de Imposto de Importação, para alterar a base de cálculo desse tributo. A interpretação conjunta desses dispositivos autoriza afirmar que o Poder Executivo pode aumentar o tributo com base em decreto, mas não pode alterar os conceitos e parâmetros – tais como, o valor aduaneiro – definidos em lei para a apuração da sua base de cálculo.<sup>6</sup> É dizer, os limites do conceito de “valor aduaneiro” das normas regulamentares devem respeitar os

---

de compra; (ii) o custo de embalagens e recipientes considerados, para fins aduaneiros, como formando um todo com as mercadorias em questão; (iii) o custo de embalar, compreendendo os gastos com mão-de-obra e com materiais. [...] 2. Ao elaborar sua legislação, cada Membro deverá prever a inclusão ou a exclusão, no valor aduaneiro, no todo ou em parte, dos seguintes elementos: (a) – o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; (b) – os gastos relativos ao carregamento *descarregamento* e manuseio associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; e (c) – o custo do seguro. [...] 4. Na determinação do valor aduaneiro, nenhum acréscimo será feito ao preço efetivamente pago ou a pagar se não estiver previsto neste Artigo” (grifou-se).

<sup>6</sup> Código Tributário Nacional. “Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior”.

limites estabelecidos no plano legal, não se aplicando a exceção à legalidade tributária prevista no art. 97, IV, do CTN em relação a esse conceito.

O Decreto nº 1.355, de 30.12.1994, promulgou a Ata Final que incorporou os resultados da Rodada Uruguaia de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, resultando na internalização das regras do AVA-GATT à legislação nacional. Nesse processo de internalização, não se definiu a escolha do Brasil pela inclusão, ou não, dos gastos com capatazia no conceito valor aduaneiro, como facultado no art. 8º do AVA-GATT.

Essa opção veio a ser realizada no art. 17 do Decreto nº 2.498, de 13.02.1998, quando o Poder Executivo acolheu os mesmos termos previstos no art. 8º, §2º, alínea “b”, do AVA-GATT, de modo a adotar o marco temporal e espacial (“até o porto ou local de importação”) como critério para apuração do valor aduaneiro.<sup>7</sup> Posteriormente, o mesmo critério foi adotado pelo art. 77 do Decreto nº 4.543, de 26.12.2002.<sup>8</sup> Atualmente, o Decreto nº 6.759, de 05.02.2009, regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e, em seu artigo 77, indica a opção do governo brasileiro em (i) definir o “porto” ou o “ponto de fronteira alfandegado” como marco espacial para delimitar as despesas inseridas no conceito de valor aduaneiro, e (ii) estabelecer que o valor aduaneiro contempla as despesas e os custos incorridos para atividades realizadas “até o porto” ou o “ponto de fronteira alfandegado”.<sup>9</sup>

A interpretação a contrário senso do referido disposto regulamentar – para se dizer quais despesas *não estão contempladas* pelo conceito de valor aduaneiro – não se faz sequer necessária, na medida em que o próprio Decreto nº 6.759/2009, em seu art. 79, relacionou quais dispêndios estão excluídos da definição de valor aduaneiro adotada pelo Brasil. A interpretação conjunta dos artigos 77 e 79 do Decreto nº 6.759/2009 permite a conclusão no sentido de que estão excluídos do cômputo do “valor aduaneiro” os gastos incorridos “após

<sup>7</sup> Decreto nº 2.498, de 13.02.1998. “Art. 17. No valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado, serão incluídos (parágrafo 2 do artigo 8 do Acordo de Valoração Aduaneira): [...]; II – os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; [...]”.

<sup>8</sup> Decreto nº 4.543, de 26.12.2002. Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994): [...] 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”.

<sup>9</sup> Decreto nº 6.759, de 05.02.2009. “Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7º, aprovado pela Decisão CMC no 13, de 2007, internalizada pelo Decreto nº 6.870, de 4 de junho de 2009): (Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010) [...]; 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”.

a importação”,<sup>10</sup> isto é, aqueles atrelados a atividades realizadas fisicamente dentro do território brasileiro, após a sua entrada no “porto” ou em “ponto de fronteira alfandegado”.<sup>11</sup> Essa conclusão, em princípio, apontaria para a exclusão das despesas com capatazia do montante apurado a título valor aduaneiro, com base no regramento adotado pelo Brasil. Isso porque, por um lado, como visto, as atividades que compõem a capatazia, pela definição dada pelo art. 40, §1º, inciso I, da Lei nº 12.815/13, são aquelas realizadas “dentro do porto”, e, por outro lado, o “valor aduaneiro” não é integrado pelos custos incorridos dentro do porto, e sim apenas até os limites (negativos) territoriais do Brasil. Entretanto, a Receita Federal do Brasil, ao regulamentar a matéria, por meio da Instrução Normativa nº 327, de 09.05.2003 (portanto, na vigência do Decreto nº 4.543/2002), estabeleceu, no artigo 4º, §3º, dessa norma regulamentar, que o valor aduaneiro abrange os “os gastos relativos à descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional no território nacional”.<sup>12</sup>

É curioso notar que o inciso II do art. 4º da Instrução Normativa nº 327/03 adota o critério espacial mencionado nas regras do GATT e do Decreto nº 6.759/2009 (“até a chegada” no porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandegado), mas, o §3º desse dispositivo, nega tal marco territorial, ao alargar o conceito de valor aduaneiro para incluir também os gastos incorridos “no território nacional”. Nesse cenário, diversas ações judiciais sobre o tema foram propostas pelos contribuintes, sendo pertinentes ao presente artigo aquelas que deram ensejo aos precedentes do Superior Tribunal de Justiça abaixo examinados.

Nesses precedentes, de um lado, os contribuintes sustentam que a Receita Federal extrapolou a sua competência regulamentar, com a edição do art. 4º, §3º, da Instrução Normativa nº 327/2003, na medida em que violou os critérios definidos no Acordo de Valoração Aduaneira do GATT e no Decreto nº 6.759/2009, ao determinar a inclusão dos gastos com capatazia na apuração do valor aduaneiro para fins da quantificação dos débitos de imposto de importação; de outro

<sup>10</sup> RODRIGUES, P. J. Aspectos teóricos e práticos acerca da inclusão de despesas com capatazia na base de cálculo do imposto de importação. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 41, p. 385-395, 2019.

<sup>11</sup> Decreto nº 6.759, de 05.02.2009. “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 (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafo 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994): [...] 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” (grifou-se).

<sup>12</sup> Instrução Normativa nº 327, de 09.05.2003. “Art. 4º Na determinação do valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, serão incluídos os seguintes elementos: [...]; II – os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até a chegada aos locais referidos no inciso anterior; [...]. §3º Para os efeitos do inciso II, os gastos relativos à descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional no território nacional serão incluídos no valor aduaneiro, independentemente da responsabilidade pelo ônus financeiro e da denominação adotada”.

lado, as autoridades fiscais sustentam que não haveria sentido em se falar em descarregamento da mercadoria em local que não seja o de importação, e que a expressão “até”, prevista pela legislação vigente, na verdade, prevê um “limite inclusivo”, de modo que ela deveria ser interpretada apenas como uma preposição que indica o local de destino final das mercadorias importadas, e não os limites territoriais do Brasil. Portanto, o cerne de controvérsia se resume em saber se as despesas incorridas com capatazia após a chegada do respectivo navio ou avião no Brasil estão inseridas no conceito de “valor aduaneiro”, para fins da incidência de imposto de importação, a partir dos limites dos poderes regulamentares da Receita Federal do Brasil. Uma vez compreendido o cerne da controvérsia, passa-se a avaliar a evolução do tema na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

### 3 A evolução da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

A evolução do tema na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça será aqui retratada a partir do exame de três precedentes: dois em sentido favorável aos contribuintes, isto é, (i) o Recurso Especial nº 1.239.625, julgado pela Primeira Turma em 2014, e (ii) o Recurso Especial nº 1.528.204, julgado pela Segunda Turma em 2017; e, por fim, em sentido favorável ao Fisco, (iii) os Recursos Especiais nºs 1.799.306, 1.799.308 e 1.799.309, julgados pela Primeira Seção, quando do exame do Tema nº 1.014 do regime de recursos repetitivos em 2020.

#### 3.1 Julgamento do Recurso Especial nº 1.239.625

O primeiro precedente que merece destaque sobre o tema a respeito da tributação das despesas de capatazia pelo Imposto de Importação é o acórdão referente ao Recurso Especial nº 1.239.625, sob a relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, julgado em setembro de 2014, pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça.

Inicialmente, o Ministro relator desse precedente proferiu voto favorável aos contribuintes. A partir da análise das normas descritas na seção anterior do presente artigo, o Ministro Benedito Gonçalves concluiu que o conceito de valor aduaneiro não compreende as despesas incorridas relativamente a atividades efetuadas entre “a chegada da mercadoria no porto brasileiro (atraque da embarcação) e o seu efetivo desembarço aduaneiro”. Isso porque a inserção da capatazia na apuração do valor aduaneiro desrespeitaria os limites negativos impostos pelo AVA-GATT e pela legislação aduaneira brasileira, segundo os quais, como visto, a chegada ao porto alfandegado é um limite espacial para as despesas que devem

ser computados na quantificação do valor aduaneiro (i.e., somente as atividades realizadas fora do território nacional estão nele inseridas).

Na sequência, o Ministro Sérgio Kukina abriu divergência em relação ao voto mencionado, sustentando que o art. 77 do Decreto nº 6.759/2009 deveria ser interpretado no sentido de autorizar a inclusão dos gastos com o transporte das mercadorias importadas no solo brasileiro, pois, sem essas atividades, a importação não se “aperfeiçoaria”. O Ministro Kukina concentra a sua atenção nos atos que integram o transporte internacional (desde o carregamento no país de origem até o descarregamento no país de destino), para considerar que todos eles integrariam o conceito de “transporte”, cujo custo é considerado na apuração do valor aduaneiro. Cabe frisar o destaque feito pelo Ministro Kukina ao termo “descarregamento”, constante do art. 8º, §2º, item “b”, do AVA-GATT, como sinalização de que as despesas com o descarregamento estariam inseridas no conceito de valor aduaneiro, porque elas, por sua natureza, ocorrem no país de destino. Diante disso, o Ministro Kukina conclui que o Brasil teria optado por acolher, na sua legislação doméstica, o racional que permite a inclusão da capatazia no conceito de valor aduaneiro.

Por fim, o Ministro Ari Pargendler proferiu voto-vista sentido favorável à tese dos contribuintes, defendendo que o art. 8º, §2º, item “b”, do AVA-GATT teria criado um limite espacial (“até o porto”) para o cômputo das despesas com capatazia que a lei brasileira não poderia superar. Nesse sentido, o Ministro Pargendler ressalta que o §4º do art. 8º do AVA-GATT estabelece que “nenhum acréscimo será feito ao preço efetivamente pago ou a pagar, se não estiver previsto neste Artigo”, o que, segundo o Ministro, seria um limite para a lei brasileira. Ademais, a remissão feita pelo art. 2º do Decreto nº 92.930/1986, ao vincular a base de cálculo do Imposto de Importação ao conceito de valor aduaneiro estabelecido pelas regras do GATT, impediria a inclusão, no cômputo do valor aduaneiro, dos custos com atividades efetuadas após a chegada da mercadoria no porto.

Na sessão em que o Ministro Ari Pargendler proferiu seu voto favorável aos contribuintes, o Ministro Napoleão Nunes Mais Filho (sem proferimento do voto vista) decidiu acompanhar o voto divergente do Ministro Sérgio Kukina, caracterizando, assim, o empate no julgamento (2 x 2). Na sessão seguinte, a Ministra Regina Helena Costa (sem proferimento do voto vista) desempatou o julgamento acompanhando o entendimento do Ministro Relator, encerrando, assim, a votação favoravelmente à tese dos contribuintes, pelo placar de 3 x 2.

### 3.2 Julgamento do Recurso Especial nº 1.528.204

Em março de 2017, após dois anos de julgamento do Recurso Especial nº 1.528.204, interposto pelo Fisco, a Segunda Turma do Superior Tribunal de



Justiça concluiu, por maioria de votos, que as despesas com capatazia não integram o valor aduaneiro para fins da incidência do Imposto de Importação.<sup>13</sup>

O Ministro Humberto Martins, relator do acórdão, fundamentou seu voto favorável à tese dos contribuintes com base em três argumentos principais, quais sejam: (i) de acordo com o art. 98 do CTN, os tratados e acordos internacionais prevalecem sobre a legislação interna, (ii) o art. 8º do AVA-GATT, incorporado à legislação doméstica, impõe um limite territorial (até o porto ou local de importação) para os custos que integram o valor aduaneiro, e (iii) os serviços de capatazia, pela definição dada pelo art. 40, §1º, inciso I, da Lei nº 12.815/2013, são realizados no território brasileiro (após o ingresso da mercadoria no porto) e, portanto, fora do escopo do valor aduaneiro. Com efeito, as normas regulamentares editadas pela Receita Federal sobre o tema teriam extrapolado indevidamente os limites da lei, em contrariedade com o princípio da legalidade.

Inaugurando a divergência, o Ministro Og Fernandes manifestou um entendimento, expressamente, alinhado com o voto-vencido do Ministro Sérgio Kukina no precedente examinado, para validar a tese defendida pelo Fisco. É dizer, acolheu-se a tese de que a expressão “até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga” (constante do inciso I do art. 77 do Decreto nº 6.759/2009) deveria ser interpretada dando enfoque à palavra “descarga”, para reconhecer que, sem o descarregamento e o manuseio da mercadoria no porto (atos que integram o conceito de capatazia), a importação não se concretiza. Assim, deveriam ser incluídos no valor aduaneiro os custos associados ao transporte, incluindo-se o descarregamento no país de destino.

Na sequência, o Ministro Herman Benjamin acompanhou, no mérito, o voto divergente do Ministro Og Fernandes, construindo o seu raciocínio a partir da diferenciação entre os conceitos de Zona Primária (“faixas internas de portos e aeroportos, recintos alfandegados e locais habilitados nas fronteiras terrestres, bem como outras áreas nos quais se efetuam operações de carga e descarga de mercadoria [...] procedentes do exterior ou a ele destinados”) e Zona Secundária (“a parte restante do território nacional”) previstos no art. 33 do Decreto-Lei nº 37/1996. Segundo o Ministro Herman Benjamin, os artigos 77 e 79 do Decreto nº 6.759/2009 pretendem excluir do cômputo do valor aduaneiro os custos

<sup>13</sup> Antes do julgamento do Recurso Especial nº 1.528.204 (datado de 2017), a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça já havia julgado outro caso, o Recurso Especial nº 1.434.650, datado de maio de 2015, sob a relatoria do Ministro Herman Benjamin. Esse precedente deixa de ser aqui examinado, porque ele não apresentou razões adicionais, sendo fundamentado, em grande medida, no acolhimento das razões já expostas no julgamento do Recurso Especial nº 1.239.625 pela Primeira Turma daquela Corte. De todo modo, o julgamento do Recurso Especial nº 1.434.650 representa mais um precedente favorável à tese dos contribuintes.

incorridos na Zona Secundária, já as despesas relativas às atividades efetivadas na Zona Primária incluem-se na base de cálculo do Imposto de Importação.

De modo diverso, o Ministro Mauro Campbell Marques não admitiu o recurso especial interposto pelo Fisco, sob o argumento de que o acórdão recorrido estava baseado em fundamentos constitucionais não recorridos, o que encontraria obstáculo à admissibilidade do recurso especial na Súmula nº 126 do STJ. Esses argumentos de ordem constitucionais serão avaliados mais adiante. Além disso, em relação ao mérito do caso, o Ministro Mauro Campbell Marques apresentou seu voto acompanhando o entendimento do Ministro Relator, favoravelmente à tese dos contribuintes. Para tanto, o Ministro Campbell Marques apresentou um argumento novo: a exigência de uniformidade conceitual na determinação dos elementos que compõem o valor aduaneiro sinalizaria a solução do problema. Nesse sentido, o Ministro observa que o art. 8º do AVA-GATT define seis métodos diferentes para a quantificação do valor aduaneiro (valor da transação, valor de mercadorias idênticas, valor de mercadorias similares, valor pelo método dedutivo, valor pelo método computado e valor pelo método residual), sendo que, especificamente para os métodos dedutivo e computado, os arts. 5º e 6º do AVA-GATT, respectivamente, preveem a exclusão dos custos de transporte e seguro (e demais “custos associados”) incorridos no país de importação do valor aduaneiro. Assim, como não se deve admitir valores aduaneiros diferentes para cada método de apuração e não há previsão em sentido contrário para os demais métodos, tais disposições se aplicariam a todos os métodos, excluindo os custos com as atividades de capatazia, efetivadas no país do importador, do conceito de valor aduaneiro. Segundo o Ministro Campbell Marques, essa conceituação foi adotada pelo art. 77, II, do Decreto nº 6.759/2009. Adicionalmente, o Ministro apresentou um argumento de reforço: nas hipóteses em que o AVA-GATT pretendeu incluir os custos suportados pelo comprador no país de importação, assim se fez expressamente. Exemplo disso seria o art. 8º, item 1, alínea “a”, que inseriu no valor aduaneiro “o custo de embalar, compreendendo os gastos com mão-de-obra e com materiais”. Como os custos de capatazia não têm previsão expressa no mesmo sentido, eles não podem ser incluídos na base de cálculo do Imposto de Importação.

Na sequência, o Ministro Humberto Martins votou no sentido favorável à tese dos contribuintes, não apresentando argumentos adicionais, e sim apenas sinalizando que havia precedentes favoráveis à não tributação da capatazia pelo Imposto de Importação. Com efeito, restou caracterizado o empate (2 x 2) na contagem dos votos proferidos até então.

Por fim, a Ministra Assusete Magalhães desempatou o julgamento em sentido favorável à tese dos contribuintes, entendendo que as normas regulamentares

editadas pela Receita Federal sobre o tema eram ilegais, pois o art. 8º do AVA-GATT e o Decreto nº 6.759/2009 somente admitem a inclusão dos gastos com transporte até a chegada da mercadoria no porto do país de importação. Ademais, a Ministra Assuste Magalhães acrescentou um argumento novo ao debate: caso fosse adotada a tese defendida pelo Fisco seria haveria uma dupla tributação, pelo Imposto de Importação e pelo Imposto sobre Serviços, sobre a capatazia, de modo que a União estaria, indevidamente, invadindo a competência tributária reservada aos Municípios. No mais, a Ministra Assuste Magalhães aplicou a jurisprudência daquela Corte sobre o tema, bem com acolheu a interpretação sistemática do Ministro Mauro Campbell Marques mencionada.

Desse modo, o julgamento do Recurso Especial nº 1.528.204 encerrou-se com decisão favorável aos contribuintes, por maioria de votos (3 x 2), afastando a incidência do Imposto de Importação sobre capatazia. Os julgamentos dos dois Recursos Especiais citados, a partir da publicação de seus acórdãos formalizados, serviram de fundamentos para inúmeros acórdãos que seriam proferidos (com votações unânimes) tanto pela Primeira Turma<sup>14</sup> quanto pela Segunda Turma.<sup>15</sup> Conforme mencionado nos próprios acórdãos proferidas por ambas as turmas da Seção de Direito Público, deveria prevalecer, na Corte, o entendimento já fixado por ambas as turmas de modo a assegurar às partes a uniformização da jurisprudência do STJ. Em alguns casos, inclusive, o STJ chegou a impor multa com fundamento no 1021, §4º,<sup>16</sup> do Código de Processo Civil, sob o fundamento de que o tema já era pacífico na Corte (AgInt no REsp nº 1.585.854/SC e AgInt no AREsp nº 1.415.794/SC). Portanto, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre a matéria estava consolidada favoravelmente aos contribuintes até o julgamento do Tema nº 1.014 em regime de recursos repetitivos.

### 3.3 A recente decisão do STJ em relação ao Tema nº 1.014 em regime de recursos repetitivos

Em acórdãos publicados em 03.06.2019 nos autos dos Recursos Especiais nºs 1.799.309/PR, 1.799.306/RS e 1.799.308/SC, foi reconhecida a afetação do tema referente à “inclusão de serviços de capatazia na composição do valor

<sup>14</sup> Como exemplo destacam-se os seguintes precedentes: AgInt no AREsp nº 1.148.741/RS, AgInt no REsp nº 1.621.746/RS, AgInt no AREsp nº 1.190.863/SC, AgInt no AREsp nº 1.180.781/PR.

<sup>15</sup> Como exemplo destacam-se os seguintes precedentes: REsp nº 1.600.906/SC, 1.495/678/SC, REsp nº 1.626.971/SC, REsp nº 1.597.911/PE, AgInt no REsp nº 1.585.486/SC.

<sup>16</sup> Código de Processo Civil. “Art. 1.021. Contra decisão proferida pelo relator caberá agravo interno para o respectivo órgão colegiado, observadas, quanto ao processamento, as regras do regimento interno do tribunal. [...] §4º Quando o agravo interno for declarado manifestamente inadmissível ou improcedente em votação unânime, o órgão colegiado, em decisão fundamentada, condenará o agravante a pagar ao agravado multa fixada entre um e cinco por cento do valor atualizado da causa”.

aduaneiro” (Tema Repetitivo nº 1.014), tendo sido determinada, à época, a suspensão da tramitação dos processos em território nacional que versassem sobre o assunto.

Em 11.03.2020, para a surpresa dos contribuintes, o Tema foi julgado pela Primeira Seção do STJ, que, em sentido contrário ao entendimento jurisprudencial prevalecente até o momento, fixou a tese de que “os serviços de capatazia estão incluídos na composição do valor aduaneiro e integram a base de cálculo do imposto de importação”. O primeiro destaque a respeito desse julgamento se refere ao fato de que ele se encerrou com voto de desempate proferido pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Presidente da Primeira Seção, sem a edição de um voto vista, ou seja, sem registrar as razões pelas quais se acolheu a tese defendida pelo Fisco, em sentido contrário à jurisprudência da época. Com efeito, não se conhece, a partir da leitura do acórdão, os motivos que ensejaram tal virada na jurisprudência. Em linhas gerais, os argumentos apresentados no julgamento, pelas correntes de entendimento favoráveis e desfavoráveis à tese da não incidência de Imposto de Importação sobre despesas de capatazia, refletem as razões já examinadas acima no exame dos Recursos Especiais nºs 1.239.625 (Primeira Turma) e 1.528.204 (Segunda Turma).

De um lado, os votos vencidos naqueles julgamentos proferidos pelos Ministros Sérgio Kukina, Napoleão Nunes Mais Filho (Primeira Turma), Og Fernandes e Herman Benjamin (Segunda Turma) se repetiram em sentido favorável ao Fisco. Por outro lado, os votos vencedores naqueles precedentes proferidos pela Ministra Regina Helena Costa (Primeira Turma) e pelos Ministros Mauro Campbell Marques e Assusete Magalhães (Segunda Turma) tiveram as mesmas conclusões favoráveis aos contribuintes.

As únicas novidades no julgamento do Tema nº 1.014, em comparação com os precedentes referidos, correspondem (i) às manifestações do Ministro Relator Gurgel de Faria (favorável aos contribuintes) e do Ministro Francisco Falcão (relator para o acórdão, favorável ao Fisco), que não haviam participado da edição dos aludidos precedentes, e (ii) ao proferimento de voto vista pela Ministra Regina Helena Costa (na medida em que, no julgamento do Recurso Especial nº 1.239.625, a Ministra não chegou a redigir um voto, e sim apenas acompanhou o relator).

Inicialmente, o Ministro Relator Gurgel de Faria, em linhas gerais, apenas aplicou o entendimento jurisprudencial consolidado nas duas Turmas do STJ, favorável aos contribuintes, reproduzindo trecho do Mauro Campbell Marques no julgamento do Recurso Especial nº 1.528.204 examinado. Na sequência, o Ministro Francisco Falcão acolheu as razões adotadas pelo voto vencido do Ministro Herman Benjamin no julgamento do Recurso Especial nº 1.528.204, também avaliado. Já a Ministra Regina Helena Costa fundamentou o seu voto vista em dois argumentos

principais. Em primeiro lugar, as despesas de capatazia não podem ser inseridas na base de cálculo do imposto de importação, pois as atividades que compõem a capatazia se materializam após a ocorrência do aspecto temporal do imposto de importação, que se verifica no momento do registro da declaração de importação. Assim, não seria possível admitir a tributação de eventos posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo. Em segundo lugar, as regras editadas pela Receita Federal sobre o tema seriam ilegais, porque estão em desacordo com o AVA-GATT e o com o Decreto nº 6.759, uma vez que os serviços de capatazia são realizados após a chegada da mercadoria no Brasil. Com efeito, haveria violação ao princípio da legalidade.

#### 4 Análise crítica do julgamento do Tema nº 1.014 pelo STJ

O primeiro ponto de destaque no exame do julgamento do Tema nº 1.014 é o fato de que, como visto, os fundamentos apresentados refletem bastante as razões que já haviam sido expostas ao longo da evolução da jurisprudência do STJ sobre o tema. Entretanto, os *leading cases* até então sobre a matéria – Recurso Especial nº 1.239.625 (Primeira Turma) e do Recurso Especial nº 1.528.204 (Segunda Turma) – são marcados pela ausência de confronto entre os argumentos apresentados em cada voto. Nota-se que os Ministros que proferiram votos escritos nesses precedentes e também no julgamento do Tema nº 1.014, conforme examinado, seguem determinada corrente de pensamento, sem explicar as razões pelas quais os motivos indicados na corrente oposta devem ser afastados. Não há, portanto, uma relação dialética entre os votos, o que prejudica uma avaliação profunda do tema à luz da jurisprudência dessa Corte de justiça.

Não se sabe, por exemplo, porque a interpretação sistemática dos seis métodos de apuração do valor aduaneiro, apresentada pelo Ministro Mauro Campbell Marques, no julgamento do Recurso Especial nº 1.528.204, deve ser derrotada pelos fundamentos do novo entendimento prevalecente. No mesmo sentido, também a título ilustrativo, não é possível extrair desses julgamentos o porquê de o argumento, exposto pela Ministra Assuste Magalhães, no sentido de afastar a tributação do serviço de capatazia pelo Imposto de Importação, sob pena de se permitir a dupla tributação dessa materialidade, tendo em vista que tal serviço também está sujeito à incidência de ISS, não poderia ensejar uma conclusão diferente da que foi adotada pela Corte.

Esse aspecto é importante para o presente trabalho, pois a ausência de enfrentamento entre argumentos, em alguma medida, frustra um dos objetivos deste artigo: o exame do confronto entre o antigo e o novo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça a respeito da tributação das despesas de capatazia pelo Imposto de Importação. Mais do que isso, como dito, o voto decisivo do

Napoleão Nunes Mais Filho, que desempatou o julgamento do Tema nº 1.014, não foi sequer fundamentado. É dizer, a rejeição da jurisprudência anterior, consolidada nas duas Turmas de Direito Público do STJ, foi efetivada com base em um voto de desempate desprovido de motivação, apenas acompanhando os votos proferidos pelos Ministros Francisco Falcão, Herman Benjamin, Og Fernandes e Sérgio Kukina, que, por sua vez, não enfrentam, de maneira minudente, os motivos apresentados pela corrente jurisprudência oposta. Feito essa crítica inicial, é oportuno, para fins didáticos, segregar a nossa avaliação a respeito do julgamento do Tema nº 1.014 a partir de duas perspectivas: (i) questões processuais na consolidação da tese em regime de recursos repetitivos; e (ii) o exame dos fundamentos da tese.

#### 4.1 Questões processuais na consolidação da tese em questão em regime de recursos repetitivos

O resultado do julgamento do Tema nº 1.014, em regime de recursos repetitivos, representou uma negação da jurisprudência prevalecente até então. Nota-se que o art. 489 do Código de Processo Civil (CPC) exige que as sentenças tenham fundamentações detalhadas, suficientes e pertinentes ao caso concreto. Essa exigência, a nosso ver, aplica-se a todas as espécies de decisões judiciais, conforme se extrai da expressão “qualquer decisão judicial” mencionada nesse dispositivo,<sup>17</sup> bem como do art. 927 do mesmo Código.<sup>18</sup>

Com esse entendimento, pode-se afirmar que os Ministros do STJ devem fundamentar *todas* as suas decisões em observância a esse dispositivo do Código, inclusive demonstrando, de maneira clara e expressa, as razões pelas quais um entendimento consolidado na jurisprudência está sendo superado. Esse dever de fundamentação especificamente relacionado com a “superação” de entendimento consta expressamente do inciso VI do §1º do art. 489 do CPC. Considerando que as posições jurisprudenciais constantes do novo e do velho entendimento do STJ a respeito da tributação da capatazia pelo imposto de importação contêm comandos normativos para toda a sociedade, era dever dos Ministro daquela Corte respeitar tanto as regras do §1º do art. 489 do CPC, assim como o §2º do mesmo dispositivo,<sup>19</sup> que impõe um dever adicional de justificação da superação

<sup>17</sup> Código de Processo Civil. Art. 489. São elementos essenciais da sentença: [...] §1º Não se considera fundamentada qualquer decisão judicial, seja ela interlocutória, sentença ou acórdão, que: [...] VI – deixar de seguir enunciado de súmula, jurisprudência ou precedente invocado pela parte, sem demonstrar a existência de distinção no caso em julgamento ou a superação do entendimento” (grifou-se).

<sup>18</sup> Código de Processo Civil. “Art. 927 [...] §1º Os juízes e os tribunais observarão o disposto no art. 10 e no art. 489, §1º, quando decidirem com fundamento neste artigo”.

<sup>19</sup> Código de Processo Civil. “Art. 489 [...] §2º No caso de colisão entre normas, o juiz deve justificar o objeto e os critérios gerais da ponderação efetuada, enunciando as razões que autorizam a interferência na norma afastada e as premissas fáticas que fundamentam a conclusão”.

da colisão entre normas, devem necessariamente, “enunciar” as razões adotadas para ponderar os critérios contrapostos.

O Código foi ainda mais além na imposição de deveres de fundamentação no caso de alteração de jurisprudência pelos Tribunais Superiores, ao exigir, no §4º do art. 927 do CPC,<sup>20</sup> que a modificação de jurisprudência pacificada seja realizada com base em decisão que deve conter “fundamentação adequada e específica”, a fim de proteger a segurança jurídica.

Esses deveres impostos pelo CPC não foram cumpridos pela Primeira Sessão do STJ no julgamento do Tema nº 1.014, seja pela adoção de entendimentos que não se contrapunham (i.e., deixavam de demonstrar a “derrotabilidade” das razões adotadas pela corrente oposta), seja porque o voto decisivo de desempate não apresentou os fundamentos, de maneira “adequada e específica”, para superação da jurisprudência consolidada em vigor até então. A mera alusão, feita pelo Ministro Napoleão Nunes Mais Filho, a votos de outros Ministros, que, por sua vez, não contraditam as razões que fundamentam a corrente jurisprudencial oposta, não é suficiente para o cumprimento das exigências de fundamentação previstas no art. 489, §§1º e 2º, art. 927, §4º, do CPC.

Além disso, a violação desse dever de fundamentação enseja uma clara contrariedade ao racional do Código de Processo Civil a respeito da proteção da segurança por meio da estabilidade na jurisprudência. Nesse ponto, é ilustrativa a exposição de motivos constante do Projeto de Lei do CPC de 2015 ao sinalizar que a “segurança jurídica fica comprometida com a brusca e integral alteração do entendimento dos tribunais sobre questões de direito”.<sup>21</sup> Uma “brusca e integral” alteração na jurisprudência, que deveria ser evitada conforme a referida exposição de motivos, foi justamente o que ocorreu no julgamento no Tema nº 1.014.

Após a consolidação jurisprudencial no sentido da não tributação da capatazia pelo Imposto de Importação, nas duas Turmas de Direito Público do STJ, seguida, inclusive, de diversas decisões monocráticas impondo multas ao Fisco pela interposição de recursos contrário a tal jurisprudência, como apontado, a

<sup>20</sup> Código de Processo Civil. “Art. 927 [...] §4º A modificação de enunciado de súmula, de jurisprudência pacificada ou de tese adotada em julgamento de casos repetitivos observará a necessidade de fundamentação adequada e específica, considerando os princípios da segurança jurídica, da proteção da confiança e da isonomia”.

<sup>21</sup> “Evidentemente, porém, para que tenha eficácia a recomendação no sentido de que seja a jurisprudência do STF e dos Tribunais superiores, efetivamente, norte para os demais órgãos integrantes do Poder Judiciário, é necessário que aqueles Tribunais mantenham jurisprudência razoavelmente estável. A segurança jurídica fica comprometida com a brusca e integral alteração do entendimento dos tribunais sobre questões de direito. Encampou-se, por isso, expressamente princípio no sentido de que, uma vez firmada jurisprudência em certo sentido, esta deve, como norma, ser mantida, salvo se houver relevantes razões recomendando sua alteração. Trata-se, na verdade, de um outro viés do princípio da segurança jurídica, que recomendaria que a jurisprudência, uma vez pacificada ou sumulada, tendesse a ser mais estável” (grifou-se).

Primeira Seção reforma o entendimento consolidado com face em apenas um único caso, por meio de uma decisão que não cumpre as exigências de fundamentação apontadas. Houve, a nosso ver, claro dano à segurança jurídica. Esse prejuízo à segurança jurídica poderia ter sido amenizado por meio da modulação dos efeitos da decisão (apenas para o futuro), como autorizado no art. 927, §3º, do CPC.<sup>22</sup> Essa autorização (“pode haver modulação”) deve ser interpretada como (i) uma exigência de exame dos riscos de prejuízo à segurança jurídica, e (ii), em havendo riscos, um dever de justificação das razões pelas quais o caso não demanda modulação de efeitos. Isto é, o art. 927, §3º, do CPC impõe mais um dever de fundamentação. Não se trata de caráter impositivo (“dever haver modulação”), e sim de dever de motivação dos reduzidos impactos para a segurança jurídica. Até porque a decisão (em regime de recursos repetitivos) que altera a jurisprudência anterior “bruscamente”, sem uma motivação adequada e específica, e sem considerar os seus efeitos na segurança jurídica em relação a eventos do passado, nega o racional do Código no sentido da imposição de respeito à segurança jurídica e à proteção da confiança. Portanto, a fixação da tese da tributação da capatazia pelo Imposto de Importação, no julgamento do Tema nº 1.014 pelo STJ, deve ser criticada, do ponto de vista processual, por não cumprir as exigências de fundamentação impostas pelo CPC e não privilegiar a proteção da segurança jurídica.

## 4.2 O exame dos fundamentos debatidos

A partir das considerações examinadas, é possível concluir que não deve haver a incidência de Imposto de Importação sobre os serviços de capatazia, com base em dois argumentos principais, um de natureza infraconstitucional, outro de ordem constitucional. Como neste momento são analisadas as razões que dão suporte para a decisão do Superior Tribunal de Justiça em comento, cabe aqui examinar os motivos de ordem infraconstitucional, deixando para a próxima seção deste artigo os fundamentos constitucionais.

No plano legal, cabe verificar que o Brasil fez uma opção, inicialmente, no art. 17 do Decreto nº 2.498, de 13.02.1998, e, atualmente, nos artigos 77 e 79 do Decreto nº 6.759/2009, exercendo a faculdade conferida pelo artigo 8º do AVA-GATT, no sentido de demarcar o “porto” ou o “ponto alfandegário” como limite territorial e temporal para o cômputo das despesas que compõem o valor aduaneiro. Como as atividades de capatazia, por definição legal (art. 40, §1º,

<sup>22</sup> Código de Processo Civil. “Art. 927 [...] §3º Na hipótese de alteração de jurisprudência dominante do Supremo Tribunal Federal 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”.



inciso I, da Lei nº 12.815/2003), são realizadas após a chegada da mercadoria no Brasil, isto é, após aquele limite temporal e territorial (“dentro do porto”), elas não compõem o valor aduaneiro. Uma vez feita essa opção, as normas editadas pela Receita Federal sobre o tema devem seguir esse critério, em função da estrutura hierárquica entre os decretos e as normas regulamentares veiculadas pelas autoridades fiscais, em conformidade com o art. 87, parágrafo único, incisos I e II, da Constituição Federal. Ou seja, como os decretos do Poder Executivo se sobrepõe, hierarquicamente, às normas regulamentares da Receita Federal, estas não podem extrapolar os limites impostos pelos decretos. Com efeito, o §3º do art. 4º da Instrução Normativa nº 327/2003 é ilegal por contrariar, inicialmente, o art. 77 do Decreto nº 4.543/2002, e, atualmente, os artigos 77 e 79 do Decreto nº 6.759/2009. Esse argumento, a nosso ver, seria suficiente para a fixação da tese da não incidência de Imposto de Importação sobre capatazia, em sentido oposto àquele adotado no julgamento do Tema nº 1.014 pelo Superior Tribunal de Justiça.

Feita essa fundamentação, é oportuno enfrentar, individualmente, as demais razões expostas nos precedentes. Primeiramente, parece procedente o argumento apresentado pelo Ministro Mauro Campbell Marques no sentido de se buscar uma interpretação sistemática de todos os métodos de apuração do valor aduaneiro. Se os métodos dedutivo e computado, previstos nos arts. 5º e 6º do AVA-GATT, respectivamente, têm previsão expressa no sentido da exclusão dos custos de transporte e seguro (e demais “custos associados”) do valor aduaneiro, é razoável acreditar que deve haver uma uniformidade entre os conceitos de valor aduaneiro, de modo a afastar a sua tributação pelo Imposto de Importação, independentemente da sistemática adotada. Entretanto, a nosso ver, esse argumento é desnecessário para fundamentar a tese favorável ao contribuinte, pois o Brasil fez uma opção expressa, conforme a faculdade que lhe foi atribuída no art. 8º do AVA-GATT, no sentido da exclusão da capatazia do conceito de valor aduaneiro. Assim, em função de sua especialidade, os comandos normativos do antigo art. 77 do Decreto nº 4.543/2002, e, atualmente, os artigos 77 e 79 do Decreto nº 6.759/2009, prevalecem sobre as regras do AVA-GATT, sendo suficientes para afastar a tributação da capatazia pelo Imposto de Importação.

Por outro lado, não parece acertado o argumento sustentado pela Ministra Regina Helena Costa no sentido de que as despesas de capatazia não devem ser tributadas pelo Imposto de Importação, porque as respectivas atividades seriam, sempre, realizadas após a ocorrência do fato gerador desse tributo, a qual seria caracterizada, segundo a jurisprudência do STJ, no momento do registro da declaração de importação. A conclusão está correta, porém, com base em fundamento questionável. Isso porque a aplicação desse entendimento nos casos concretos pode ter diferentes resultados, tendo em vista que o registro da declaração de

importação pode ser efetuado antes ou depois da realização das despesas de capatazia. Nesse ponto, cabe recordar que o art. 19 do CTN adota a “entrada” dos produtos importados como aspecto temporal da ocorrência do Imposto de Importação.<sup>23</sup> Diante disso, surgiu a dúvida se o CTN se refere à *entrada física* ou *jurídica* da mercadoria. Sanando essa dúvida, o Supremo Tribunal Federal definiu, ao julgar a Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 1.293/DF (o que foi, posteriormente, confirmado no julgamento do Recurso Extraordinário nº 91.337-8/SP), que se trata da *entrada jurídica* da mercadoria, caracterizada na data do registro da declaração de importação, “sendo *irrelevante* para esse efeito específico, a data da celebração do contrato de compra e venda ou a do embarque ou a do ingresso no país de mercadoria importada”.

Conforme as orientações da Receita Federal, o registro da declaração de importação pode ser realizado antes ou depois da chegada física da mercadoria.<sup>24</sup> Portanto, o critério adotado pela Ministra Regina Helena Costa não definiria a incidência, ou não, do Imposto de Importação sobre capatazia, na medida em que, segundo esse critério, a tributação seria caso a caso, a depender do momento em que realizado o registro da declaração de importação. Como o parâmetro adotado pela Ministra Regina Helena Costa parte de uma premissa falsa (de que a capatazia ocorreria, sempre, após o registro da declaração de importação), ele deve ser afastado. Além disso, esse parâmetro, fundado em critérios gerais, não deve se sobrepor em relação às regras específicas sobre a apuração do valor aduaneiro, previstos nos artigos 77 e 79 do Decreto nº 6.759/2009.

A nosso ver, ocorrendo a incidência do Imposto de Importação na entrada jurídica da mercadoria (data do registro da declaração de importação), é nesse momento que deve ser apurado o valor aduaneiro, conforme as regras adotadas pelo Brasil para tanto, as quais sinalizam que os gastos incorridos após a entrada física da mercadoria no Brasil não são computados na base de cálculo do Imposto de Importação, independentemente da data do registro da declaração de importação.<sup>25</sup> O fundamento dessa conclusão não é o momento da ocorrência do fato gerador do Imposto de Importação, e sim a aplicação do disposto nos art. 77 e 79 do Decreto nº 6.759/2009.

Passando a examinar os fundamentos da corrente jurisprudencial que se tornou prevacente, no sentido da tributação da capatazia pelo Imposto de

<sup>23</sup> Código Tributário Nacional. “Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional”.

<sup>24</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. Disponível em: <https://receita.economia.gov.br/orientacao/aduaneira/manuais/despacho-de-importacao/topicos-1/declaracao-de-importacao/registro-da-di/introducao>. Acesso em: 4 jul. 2020.

<sup>25</sup> SILVA, T. A. L. da. A não incidência do Imposto de Importação sobre o *Terminal Handling Charge (THC)* ou capatazia. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 237, p. 159-164, 2015. p. 163.

Importação, nota-se que eles estão, em linhas gerais, baseados em dois argumentos principais: (i) a interpretação sistemática do termo “descarregamento”, como apontado pelo Ministro Sérgio Kukina no julgamento do Recurso Especial nº 1.239.625; e (ii) a diferenciação entre Zona Primária e Zona Secundária, suscitada pelo Ministro Herman Benjamin, no julgamento do Recurso Especial nº 1.528.204.

O voto do Ministro Sérgio Kukina aponta para uma *aparente* impropriedade das normas (art. 17 do Decreto nº 2.498/1998, art. 77 do Decreto nº 4.543/2002 e atualmente os arts. 77 e 79 do Decreto nº 6.759/2009) que regulamentaram a opção feita pelo Brasil a respeito dos custos que compõem o valor aduaneiro. Como poderia a mesma norma prever que a despesa com a “descarga” das mercadorias importadas (atividade essa realizada no solo brasileiro) integra o valor aduaneiro e, ao mesmo tempo, estabelecer que somente os custos e as despesas incorridas “até o porto”, isto é, antes da entrada física das mercadorias importadas no país, podem ser incluídos no conceito de valor aduaneiro? A respeito desse questionamento, o Ministro Sérgio Kukina extrai a conclusão de que o art. 77, II, do Decreto nº 6.759/2009 teria utilizado o termo “descarga” como considerar, no valor aduaneiro, todos os custos até o aperfeiçoamento da importação, considerando o “descarregamento” como elemento que, na prática, afastaria a pertinência do limite territorial indicado na expressão “até o porto”. Esse mesmo raciocínio foi realizado pelo Ministro Og Fernandes, no julgamento do Recurso Especial nº 1.528.204, para sustentar que seria necessário fazer uma leitura conjunta entre a expressão “até o porto” e a menção expressa à atividade de “descarga”, dentre aquelas cujos custos integram o valor aduaneiro, para concluir, por dedução lógica, que esta prevaleceria sobre aquela. Em outras palavras, os Ministros Sérgio Kukina e Og Fernandes encontram uma aparente inconsistência no uso da expressão “até o porto”, pois o seu emprego não poderia afastar a tributação das despesas correlatas a uma das atividades (“descarga”) que, necessariamente, se materializa “depois do porto”. A partir disso, a conclusão desses Ministros foi no sentido de dar primazia à atividade de “descarga” em detrimento do limite territorial e temporal da expressão “até o porto”.

Entretanto, a nosso ver, o argumento não é procedente, por duas razões. Em primeiro lugar, não há uma impropriedade nas normas em questão, isto é, a antinomia é apenas aparente. Isso porque, em razão da sua especialidade, a expressão “até o porto” deve prevalecer sobre a eleição da atividade de “descarga”. O referido limite temporal e espacial contém um comando normativo mais imperativo e preciso do que a ideia subjacente ao termo “descarga”, que não é acompanhado de qualquer indicação de local ou momento.

Esse último aspecto nos remete à segunda razão da improcedente do argumento em questão. Os Ministros Sérgio Kukina e Og Fernandes partem de uma premissa falsa, qual seja, de que a “descarga” mencionada no art. 77, II, do Decreto nº 6.759/2009 refere-se tão somente à descarga no Brasil. Desconsidera-se a hipótese de haver cargas e descargas em outros países antes da chegada da mercadoria no País. Suponha-se, por hipótese, que uma mercadoria chinesa foi inserida em um contêiner carregado em um navio no porto de Tianjin, na China; posteriormente, esse navio é descarregado na cidade do Porto, em Portugal, para que os contêineres dele constantes sejam colocados em um navio maior, que tem Nova Iorque, nos Estados Unidos, como destino, onde, por sua vez, ocorre um novo descarregamento, seguido de um carregamento de um navio menor, com destino final ao porto de Santos, no Brasil. Nessa hipótese, houve duas atividades de “descarga”, antes da chegada da mercadoria no território brasileiro. Os custos e as despesas incorridos nessa atividade integram o valor aduaneiro, sem qualquer incompatibilidade com a expressão “até o porto”, constante do art. 77, II, do Decreto nº 6.759/2009. Por essas duas razões, o argumento baseado na interpretação sistemática do termo “descarga”, no sentido de se sobrepor aos limites da expressão “até o porto”, não procede. Ademais, cabe também refutar as considerações a respeito dos custos necessários ao aperfeiçoamento da importação, igualmente suscitado pelo Ministro Kukina. Essa consideração sistemática do conceito de importação tem uma barreira intransponível: a legalidade tributária. Não há como estender o conceito de valor aduaneiro, quando a legislação aplicável, com força de lei, expressamente vedou tal extensão.

Por fim, o argumento do Ministro Herman Benjamin acerca da diferenciação entre os conceitos de Zona Primária e Zona Secundária, igualmente, não procede por força da legalidade tributária. Trata-se de conceitos que são impertinentes à definição de valor aduaneiro, pois a legislação que trata especificamente dessa definição não utilizou, em nenhuma medida, tal diferenciação. Ademais, o legislador não poderia tributar os serviços realizados no Brasil pelo Importo pelo Importação pelas razões constitucionais abaixo avaliadas.

## 5 Fundamentos constitucionais remanescentes

As razões constitucionais que obstam a incidência de Imposto de Importação sobre capatazia se referem aos limites externos (limitação da jurisdição brasileira) e internos (repartição de competência estabelecida pela Constituição Federal de 1988).

Cabe observar que as regras do GATT são absorvidas pelo Direito brasileiro como normas de tratado internacional em matéria tributária, que estabelecem limitações à aplicação da legislação interna, funcionando como uma espécie de

“máscara” delimitadora da eficácia da jurisdição de um Estado e, portanto, da competência tributária.<sup>26</sup> Com efeito, a legislação doméstica não pode ultrapassar os limites conceituais definidos no tratado internacional por falta de competência.<sup>27</sup> Tratando-se de matéria de competência tributária, que limita a jurisdição brasileira em face de outros países, verifica-se a existência de um fundamento de ordem constitucional. É dizer, cabe avaliar até onde territorialmente se estende a eficácia da jurisdição brasileira, para fins da definição do local onde certas atividades serão objeto de tributação pelo Brasil. Uma vez que o governo brasileiro acolheu, integralmente, o critério temporal e espacial (“até o porto”), previsto no art. 8º do AVA-GATT, na condição de tratado internacional, deve-se considerar que o Brasil optou para restringir a sua jurisdição.

Portanto, os contornos do poder regulamentar das autoridades fiscais nessa seara devem, igualmente, observar os limites da jurisdição brasileira, sob pena de violação à garantia constitucional do particular em face do Estado, prevista no art. 5º, §2º, da Constituição Federal de 1988, segundo a qual os Estados signatários do acordo internacional não podem alterar, por meio da legislação interna, o compromisso firmado internacionalmente.<sup>28</sup> Essas afirmações têm traços particulares em relação ao art. 8º do AVA-GATT, na medida em que este, ao mesmo tempo que estabeleceu regras gerais sobre o conceito de valor aduaneiro, permitiu aos Estados contratantes a eleição dos custos que compõem esse conceito. Tratou-se de uma limitação de competência, definida e integrada por norma doméstica. Uma vez que o art. 2º do Decreto-Lei nº 37, de 18.11.1966 – posteriormente integrado pelo art. 17 do Decreto nº 2.498/1998 – registrou a opção do Brasil por seguir integralmente as regras do GATT sobre o conceito de valor aduaneiro, essa opção é definitiva, não cabendo às normas domésticas alterarem tal conceituação.

Por outro lado, a incidência do Imposto de Importação deve respeitar a repartição de competências tributárias, dada pela Constituição Federal. Nesse sentido, como bem apontado pela Ministra Assuste Magalhães, em seus votos avaliados, os serviços de capatazia estão reservados à competência exclusiva dos Municípios para fins da incidência de impostos. Logo, a autorização para a tributação da capatazia pelo Imposto de Importação enseja sobreposição de competência. A Constituição Federal, em seu art. 156, atribuiu aos Municípios a competência tributária para a exigência do Imposto sobre Serviços, e, no seu art. 153, autorizou a União a instituir imposto sobre a importação de mercadorias. Trata-se de riquezas distintas e sua tributação é delimitada conforme o local onde

<sup>26</sup> VÖGEL, K. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*. 3. ed. Munique: C. H. Beck., 1996. (German Edition). p. 12.

<sup>27</sup> SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 104.

<sup>28</sup> SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 106-107.

elas são manifestadas. O valor da importação deve considerar riquezas geradas por atividades realizadas fora do Brasil. O valor dos serviços deve corresponder às atividades inerentes aos “serviços desenvolvidos no Brasil”, como consta do parágrafo único do art. 2º da Lei Complementar nº 116/2013. Portanto, os limites territoriais também delimitam os limites conceituais (negativos) das bases de cálculo do Imposto sobre Serviços e do Imposto sobre Importação. Sendo autorizada a inclusão da remuneração de serviços efetivados no Brasil na base de cálculo do Imposto de Importação, como fez o Superior Tribunal de Justiça no precedente mencionado, ocorre uma invasão pela União da competência tributária dos Municípios.<sup>29</sup>

A tributação da capatazia pelo Imposto de Importação não deve ser admitida nem mesmo a partir do exercício, pela União, da sua competência residual, por meio da edição de lei complementar, porque o art. 154, inciso I, da Constituição Federal somente autoriza tal exercício quanto a riquezas cuja tributação por impostos não esteja no escopo da competência tributária atribuída pela Carta Magna a outro ente tributante. No caso em questão, sendo a remuneração de serviços uma riqueza passível de tributação pelo Municípios (e pelo Distrito Federal) conforme o art. 156 da Constituição Federal, em hipótese alguma (nem mediante lei complementar), a União poderia tributá-la. Se nem uma lei complementar poderia autorizar tal tributação, muito menos deve ser admitida tal exação por vias transversas, por meio da ampliação do conceito de valor aduaneiro, desrespeitando a legislação interna e os limites da jurisdição brasileira.

## 6 Considerações finais

Andou mal a Primeira Seção do STJ em reformar a jurisprudência sobre a tributação da capatazia pelo Imposto de Importação, seja pela falta de enfrentamento dos argumentos anteriormente acolhidos pela jurisprudência até então prevalente, seja pelos vícios de fundamentação no acórdão referente ao julgamento do Tema nº 1.014 em regime de recursos repetitivos. A nosso ver, houve violação às exigências de fundamentação previstas nos arts. 489, §§1º e 2º, e 927, §4º, do CPC.

Uma vez consolidada a jurisprudência do STJ sobre tema, resta aos contribuintes levar a tese em questão à Suprema Corte, com base nos fundamentos constitucionais ainda não apreciados, que nos parecem suficientes para afastar a tributação da capatazia pelo Imposto de Importação, tendo em vista a limitação da

<sup>29</sup> PINTO, R. A.; VASCONCELOS, E. Capatazia não pode ser incluída no imposto de importação. *Consultor Jurídico – Conjur*, 2 jul. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-02/gasto-capatazia-nao-incluido-imposto-importacao>. Acesso em: 6 jul. 2020.

jurisdição brasileira e as regras de repartição de competência estabelecidas pela Constituição Federal de 1988.

---

**A turnaround on the taxation of the “capatazia” expenses by the Import Tax and the constitutional issues**

**Abstract:** The present article aims at critically analyzing the issues that involves the inclusion of the “capatazia” expenses in the calculation basis of Import Tax, especially the precedents of the Brazilian Superior Court and the recently trial about the theme. It will also be analyzed the constitutional arguments about the controversy.

**Keywords:** “Capatazia”. Import Tax. Illegality. Unconstitutionality. Legal certainty.

---

## Referências

PINTO, R. A.; VASCONCELOS, E. Capatazia não pode ser incluída no imposto de importação. *Consultor Jurídico – Conjur*, 2 jul. 2013. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2013-jul-02/gasto-capatazia-nao-incluido-imposto-importacao>. Acesso em: 6 jul. 2020.

RODRIGUES, P. J. Aspectos teóricos e práticos acerca da inclusão de despesas com capatazia na base de cálculo do imposto de importação. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, v. 41, p. 385-395, 2019.

SCHOUERI, L. E. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

SILVA, T. A. L. da. A não incidência do Imposto de Importação sobre o *Terminal Handling Charge (THC)* ou capatazia. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 237, p. 159-164, 2015.

VOGEL, K. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen*. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen. 3. ed. Munique: C. H. Beck., 1996. (German Edition).

---

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2018 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

ANDRADE, Leonardo Aguirra de; FRIDMAN, Rosa Sakata. Uma reviravolta na tributação da capatazia pelo Imposto de Importação e as questões constitucionais remanescentes. *Revista ABRADT Fórum de Direito Tributário – RAFDT*, Belo Horizonte, ano 04, n. 08, p. 105-127, jul./dez. 2020.

---