

# CAPATAZIA E A BASE DE CÁLCULO DOS TRIBUTOS ADUANEIROS

---

## *TERMINAL HANDLING CHARGE AND THE TAX BASE OF CUSTOMS DUTIES*

**SOLON SEHN**

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Conferencista no Curso Especialização em Direito Tributário do IBET. Coordenador e Professor do Curso de Especialização em Direito Aduaneiro da Unisul. Professor convidado das Especializações em Direito Aduaneiro das Faculdades de Direito de Curitiba (Unicuritiba) e em Direito da Aduana e do Comércio Exterior da Univali, entre outras instituições de ensino. Ex-Conselheiro do Carf. Advogado. [solon@ssadv.com.br](mailto:solon@ssadv.com.br)

### **ÁREAS DO DIREITO:** Tributário; Constitucional

**RESUMO:** O presente artigo tem por objeto o estudo da constitucionalidade da inclusão da capatazia na base de cálculo dos tributos aduaneiros, considerando a compatibilidade entre a Instrução Normativa SRF 327/2003 e o Acordo de Valoração Aduaneira, bem como a recente decisão do Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial (REsp) nº 1.799.306/RS.

**PALAVRAS-CHAVE:** Capatazia – THC – DTHC – Valoração aduaneira – Tributos aduaneiros – Base de cálculo.

**ABSTRACT:** The purpose of this article is to examine the constitutionality of inclusion of the terminal handling charge in the tax base of the customs duties, considering the compatibility between Normative Instruction SRF 327/2003 and the Customs Valuation Agreement, as well as the recent decision of the Superior Court of Justice in Special Appeal (REsp) nº. 1,799,306/RS.

**KEYWORDS:** Terminal handling change – THC – DTHC – Customs valuation – Customs duties – Tax base.

**SUMÁRIO:** 1. Considerações iniciais. 2. Da competência para julgar a validade da IN SRF 327/2003. 3. Da inconstitucionalidade do § 3º do art. 4º da IN SRF 327/2003. 4. Da constitucionalidade da inclusão dos elementos de valoração do art. 8.2 do AVA. 5. Conclusões. 6. Referências.

## 1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

A base de cálculo do imposto de importação<sup>1</sup> corresponde ao valor aduaneiro do produto importado (Decreto-Lei 37/1967, art. 2º, II<sup>2</sup>). Esse, por sua vez, é determinado em consonância com as regras do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), incorporado ao direito brasileiro pelo Decreto Legislativo 30/1994, promulgado pelo Decreto 1.355/1994. Isso também se aplica ao Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e às Contribuições ao PIS/Pasep e Cofins (Lei 4.502/1964, art. 14, I, “b”<sup>3</sup>; Lei 10.865/2004, art. 7º, I<sup>4</sup>), que nada mais são do que adicionais do imposto de importação.

O AVA ou Acordo sobre a Implementação do artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (“*General Agreement on Tariffs and Trade*” – Gatt) resultou da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais, iniciada no ano de 1986 e concluída no Marrocos, em 1994. Nele os integrantes da Organização Mundial do Comércio (OMC) estabeleceram um sistema normativo de valoração aduaneira que proporcionou um grande avanço no comércio internacional. Isso porque, de um lado, foi afastada a possibilidade de adoção de bases fictícias e arbitrárias, como o que ocorria com a antiga técnica de “Definição de Valor de Bruxelas”<sup>5</sup>. De outro, houve uma alteração no balanço de poder com a Aduana, porque não é mais o importador que deve provar a compatibilidade entre o

1. O imposto de importação também pode apresentar alíquotas específicas ou *ad rem*, na forma do art. 2º da Lei 11.727/2008, que autoriza a cobrança de até R\$ 15,00 por quilograma líquido ou unidade de medida estatística da mercadoria. Contudo, atualmente, não há cobrança nesses moldes, mas apenas por meio de alíquotas *ad valorem*, que corresponde a um percentual aplicável ao valor aduaneiro do produto, determinando em função da origem e da classificação fiscal.
2. “Art. 2º A base de cálculo do imposto é:  
[...]  
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”.
3. “Art. 14. Salvo disposição em contrário, constitui valor tributável: (Redação dada pela Lei 7.798, de 1989)  
I – quanto aos produtos de procedência estrangeira, para o cálculo efetuado na ocasião do despacho;  
[...]  
b) o valor que servir de base, ou que serviria se o produto tributado fôsse para o cálculo dos tributos aduaneiros, acrescido de valor dêste e dos ângios e sobretaxas cambiais pagos pelo importador;”
4. “Art. 7º A base de cálculo será:  
I – o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do *caput* do art. 3º desta Lei; ou”
5. TÔRRES, Heleno Taveira. Base de cálculo do imposto de importação e o acordo de valoração aduaneira. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 225); BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Tributos al comercio exterior*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011. p. 160; TREVISAN NETO, Antenor. *Aplicação do acordo sobre valoração aduaneira no Brasil*. São Paulo: Aduaneiras, 2010. p. 51 e ss.; CARVALHO, Marcelo Pimentel de. *Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraude*. São Paulo: Aduaneiras, 2007. p. 59 e ss.; ZOZAYA,

preço pago e um valor teórico ou conceitual. O preço declarado é considerado válido, salvo quando afastado pelas autoridades aduaneiras a partir dos parâmetros objetivos, equitativos e neutros estabelecidos no AVA<sup>6</sup>.

Assim, atualmente, a valoração aduaneira ocorre a partir de um critério-base – o método do valor da transação – e cinco critérios substitutivos, que são aplicados sucessivamente e em caráter excludente: (i) o método do valor de transação de mercadorias idênticas; (ii) o método do valor de transação de mercadorias similares; (iii) o método do valor dedutivo; (iv) o método do valor computado; e (v) o método da razoabilidade ou do último recurso (“*the fall-back method*”)<sup>7</sup>.

No método do valor da transação, incidente na grande maioria das operações de importação, a base de cálculo deve corresponder ao preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, acrescido dos ajustes previstos nos §§ 1º e 2º do art. 8 do AVA. Dentre esses, tem gerado especial controvérsia no Brasil – e só no Brasil – o alcance da previsão do art. 8.2. (“[...] até o porto ou local de importação”):

“Artigo 8

[...]

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.”

Esse debate decorre do art. 4º, § 3º, da Instrução Normativa (IN) SRF 327/2003, que prevê a inclusão dos gastos com a descarga da mercadoria no território nacional:

“Art. 4º Na determinação do valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, serão incluídos 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

Francisco Pelechá. *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2009. p. 126.

6. LYONS, Timothy. *EC Customs law*. 2. ed. Nova York: Oxford University Press, 2010. p. 286-287.

7. Para um exame mais aprofundado, com referências doutrinárias e jurisprudenciais complementares, cf.: SEHN, Solon. *Imposto de Importação*. São Paulo: Noeses, 2016.

[...]

§ 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.”

Esse dispositivo, portanto, determina a inclusão da capatazia interna no valor aduaneiro do produto importado, que compreende, nos termos do art. 40, § 1º, I, da Lei 12.815/2013, 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”. Essa designação, na prática forense brasileira, é utilizada indistintamente para se referir à movimentação de qualquer tipo de carga. Porém, no costume do comércio internacional, é mais utilizada para carga geral ou granéis. Para contêineres, adota-se o termo inglês “*Terminal Handling Charge*” (THC) ou “*Origin Terminal Handling Charges*” (OTHC), para fazer referência aos gastos com a movimentação das cargas na origem, e “*Destination Terminal Handling Charge*” (DTHC), no porto de destino.

A legalidade do art. 4º, § 3º, da IN SRF 327/2003, foi objeto de divergência no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf)<sup>8</sup>. Prevaleceu, contudo, a interpretação que admite a inclusão na base de cálculo, consoante decisão da 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF):

“VALORAÇÃO ADUANEIRA. VALOR DA TRANSAÇÃO. AJUSTES DO Art. 8º. DESPESAS COM A DESCARGA DA MERCADORIA. PORTO DE DESCARGA. INCLUSÃO.

Em cumprimento às disposições do Acordo de Valoração Aduaneira, no Brasil, decidiu-se que os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até o porto ou local de importação integram a base de cálculo dos tributos aduaneiros.

Em decorrência dessa decisão, devem ser acrescidos ao valor da transação os gastos com capatazia incorrido no porto de descarga da mercadoria no país.

Recurso Especial do Contribuinte Negado”<sup>9</sup>.

No Judiciário, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) vinha reconhecendo a incompatibilidade do art. 4º, § 3º, da IN SRF 327/2003 com o art. 8.2. do AVA<sup>10</sup>. Porém, no

8. Essa divergência é exposta na Coluna “Direito do Carf”, no artigo “Carf diverge sobre despesas de capatazia no cálculo de PIS e Cofins Importação”, de 27 de março de 2019, escrito por Diego Diniz Ribeiro e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Disponível em: [www.conjur.com.br/2019-mar-27/direito-carf-carf-diverge-gastos-capatazia-pis-cofins-importacao]. Acesso em: 12.03.2020.

9. Carf. CSRF Ac. 9303-009.204. Rel. Cons. Rodrigo da Costa Possas. S. 18.07.2019.

10. STJ, 1ª T., AgInt no AREsp 1.415.794/SC, Rel. Min. Sérgio Kukina, DJe 05.04.2019. Cf. ainda: STJ, 1ª T., REsp 1.239.625/SC, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 04.11.2014; 2ª T., REsp 1.734.773/

juízo do Recurso Especial (REsp) nº 1.799.306/RS (Tema nº 1014: “A inclusão de serviços de capatazia na composição do valor aduaneiro”), a Corte mudou a orientação, passando a entender, sob o rito dos arts. 1.036 e ss. do Código de Processo Civil (CPC), que a capatazia pode ser incluída no valor aduaneiro:

“RECURSO ESPECIAL REPETITIVO. Arts. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015 (Art. 543-C, DO CPC/1973). PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. COMPOSIÇÃO DO VALOR ADUANEIRO. INCLUSÃO DAS DESPESAS COM CAPATAZIA.

I – O acordo Geral Sobre Tarifas e Comércio (GATT 1994), no art. VII, estabelece normas para determinação do “valor para fins alfandegários”, ou seja, “valor aduaneiro” na nomenclatura do nosso sistema normativo e sobre o qual incide o imposto de importação.

Para implementação do referido artigo e, de resto, dos objetivos do acordo GATT 1994, os respectivos membros estabeleceram acordo sobre a implementação do acima referido artigo VII, regulado pelo Decreto 2.498/1998, que no art. 17 prevê a inclusão no valor aduaneiro dos gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação. Esta disposição é reproduzida no parágrafo 2º do art. 8º do AVA (Acordo de Valoração Aduaneira).

II – Os serviços de carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação, representam a atividade de capatazia, conforme a previsão da Lei 12.815/2013, que, em seu art. 40, definiu essa atividade como 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 aparelho portuário.

III – Com o objetivo de regulamentar o valor aduaneiro de mercadoria importada, a Secretaria da Receita Federal editou a Instrução Normativa SRF 327/2003, na qual ficou explicitado que a carga, descarga e manuseio das mercadorias importadas no território nacional estão incluídas na determinação do “valor aduaneiro” para o fim da incidência tributária da exação. Posteriormente foi editado o Decreto 6.759/2009, regulamentando as atividades aduaneiras, fiscalização, controle e tributação das importações, ocasião em que ratificou a regulamentação exarada pela SRF.

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 327/2003 encontra-se nos estreitos limites do acordo internacional já analisado, inexistindo a alegada inovação no ordenamento jurídico pátrio.

---

RS, Rel. Min. Og Fernandes, *DJe* 26.09.2018; 2ª T., REsp 1.645.852/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, *DJe* 09.10.2017.

V – Tese julgada para efeito dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973): Os serviços de capatazia estão incluídos na composição do valor aduaneiro e integram a base de cálculo do imposto de importação.

VI – Recurso provido. Acórdão submetido ao regime dos arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015 (art. 543-C, do CPC/1973)<sup>11</sup>.

Nesse contexto, o presente artigo tem por objeto o exame dos argumentos adotados nos julgados que sustentam a legalidade da inclusão da capatazia, do *THC* e *DTHC* no valor aduaneiro. Também serão analisadas as questões ainda não consideradas pela jurisprudência, as perspectivas de questionamento da cobrança após a surpreendente decisão do STJ, em especial o cabimento de recurso extraordinário ao Supremo Tribunal Federal (STF).

## 2. DA COMPETÊNCIA PARA JULGAR A VALIDADE DA IN SRF 327/2003

Inicialmente, cabe ressaltar que, nos termos do art. 105, III, “a”, da Constituição, competente ao STJ julgar recurso especial interposto em face de acórdão de Tribunal Regional Federal que “contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência”. Apesar disso, no caso específico da compatibilidade entre o art. 8.2 do AVA e o art. 4º, § 3º, da IN SRF 327/2003, esse dispositivo não é aplicável. Isso porque, como já decidiu o STF no RE nº 559.937<sup>12</sup>, a amplitude do conceito de valor aduaneiro no direito brasileiro tem natureza constitucional. A competência, portanto, é do Supremo Tribunal Federal, que deverá examinar a matéria em sede de recurso extraordinário *ex vi* do art. 102, III, “a”, da Lei Maior<sup>13</sup>.

Com efeito, o art. 149, § 2º, “a”, da Constituição, na redação da Emenda 42/2003, previu a instituição de contribuições especiais sobre a importação (art. 149, § 2º, III, “a”), tendo por base o *valor aduaneiro*<sup>14</sup>. Porém, não estabeleceu o conteúdo jurídico desse

11. STJ, 1ª S., REsp 1.799.306/RS, Rel. Min. Gurgel de Faria, Rel. p/ Acórdão Min. Francisco Falcão, DJe 19.05.2020.

12. Repercussão Geral, Tema 01: “É inconstitucional a parte do art. 7º, I, da Lei 10.865/2004 que acresce à base de cálculo da denominada PIS/COFINS-Importação o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor das próprias contribuições”.

13. “Art. 102. Compete ao Supremo Tribunal Federal, precipuamente, a guarda da Constituição, cabendo-lhe: [...] III – julgar, mediante recurso extraordinário, as causas decididas em única ou última instância, quando a decisão recorrida:

a) contrariar dispositivo desta Constituição;”

14. “Art. 149. [...]”

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:

[...]

conceito, o que significa que, a rigor, teve como premissa o sentido adotado internacionalmente pelos países signatários do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA). Portanto, dito de outro modo, a noção jurídica de valor aduaneiro foi pressuposta e constitucionalizada pela Emenda 42/2003, como bem ressaltam Eurico Marcos Dinis de Santi e Daniel Monteiro Peixoto:

“[...] antes da promulgação da EC 42/2003 que possibilitou a cobrança de contribuição social incidente sobre o ‘valor aduaneiro’, a extensão semântica deste conceito já vinha delimitada por diversos preceitos que internalizavam as disposições do referido acordo internacional. Aqueles parâmetros buscam preservar o valor da transação efetivamente pactuado pelas partes (importador-exportador), em condições normais de concorrência, sem adoção de critérios ou adição de valores fictícios que viessem distorcer o valor da operação segundo os atos da esfera privada.

Portanto, na ausência de estipulação expressa do conteúdo semântico do vocábulo ‘valor aduaneiro’ pela Emenda em referência (não há dúvida de que poderia tê-lo feito), há de se concluir que o sentido pressuposto, e incorporado pela Constituição Federal, quando da utilização do termo para conferir competência legislativa tributária à União Federal, remete àquele já praticado no discurso jurídico-positivo preexistente a sua edição, qual seja, o veiculado pelos textos que incorporam o Acordo de Valoração Aduaneira”<sup>15</sup>.

Destarte, na mesma linha desse entendimento doutrinário, o STF decidiu que a amplitude do conceito de valor aduaneiro tem natureza constitucional:

“Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS – importação. Lei 10.865/04. Vedação de *bis in idem*. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou *ad valorem*. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta. [...]

4 Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas *ad valorem* e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.

III – poderão ter alíquotas:

a) *ad valorem*, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro;”

15. SANTI, Eurico Marcos Dinis de; PEIXOTO, Daniel Monteiro Peixoto. PIS e Cofins na importação, competência: entre regras e princípios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 121, p. 43-44. Cf. ainda: SANTI, Eurico Marcos Dinis; PEIXOTO, Daniel Monteiro Peixoto. Aspectos controvertidos do PIS/Pasep e da Cofins incidentes na importação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZIL-VETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). *Tributação do setor comercial*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 437 e ss.; BUSCHAMANN, Marcus Vinicius. As contribuições para o PIS-importação e para a Cofins-importação e o conceito constitucional de valor aduaneiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 111, p. 99; FOLLONI, Op. cit., p. 151.

5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.

6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.

[...]

10. Recurso extraordinário a que se nega provimento”<sup>16</sup>.

Voto da Ministra Ellen Gracie:

“[...]

6. No caso da importação, a referência ao *valor aduaneiro*, no art. 149, § 2º, III, a, da CF, implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.

Não há que se olvidar, assim, o que já foi afirmado por esta Excelsa Corte quando do julgamento do RE 166.772-9, em que foi definida a necessidade de atenção ao sentido técnico das palavras utilizadas pelo Constituinte. Disse, então, o Min. Relator Marco Aurélio: “O conteúdo político de uma Constituição não é conducente ao desprezo do sentido vernacular das palavras, muito menos ao do técnico”.

Aliás, o art. 110 do CTN é muito claro ao prescrever que “A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados pela Constituição para definir ou limitar competências tributárias”.

Relevante, pois, definir o alcance da expressão “valor aduaneiro” de modo a delimitar o âmbito dentro do qual seria lícito ao legislador estabelecer a base de cálculo.

[...]

Cabe observar que o valor aduaneiro compreende também os custos de transporte, de carga, descarga e manuseio e de seguro, de modo que corresponda ao valor do produto posto no país importador, ou seja, ao preço CIF (*cost, insurance and freight*) e não ao simples preço FOB (*free on board*).

”Voto do Ministro Luiz Fux:

“O Conceito de valor aduaneiro é o mesmo corrente no âmbito do comércio exterior, com referências expressas na legislação, de modo que se deve considerar a previsão constitucional como dizendo respeito ao sentido técnico da expressão constante do próprio GATT.

---

16. STF, T. Pleno, RE 559.937/RS, Rel. Min. Ellen Gracie. Rel. p/ Ac. Min. Dias Toffoli, DJe-206 17.10.2013.



Nesta linha de pensar, a base de cálculo é o preço CIF (*Cost, Insurance and Freight*), ou seja, referência ao preço para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País, considerando o seu custo, o seguro e o frete, nada mais!”

Assim, antes de tudo, é preciso ressaltar que – a despeito do que entendeu o STJ nos REsp nº 1.799.306/RS, nº 1.799.308/SC e nº 1.799.309/PR – a questão da inclusão da capatazia, *THC* ou *DTHC* no valor aduaneiro ainda dependerá de uma decisão do STF.

### 3. DA INCONSTITUCIONALIDADE DO § 3º DO ART. 4º DA IN SRF 327/2003

Em geral, quem defende a validade da inclusão da capatazia, do *THC* ou da *DTHC* no valor aduaneiro parte de uma interpretação gramatical do art. 8.2 do AVA. Há quem sustente que o termo “até” estaria sendo empregado no sentido inclusivo, o que compreenderia a capatazia interna. Outros entendem que “até” seria ambíguo, podendo apresentar um sentido inclusivo ou limitativo. Assim, diante da inexistência de comando no AVA obrigando ou proibindo expressamente a inclusão dessa despesa na base de cálculo, o art. 4º, § 3º, da IN SRF 327/2003 seria válido.

De todos os argumentos, esse último é o mais frágil. Isso porque, em primeiro lugar, um ato normativo da Receita Federal não pode criar direitos e obrigações. Por outro lado, como ensina Hans Kelsen, é “supérfluo proibir qualquer coisa a um órgão do Estado, pois basta não autorizá-lo a fazê-la”<sup>17</sup>. No Estado Democrático de Direito, é a existência de normas de competência autorizadoras – e não a falta de preceitos proibitivos – que legitima a atuação do legislador. Logo, a falta de previsão no AVA implica a ausência de autorização ou, dito de outro modo, a proibição para a inclusão dos gastos na base de cálculo.

Resta, assim, examinar o acerto da exegese gramatical, isto é, da interpretação que vê um sentido dúbio ou inclusivo no termo “até” do art. 8.2. do AVA.

Essa análise confirma que o método gramatical é mesmo o pior de todos, sobretudo quando manifestamente equivocado. Não é correto afirmar que, no art. 8.2 do AVA, o termo “até” seria ambíguo ou teria o sentido inclusivo. No idioma português, “até” pode ser advérbio ou preposição. A função de advérbio existe quando o seu uso visa a ressaltar algo já pertencente a um conjunto, expressando uma informação surpreendente ou inesperada. Nessa hipótese, tem o sentido de “até mesmo”, podendo ser substituído por outros advérbios focalizadores inclusivos – como “também” ou “inclusive” – sem alteração do sentido. Assim, v. g., considere-se a frase seguinte: “Na sessão de hoje, o STF julgou todos os processos pautados, até os casos mais complexos”. Nela o “até” pode ser substituído, sem perda ou alteração do sentido, por: “Na sessão de hoje, o STF julgou todos os processos pautados, até mesmo os casos mais complexos”; “Na sessão de hoje, o

17. Tradução nossa. “[...] es superfluo prohibir cualquier cosa a un órgano del Estado, pues basta con non autorizarlo a hacerla” (KELSEN, Hans. *Teoria general del derecho y del Estado*. México: UNAM, 1959. p. 277).

STF julgou todos os processos pautados, inclusive os casos mais complexos”; e “Na sessão de hoje, o STF julgou todos os processos pautados, também os casos mais complexos”. Já enquanto preposição, o “até” indica um limite espacial ou temporal, ligando dois elementos da oração, sendo o segundo (regido) subordinado ao primeiro (regente). Por exemplo: “A sessão de julgamento durou até o final da tarde”.

Não há uso do “até-advérbio” no art. 8.2 do AVA. A substituição por outros focalizadores inclusivos altera a conteúdo da frase de tal maneira que a deixa sem sentido algum. Veja-se: “o custo de transporte das mercadorias importadas até mesmo o porto ou aeroporto alfandegado de descarga [...]”; “o custo de transporte das mercadorias importadas também o porto ou aeroporto alfandegado de descarga [...]”; ou “o custo de transporte das mercadorias importadas inclusive o porto ou aeroporto alfandegado de descarga [...]”. Na verdade, no § 2º do art. 8, o “até” aparece como preposição, ligando “porto ou aeroporto” e “transporte” para indicar o lugar de destino e o limite da ação, o que é confirmado pela versão oficial do AVA, em língua inglesa, que prevalece sobre a traduzida para o português.

Com efeito, na língua inglesa, o “até-advérbio” é traduzido como “*even*” e o “até-preposição”, como “*to*” ou “*into*”. É por essa razão que, no texto do acordo, usa-se a preposição “*to*” (e não o advérbio “*even*”):

[...]

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*”

O mesmo pode ser observado no art. 71 do Código Aduaneiro da Comunidade Europeia, que reproduz as disposições do art. 8.2 do AVA. Nele, comparando as versões dos idiomas de Shakespeare (“*into*”) e de Camões (“até”), fica evidente o uso como preposição:

“Article 71

Elements of the transaction value

[...]

(e) the following costs up to the place where goods are brought *into* the customs territory of the Union:

(i) the cost of transport and insurance of the imported goods; and

(ii) loading and handling charges associated with the transport of the imported goods.”

“Artigo 71

Elementos do valor transaccional

[...]

- e) As seguintes despesas, até ao local onde as mercadorias são introduzidas no território aduaneiro da União:
- i) as despesas de transporte e de seguro das mercadorias importadas, e
  - ii) as despesas de carga e de manutenção conexas com o transporte das mercadorias importadas<sup>18</sup>.

Dessa maneira, não há nenhuma ambiguidade ou sentido inclusivo no art. 8.2. As despesas que podem ser incluídas na base de cálculo são as incorridas até (no sentido de “to” ou “into”, e não “even”) o porto de destino, sem incluir a capatazia, a THC ou a DTHC. Isso ocorre porque o objetivo dessa previsão, segundo ensina Sara Armella na obra *Diritto doganale dell’Unione europea*, é fazer com que a imposição tenha por base o valor da mercadoria no momento exato em que atravessa a fronteira<sup>19</sup>. No mesmo sentido, discorrendo acerca da inclusão das despesas de carregamento e manuseio, Vincenzo De Deo ensina que:

“Também as “despesas de carregamento e manuseio” relacionadas ao transporte das mercadorias importadas até o local de introdução no território da UE devem ser incluídas no valor aduaneiro, entendendo-se como tal todas aquelas de qualquer forma relacionadas ao carregamento e à movimentação da mercadoria objeto da importação, independentemente do fato de terem sido pagas diretamente pelo importador ou por outro sujeito (p. ex., o vendedor) por sua conta, na medida que estejam relacionadas a serviços prestados em portos (ou aeroportos) anteriores à introdução efetiva no território aduaneiro (p.ex., custos de manuseio de contêineres em portos estrangeiros)”<sup>20</sup>.

18. Grifamos.

19. Tradução nossa. “Poiché l’imposizione doganale ha per presupposto il valore della merce nel momento esatto in cui attraversa il confine unionale, il legislatore ha previsto che, ove in beni siano movimentati con lo stesso mezzo di trasporto fino a un punto interno al territorio doganale, va compresa nel valore doganale soltanto la quota del costo del trasporto proporzionale alla tratta fino al luogo di introduzione nell’Ue (art. 138 RE).” (ARMELLA, Sara. *Diritto doganale dell’Unione europea*. Milão: Egea, 2017. p. 262).

20. Tradução nossa. “Anche le ‘spese di carico e movimentazione’ connesse con il trasporto delle merci importate, fino al luogo di introduzione delle merci nel territorio UE vanno incluse nel valore in dogana, intendendosi per tal tutte quelle comunque connesse al carico e alla movimentazione della merce oggetto di importazione indipendentemente dal fatto che siano state pagate direttamente dall’importatore o da altri soggetti (es., venditore) per suo conto, nella misura in cui siano correlate a prestazioni rese in scali portuali (o aeroportuali) precedenti rispetto a quello di effettiva introduzione nel territorio doganale (es. spese di movimentazione dei container in porti esteri).” (DE DEO, Vincenzo. *Valore in dogana delle merci*. In: MARRELLA, Fabrizio; MAROTTA, Pasquale. *Codice doganale dell’Unione Europea commentato*. Milão: Giuffrè, 2019. p. 237). Registre-se, ainda, que, na edição de 2018 do Compêndio de Valoração Aduaneira, o Comitê do Código Aduaneiro e o Grupo de Peritos Aduaneiros da Comissão Europeia analisaram a questão da inclusão de determinados gastos relacionados ao transporte e cobrados separadamente, realizados a título de movimentação no terminal (“THC surcharge”), transferência (“transfer fees”), manuseio (“handling fee”) e

Faz todo o sentido interpretar o preceito dessa maneira, porque, segundo lição de Rubens Gomes de Sousa, “a base de cálculo deve ser definida pelo pressuposto material de incidência, com ele se confundindo ou dele decorrendo”<sup>21</sup>. Assim, em sua função confirmadora, sempre deve guardar uma relação de pertinência com a hipótese de incidência do tributo<sup>22</sup>. Na importação, o núcleo da materialidade do tributo (importar produto) é exteriorizado por meio do ingresso físico no território aduaneiro. Logo, nada mais coerente do que limitar a base impositiva ao valor do produto no momento em que ocorre esse ingresso.

Dessa forma, nos termos do art. 8.2 do AVA, o que pode ser adicionado ao valor aduaneiro são os gastos precedentes e intermediários à introdução da mercadoria no território aduaneiro, isto é, os gastos de carga, de descarga e de manuseio em portos ou aeroportos estrangeiros, seja na origem ou em escalas internacionais. A inclusão da capatazia interna, do THC ou da DTHC no valor aduaneiro é uma jabuticaba indigesta introduzida indevidamente pela Receita Federal no art. 4º, § 3º, da IN SRF 327/2003. Caso confirmada a validade dessa exigência, o Estado brasileiro certamente será demandado perante a OMC.

#### 4. DA CONSTITUCIONALIDADE DA INCLUSÃO DOS ELEMENTOS DE VALORAÇÃO DO ART. 8.2 DO AVA

A discussão acerca da validade da inclusão da capatazia, da THC ou da DTHC na base de cálculo dos tributos incidentes na importação passou ao largo de uma questão prejudicial relevante, que é a própria inexistência de lei formal autorizando a inclusão dos gastos do art. 8.2 do AVA no valor aduaneiro.

---

descarga (“discharging”). O entendimento técnico, exposto na Conclusão nº 32, foi pela inclusão desses gastos, desde que relacionados diretamente ao transporte e incorridos “antes da entrada da mercadoria no território aduaneiro”: “[...] *Therefore, the main analysis to be carried out is whether these costs are directly linked to the transport of the goods and meant to cover no other service than the transport of goods into the EU customs territory. Also, it has to be considered whether these costs actually occurred before the entry of the goods in the EU customs territory.*

*Should both these conditions be met, then these costs must be included in the customs value of the imported goods, under Article 71, paragraph 1, letter e) of the Union Customs Code.*” Disponível em: [<https://ec.europa.eu>]. Acesso em: 14.03.2020.

21. SOUSA, Rubens Gomes de. Parecer sobre o imposto de indústrias e profissões. In: *Imposto de indústrias e profissões: razões e pareceres*. Porto Alegre: Globo, 1957. p. 228-229.
22. A base de cálculo, segundo ensina Paulo de Barros Carvalho, tem uma triplíce função: mede as proporções reais do fato (função mensuradora); compõe a específica determinação da dívida (função objetiva); e posta em comparação com o critério material da hipótese, é capaz de confirmá-lo, infirmá-lo ou afirmar aquilo que consta no texto da lei, de modo obscuro (função comparativa). Sobre o tema, cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 329.

Com efeito, sabe-se que, ao contrário dos ajustes obrigatórios ao preço do produto importado, que são de aplicação direta na forma do art. 8.1, a inclusão dos elementos de valoração previstos no art. 8.2 dependem de previsão específica na legislação de cada país:

“Artigo 8

[...]

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”.

A AVA, como se vê, estabelece apenas que, *ao elaborar sua legislação, cada Membro deverá prever a inclusão ou a exclusão*. Dito de outro modo, não há uma inclusão automática, como ressalta Antenori Trevisan Neto:

“Nos termos do dispositivo mencionado, os Países-Membros têm a faculdade de determinar, quando da adaptação de suas respectivas legislações ao Acordo, a inclusão ou não ao valor da transação dos custos de *transporte e seguro*, assim como os *gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio associados ao transporte de mercadorias importadas até o porto ou local de importação*”<sup>23</sup>.

Trata-se de uma exceção ao objetivo de uniformidade do acordo. Mas que foi mantida porque as partes não encontram um consenso na escolha entre os modelos europeu e estadunidense, esse que, ao contrário do primeiro, adotava o preço FOB (“Free on Board”) como base de cálculo dos tributos aduaneiros<sup>24</sup>.

Assim, atualmente, países como Austrália, Canadá e os Estados Unidos da América do Norte excluem os custos de frete e de seguro da base de cálculo do imposto de importação<sup>25</sup>, adotando a chamada valoração aduaneira “livre a bordo” (FOB). Essa exclusão favorece o produtor local que importa matérias-primas e produtos intermediários, em especial “commodities” minerais e derivados de petróleo, que têm parcela significativa do seu custo de aquisição dependente do frete internacional.

23. TREVISAN NETO, *op. cit.*, p. 185.

24. MARSILLA, Santiago Ibáñez. Valor en aduana. In: MARSILLA, Santiago Ibáñez; YEBRA, Felipe Moreno. *Derecho aduanero*. Bogotá: Universidad del Rosario – Tirant lo Blanch, 2020. Tomo II. p. 212- 213.

25. PIKE, Damon V.; FRIEDMAN, Lawrence M. *Customs law*. Durham: Carolina Academic Press, versão “Kindle”, 2012. p. 4665, nota 3.

No Brasil, a inclusão dos elementos de valoração do art. 8.2 do AVA foi determinada pelo art. 4º da IN SRF 327/2003 e, posteriormente, pelo art. 77 do Decreto 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro), na redação do Decreto 7.213/2010:

“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 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto 1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7º, aprovado pela Decisão CMC 13, de 2007, internalizada pelo Decreto 6.870, de 4 de junho de 2009): (Redação dada pelo Decreto 7.213, de 2010).

I – 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;

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; e

III – o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II”.

Até o presente momento, não foi editada uma lei formal prevendo a inclusão dos ajustes do art. 8.2 do AVA no valor aduaneiro, o que não atende aos ditames constitucionais. Afinal, como se sabe, no sistema de repartição de poderes vigente no país, não é admitida a edição de regulamentos autônomos<sup>26</sup>. Esses, de acordo com os arts. 5º, II<sup>27</sup>, 84, IV<sup>28</sup>, da Constituição e o art. 25, I, do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias (ADCT)<sup>29</sup>, são subordinados e dependentes de lei. Não podem criar, modificar ou extin-

26. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 220; MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 220; XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 18: “A exigência de ‘reserva absoluta’ transforma a lei tributária em *lex stricta* (princípio da estrita legalidade), que fornece não apenas o fim, mas também o conteúdo da decisão do caso concreto, o qual se obtém por mera dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato na norma, independentemente de qualquer valoração pessoal”.

27. “Art. 5º. [...]”

II – ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;”

28. “Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

IV – sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir decretos e regulamentos para sua fiel execução;”

29. “Art. 25. Ficam revogados, a partir de cento e oitenta dias da promulgação da Constituição, sujeito este prazo a prorrogação por lei, todos os dispositivos legais que atribuam ou deleguem a órgão do Poder Executivo competência assinalada pela Constituição ao Congresso Nacional, especialmente no que tange a:

I – ação normativa;”

guir direitos e obrigações, notadamente em matéria tributária, que é regida pelo princípio da estrita legalidade (CF, art. 150, I<sup>30</sup>).

Destarte, segundo ensina Pontes de Miranda, os decretos do Poder Executivo não podem criar, modificar ou extinguir direitos e obrigações:

“Se o regulamento cria direitos ou obrigações novas, estanhos à lei, ou faz reviver direitos, deveres, pretensões, obrigações, ações ou exceções, que a lei apagou, é inconstitucional. Por exemplo: se faz exemplificativo o que é taxativo, ou vice-versa. Tampouco pode ele limitar, ou ampliar direitos, deveres, pretensões, obrigações ou exceções à proibição, salvo se estão implícitas. Nem ordenar o que a lei não ordena [...] Sempre que no regulamento se insere o que se afasta, para mais ou para menos, da lei, é nulo, por ser contrária à lei a regra jurídica que se tentou embutir no sistema jurídico”<sup>31</sup>.

Parte da doutrina sustenta que a opção pela inclusão dos ajustes na base de cálculo teria sido autorizada pelo Decreto 92.930/1986, que, antes da Constituição Federal de 1988, poderia dispor de forma autônoma sobre a base de cálculo do imposto de importação. Nesse sentido, Leonardo Correia Lima Macedo ressalta que:

“A opção feita pelo Brasil para a inclusão do frete e do seguro no valor aduaneiro encontra-se expressa no Decreto 92.930, de 16 de julho de 1986. [...]”

A inclusão dos elementos acima referidos no valor aduaneiro, conforme dispõe o parágrafo 2 do artigo 8 do AVA, tanto na letra do acordo assinado na Rodada Tóquio do Gatt em 1979, como no texto assinado na Rodada Uruguai, em 1994, depende de que cada Membro, ao elaborar a sua legislação, preveja a inclusão ou a exclusão dos mesmos, no todo ou em parte.

Durante a vigência do AVA-1979, e até a promulgação da Constituição Federal de 1988, tinha o Poder Executivo autorização legal para ‘alterar alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e do comércio exterior’, segundo o que dispõe o *caput* do artigo 21 da Lei 5.172/66, o CTN. Naquele período tal alteração podia ser realizada por meio de Decreto do Poder Executivo.

Nesse contexto legal e constitucional, surge o Decreto 92.930/86, que, tendo por base o Decreto Legislativo 9, de 8 de maio de 1981, que aprovou o AVA-1979, promulga o referido acordo, dando-lhe publicidade e eficácia (e vigência a partir de 23 de julho de 1986), em cujo artigo 2º o Poder Executivo disciplina a matéria aqui analisada, inclusive na base de cálculo do I.I. os elementos referidos”<sup>32</sup>.

30. “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;”

31. PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.º 1 de 1969*. 2. ed. São Paulo: RT, 1970. t. III. p. 316.

32. MACEDO, Leonardo Correia Lima. *Direito tributário no comércio internacional*. São Paulo: Lex, 2005. p. 73-74.

Essa interpretação, contudo, não pode ser acolhida. Em primeiro lugar, porque não há nem nunca houve um AVA-1979. O ato internacional sobre valoração aduaneira celebrado no ano de 1979 foi o Código de Valoração Aduaneira (CVA), decorrente da Rodada Tóquio. Dentro da terminologia técnico-normativa, a sigla AVA é utilizada para designar o Acordo de Valoração Aduaneira, resultante da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais de 1994. Em segundo lugar, o art. 21 do Código Tributário Nacional<sup>33</sup> tem redação semelhante à do art. 22, I, § 2º, da Constituição Federal de 1967, na redação originária<sup>34</sup> e na decorrente da Emenda Constitucional 01/1969<sup>35</sup>. Nenhum desses dispositivos autoriza a edição de decretos autônomos, porquanto subordinam o exercício da competência para “alterar” a base de cálculo do imposto de importação “nas condições e nos limites estabelecidos em lei”. Não se trata, assim, de exceção ao princípio da estrita legalidade, a exemplo da faculdade prevista no art. 153, § 1º, da Constituição Federal de 1988<sup>36</sup>. Logo, na falta de lei em sentido formal, o decreto não poderia disciplinar a matéria de forma autônoma<sup>37</sup>.

Ademais, como se sabe, os decretos são os instrumentos de veiculação de atos privativos do Presidente da República no exercício da competência prevista no art. 84 da Constituição Federal. Há, assim, decretos de nomeação (inciso I), de indulto (inciso XII) e regulamentares, que são os editados para os fins previstos no inciso IV. Também há decretos de promulgação de tratados e acordos internacionais aprovados pelo Congresso Nacional. Esse é o caso do Decreto 92.930/1986, que visa a promulgar “[...] o

---

33. “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”.

34. “Art. 22. Compete à União decretar impostos sobre:

I – importação de produtos estrangeiros;

[...]

§ 2º – É facultado ao Poder Executivo, nas condições e limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo dos impostos a que se referem os n.ºs I, II e VI, a fim de ajustá-los aos objetivos da política Cambial e de comércio exterior, ou de política monetária”.

35. “Art. 21. Compete à União instituir impôsto sôbre:

I – importação de produtos estrangeiros, facultado ao Poder Executivo, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar-lhe as alíquotas ou as bases de cálculo;”

36. “Art. 153. [...] § 1º É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.”

37. “Alterar, como é cediço, pressupõe algo preexistente. Só se altera o que já está posto. No caso, só se alteram as alíquotas dentro dos limites e condições que a lei previamente traçou. Se a lei não estabelecer limites mínimo e máximo para as alíquotas, o Executivo nada poderá fazer, neste particular.” CARRAZZA, Roque. *Curso...*, *op. cit.*, p. 259. O autor refere-se à alíquota do imposto, porque o art. 153, § 1º, ao contrário do art. 22, I, § 2º, da Constituição de 1967, autoriza apenas a alteração da alíquota. Porém, as lições são perfeitamente aplicáveis, porque em ambos os textos a competência para “alterar” deve ser exercida “nas condições e nos limites estabelecidos em lei”.



Acordo sobre a Implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (Código de Valoração Aduaneira) e seu Protocolo Adicional”. Não se trata, portanto, de um decreto regulamentar, mas um decreto de promulgação de um acordo internacional específico. Entre ambos, há uma relação de interdependência, de sorte que a revogação de um implica a do outro<sup>38</sup>. Logo, na medida em que o CVA foi revogado em bloco pelo AVA, não tem qualquer cabimento sustentar a existência de uma relação de continuidade entre o Decreto 92.930/1986, a IN SRF 327/2003 e o Decreto 6.759/2009 (RA/2009)<sup>39</sup>.

Na verdade, a sucessão de atos normativos e o conteúdo dos respectivos atos de incorporação ao direito interno denotam um silêncio eloquente do Congresso Nacional. Em um primeiro momento, ao decidir sobre a incorporação do acordo internacional anterior (CVA-1979), o Poder Legislativo definiu expressamente pela inclusão do frete, do seguro e das despesas de operação da carga na base de cálculo do imposto. Posteriormente, ao deliberar sobre essa mesma matéria em face do acordo internacional substitutivo do primeiro (AVA-1994), o Congresso Nacional nada disse sobre a inclusão, evidenciando uma decisão inequívoca pela exclusão das despesas do art. 8.2 na base de cálculo.

Com efeito, repetindo a lição de Kelsen transcrita no item anterior, é “supérfluo proibir qualquer coisa a um órgão do Estado, pois basta não autorizá-lo a fazê-la”<sup>40</sup>. Assim, no Estado Democrático de Direito, é a existência de normas de competência

---

38. Efeito semelhante ocorre com a declaração de inconstitucionalidade de uma lei que, por *arrastamento*, também implica a invalidação do respectivo regulamento. A propósito, cf.: “INCONSTITUCIONALIDADE. Ação Direta. Lei 2.749, de 23 de junho de 1997, do Estado do Rio de Janeiro, e Decreto Regulamentar 23.591, de 13 de outubro de 1997. Revista íntima em funcionários de estabelecimentos industriais, comerciais e de serviços com sede ou filiais no Estado. Proibição. Matéria concernente a relações de trabalho. Usurpação de competência privativa da União. Ofensa aos arts. 21, XXIV, e 22, I, da CF. Vício formal caracterizado. Ação julgada procedente. Inconstitucionalidade por arrastamento, ou consequência lógico-jurídica, do decreto regulamentar. É inconstitucional norma do Estado ou do Distrito Federal que disponha sobre proibição de revista íntima em empregados de estabelecimentos situados no respectivo território”. (STF, T. Pleno, ADI 2.947, Rel. Min. Cezar Peluso, DJe-168 de 10.09.2010).

39. Há uma revogação em bloco – também denominada revogação total ou de sistema – sempre que o novel ato normativo discipline a integralidade da matéria do diploma legal anterior. Afinal, se o propósito da codificação é justamente a unificação legislativa, esta restaria totalmente frustrada com a coexistência de dois ou mais códigos sobre a mesma matéria, ainda que não conflitantes. Assim, é princípio geral do direito que a lei nova implica a revogação da anterior sempre que disciplinar a totalidade da matéria por ela regulada. Sobre o tema, cf. estudo de Luís Roberto Barroso, que discorre sobre a relação intertemporal entre textos constitucionais, diferenciando a revogação global ou de sistema da revogação *stricto sensu* ou norma à norma. (BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996. p. 54-59).

40. KELSEN, Hans. *Teoría general del derecho y del Estado*. México: UNAM, 1959. p. 277: “[...] es superfluo prohibir cualquier cosa a un órgano del Estado, pues basta con non autorizarlo a hacerla”.

autorizadoras – e não a falta de preceitos proibitivos – que legitima a atuação do legislador. Logo, o silêncio do Congresso implica a ausência de autorização ou, dito de outro modo, a proibição para a inclusão dos gastos na base de cálculo dos tributos incidentes na importação.

Essas são as regras que, em qualquer regime democrático, presidem o balanço e a distribuição de competências entre os Poderes Legislativo e Executivo. Não é diferente no direito brasileiro (CF, art. 5º, II, 85, IV; ADCT, art. 25, I). A Receita Federal – como órgão de execução das decisões legislativas – está subordinada ao princípio da estrita legalidade (CF, art. 150, I). Deve, portanto, agir dentro da estrita legalidade administrativa, o que, segundo ensina Celso Antônio Bandeira de Mello, demanda não apenas a “ausência de oposição à lei, mas pressupõe autorização dela, como condição da ação”<sup>41</sup>.

Em 2007, com a Decisão CMC 13, internalizada pelo Decreto 6.870, de 04 de junho de 2009, foi realizada uma tentativa de convalidação da cobrança. Entretanto, este ato executivo emanado de técnicos aduaneiros do Mercosul também é carente de representatividade e de legitimação constitucional, apresentando a mesma eficácia hierárquica de seu ato introdutor na ordem jurídica nacional: o Decreto.

Dessa forma, não há amparo constitucional para a inclusão de qualquer dos elementos de valoração do art. 8.2 do AVA – inclusive a capatazia interna, a *THC* ou a *DTHC* – na base de cálculo dos tributos incidentes na importação. Essa questão, embora ainda não tenha sido suficientemente considerada pela jurisprudência, também deverá ser examinada pelo STF ao julgar a constitucionalidade do art. 4º, § 3º, da IN SRF 327/2003.

## 5. CONCLUSÕES

Embora o STJ tenha declarado a compatibilidade do art. 4º, § 3º, da IN SRF 327/2003 com o art. 8.2. do AVA (REsp nº 1.799.306/RS, 1.799.308/SC e 1.799.309/PR – Tema nº 1014), o desate da questão ainda dependerá de decisão do STF, porque, como decidiu a Plenário da Corte no RE nº 559.937, o conceito de valor aduaneiro no direito brasileiro tem natureza constitucional. Nesse exame, o Supremo Tribunal Federal também deverá considerar a própria compatibilidade do art. 4º, § 3º, da IN SRF 327/2003 e do art. 77 do RA com os arts. 5º, II, 84, IV, e 150, I, da Constituição e com o art. 25, I, do ADCT, já que não foi editada qualquer lei formal autorizando a inclusão das despesas do art. 8.2 do AVA no valor aduaneiro.

Por fim, não há nenhuma ambiguidade ou sentido inclusivo no art. 8.2 do AVA. As despesas que podem ser incluídas na base de cálculo são os gastos precedentes e intermediários à introdução da mercadoria no território aduaneiro, isto é, os gastos de carga, de descarga e de manuseio em portos ou aeroportos estrangeiros, seja na origem ou em escalas internacionais. Em outros termos, só há autorização no AVA para a inclusão dos

41. BANDEIRA DE MELLO, *op. cit.*, p. 36.

gastos incorridos até (no sentido de “to” ou “into”, e não “even”) o porto de destino, o que não compreende a capatazia interna, a THC ou a DTHC no porto de destino.

## 6. REFERÊNCIAS

- ARMELLA, Sara. *Diritto doganale dell'Unione europea*. Milão: Egea, 2017.
- BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição: fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- BASALDÚA, Ricardo Xavier. *Tributos al comercio exterior*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 2011.
- BUSCHAMANN, Marcus Vinicius. As contribuições para o PIS-importação e para a Cofins-importação e o conceito constitucional de valor aduaneiro. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 111, p. 93-99, dez. 2004.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- CARVALHO, Marcelo Pimentel de. *Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraude*. São Paulo: Aduaneiras, 2007.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.
- DE DEO, Vincenzo. Valore in dogana delle merci. In: MARRELLA, Fabrizio; MAROTTA, Pasquale. *Codice doganale dell'Unione Europea commentato*. Milão: Giuffrè, 2019.
- KELSEN, Hans. *Teoría general del derecho y del Estado*. México: UNAM, 1959.
- LYONS, Timothy. *EC Customs law*. 2. ed. Nova York: Oxford University Press, 2010.
- MACEDO, Leonardo Correia Lima. *Direito tributário no comércio internacional*. São Paulo: Lex, 2005.
- MARSILLA, Santiago Ibáñez. Valor en aduana. In: MARSILLA, Santiago Ibáñez; YEBRA, Felipe Moreno. *Derecho aduanero*. Bogotá: Universidad del Rosario – Tirant lo Blanch, 2020. Tomo II.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- PIKE, Damon V.; FRIEDMAN, Lawrence M. *Customs law*. Durham: Carolina Academic Press, versão “Kindle”, 2012.
- PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967 com a Emenda n.º 1 de 1969*. 2. ed. São Paulo: RT, 1970. t. III.
- SANTI, Eurico Marcos Dinis de; PEIXOTO, Daniel Monteiro Peixoto. PIS e Cofins na importação, competência: entre regras e princípios. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 121, p. 34-54, out. 2005.

- SANTI, Eurico Marcos Diniz de; PEIXOTO, Daniel Monteiro Peixoto. Aspectos controvertidos do PIS/Pasep e da Cofins incidentes na importação. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurélio; MOSQUERA, Roberto Quiroga (Coords.). *Tributação do setor comercial*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- SEHN, Solon. *Imposto de Importação*. São Paulo: Noeses, 2016.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Parecer sobre o imposto de indústrias e profissões. In: *Imposto de indústrias e profissões: razões e pareceres*. Porto Alegre: Globo, 1957.
- TÔRRES, Heleno Taveira. Base de cálculo do imposto de importação e o acordo de valoração aduaneira. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- TREVISAN NETO, Antenori. *Aplicação do acordo sobre valoração aduaneira no Brasil*. São Paulo: Aduaneiras, 2010.
- XAVIER, Alberto. *Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001.
- ZOZAYA, Francisco Pelechá. *Fiscalidad sobre el comercio exterior: el derecho aduanero tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2009.

#### PESQUISAS DO EDITORIAL

##### Veja também Doutrina relacionada ao tema

- A base de cálculo do imposto de importação e as despesas realizadas no território nacional, de Hugo de Brito Machado – *RTrib* 128/203-209 (DTR\2016\18518).

##### Veja também Jurisprudência relacionada ao tema

- Conteúdo Exclusivo Web: JRP\2020\1503397, JRP\2020\844707 e JRP\2017\1781258.