



**THYAGO HENRIQUE PESSOA DA SILVA BEZERRA**

**A INCLUSÃO DAS DESPESAS DE CAPATAZIA NA BASE DE  
CÁLCULO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO APÓS A  
PUBLICAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 327/2003 PELA  
SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – SRF**

**PROFESSORA ORIENTADORA: ERICA OLIVEIRA CAVALCANTI  
SCHUMACHER**

**JABOATÃO DOS GUARARAPES/PE  
2023.2**

# A INCLUSÃO DAS DESPESAS DE CAPATAZIA NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO APÓS A PUBLICAÇÃO DA INSTRUÇÃO NORMATIVA N.º 327/2003 PELA SECRETARIA DA RECEITA FEDERAL – SRF

Thyago Henrique Pessoa da Silva Bezerra<sup>1</sup>

## RESUMO

O presente artigo científico tem como objetivo analisar, a partir de uma abordagem metodológica qualitativa e quantitativa, a legalidade da inclusão das despesas de capatazia na base de cálculo do imposto de importação - II, após a publicação da Instrução Normativa n.º 327/2003 pela Secretaria da Receita Federal (SRF). A justificativa para o presente trabalho está no fato de que a inclusão da capatazia na base de cálculo do II, após a publicação da referida norma, continua sendo objeto de discussões no âmbito do direito tributário, gerando controvérsias sobre a sua legalidade e aplicação, em especial após o julgamento do Tema 881 pelo Supremo Tribunal Federal no dia 10 de fevereiro de 2023. Nesse sentido, este artigo apresenta uma visão crítica e fundamentada sobre a matéria, contribuindo para o entendimento do sistema tributário brasileiro. Para atingir o objetivo alcançado, foram feitas abordagens na legislação, jurisprudência e doutrina, a fim de verificar a aplicação prática e comprovar a ilegalidade de incidência da Capatazia no tributo em comento, bem como analisar fragilidade gerada após a repercussão geral do julgamento do Tema 881. Resultados obtidos sugerem que a majoração do II pela inclusão da Capatazia gerou uma maior onerosidade ao contribuinte, causada pela ilegalidade gerada pela publicação da IN, bem como restará cristalino que a legislação e a doutrina são convergentes ao entender que tal fato criou de uma situação de fragilidade para o agente passivo do sistema tributário brasileiro, principalmente através da recente decisão do Superior Tribunal de Justiça.

**Palavras-Chave:** Fragilidade Normas Tributárias. Legalidade Tributária. Sistema Tributário Brasileiro. Supremo Tribunal Federal. Tema 881.

## ABSTRACT

This scientific article has the objective to analyze, from a qualitative and quantitative methodological approach, the legality of the inclusion of Capatazia expenses in the basis for calculating the import tax (*Imposto de Importação*), after the publication of the Normative Instruction n. 327/2003 by the Federal Revenue Service (*Secretaria da Receita Federal - SRF*). The relevance for this study, lies in the fact that the inclusion of foreman expenses in the calculation basis of the II, even after the publication of the referred rule, continues to be the subject of doctrinal and jurisprudential discussions, generating controversies about its legality and application practice, especially after the judgment of Theme 881 by the Federal Supreme Court of Brazil, on February 10, 2023. In this sense, the present study presents a critical and reasoned view of the matter, contributing to the understanding and improvement of the Brazilian tax system. In order

---

<sup>1</sup> Graduando em Direito pelo Centro Universitário dos Guararapes (UniFG/PE)

to have its objective achieved, approaches were made in the legislation, jurisprudence, and doctrine applicable to the subject, in order to verify its practical application and prove the illegality of incidence of the Capatazia in the tribute previously mentioned, as well as the fragility to which the Theme was left of this Article after the general repercussions of the aforementioned decision. The results obtained suggest that the increase in the Import Duty through the inclusion of the Capatazia Tax generated an excessive burden caused by the illegality committed through the publication of a Normative Instruction, as if it were a complementary law, by the Federal Revenue Service of Brazil. It is also clear that the legislation and the doctrine do converge in the sense of understanding the creation of a situation of fragility for the passive agent of the Brazilian tax system, especially through the recent decision of the Superior Court of Justice.

**Keywords:** Federal Supreme Court of Brazil. Fragility Brazilian Tax Rules. Tax Legality. Controversy. Theme 881.

## INTRODUÇÃO

Este artigo científico tem como objetivo analisar a legalidade da inclusão das despesas de capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação, conforme determinação feita em 2003 pela Instrução Normativa nº 327 da Secretaria da Receita Federal, e que permaneceu vigente até a publicação do Decreto nº 11.090 no ano de 2022. A hipótese do presente estudo é de que a exigência fazendária causou uma situação de insegurança jurídica ao contribuinte, e ao direito tributário, visto que a referida instrução normativa foi utilizada pela Fazenda Nacional como se Lei ordinária fosse, o que resultou no aumento da carga tributária para o contribuinte durante o período compreendido entre 09 de maio de 2003 e 07 de junho de 2022, bem como, em conjunto com o agravante do recente julgado do STF (Tema 881), tais situações resultam em uma clara situação de insegurança para o contribuinte do sistema tributário brasileiro.

O presente artigo aborda o que é descrito na legislação como fato gerador do Imposto de Importação, bem como a sua base de cálculo, que deve ser apurada em consonância com as normas dispostas no Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT. Isto é porque, até a publicação do Decreto nº 11.090/2022, a Instrução Normativa nº 327/2003 determinava a inclusão da capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação, o que resultou em um aumento na carga tributária para o contribuinte do II durante um período de aproximadamente 19 anos, além de uma insegurança jurídica incalculável para o direito tributário brasileiro.

Nesse sentido, o objetivo geral deste artigo é mostrar a fragilidade do sistema tributário brasileiro, através da ótica específica da discussão da inclusão da despesa de capatazia na base de cálculo do imposto de importação, após a publicação da IN

327/2003, até a publicação do Decreto nº 11.090/2022, e ainda analisando o novo entendimento do Supremo Tribunal Federal. Para isso, este escrito subdivide-se nos seguintes objetivos específicos: (1) Analisar a legalidade da inclusão das despesas de capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação, tendo como embasamento o Princípio da Legalidade Tributária, observando o atendimento dos requisitos necessários para a majoração de tributos; (2) Observar, através do Corte Temporal previsto na redação dada pelo Artigo 19 do Código Tributário Nacional – CTN, que determinou a criação do Imposto de Importação, quais valores devem ser incluídos na base de cálculo do referido imposto, e se as despesas de Capatazia deveriam ser incluídas nesta base de cálculo, investigando a existência ou não de segurança jurídica e legalidade acerca da inclusão em comento; e (3) Discorrer sobre o cenário atual jurídico-tributário, no que se refere a inclusão da Capatazia no Imposto de Importação, após a publicação do Decreto nº 11.090/2022, que modificou o artigo 77 do Decreto n.º 6.759, publicado em 5 de fevereiro de 2009 – Regulamento Aduaneiro, em conjunto com o recente julgado do Supremo Tribunal Federal, qual seja o Tema 881, de repercussão geral, que modificou o entendimento temporal de decisões transitadas em julgado, causando um cenário de ainda maior instabilidade em todo o ordenamento jurídico brasileiro, mas principalmente pra o direito tributário.

O presente artigo abordará ainda, a importância da discussão sobre o tema para o entendimento sobre a situação atual do sistema tributário brasileiro, bem como as dificuldades apresentadas pela não observância por parte da Receita Federal do Brasil, do Princípio da Legalidade Tributária, e dos requisitos necessários para a majoração ou implantação de tributos.

Devido às características de investigação exploratória e descritiva, este projeto utilizou como base para o seu desenvolvimento, tanto o método qualitativo quanto quantitativo, e ainda, foi realizada uma busca bibliográfica através de obras do direito tributário, bem como do comércio exterior, além de legislações, estudos doutrinários e publicações nacionais relacionadas ao tema, visando buscar uma maior amplitude da discussão.

Os dados utilizados para o desenvolvimento deste trabalho foram obtidos de maneira direta, tendo em vista que tais informações foram adquiridas diretamente de legislações, posicionamentos doutrinários encontrados em livros e websites, bem como decisões proferidas por tribunais diversos.

A primeira seção desse artigo procurará analisar, à ótica dos princípios do direito tributário brasileiro, com maior enfoque no princípio da legalidade, e ainda buscando como base as legislações que tratam ou trataram sobre o tema, além de doutrinas tributárias, buscando discorrer sobre quais são as peculiaridades que deveriam ter sido observadas para a determinação de inclusão da Capatazia na base de cálculo do II, bem como destringirá não só a afronta ao princípio da legalidade que foi cometido pela Receita Federal do Brasil ao legislar através de Instrução Normativa, como também a inconstitucionalidade da disposição em face dos agentes passivos tributários brasileiros.

A segunda seção tratará de uma análise descritiva acerca do corte temporal tratado no código legislativo que rege o Imposto de Importação, qual seja a redação do Artigo 19 do Código Tributário Nacional – CTN, bem como abordará a questão de uma maneira mais crítica sobre a própria redação do Código, e à luz do tratado internacional assinado pelo Brasil, qual seja o AVA-GATT, que dispõe sobre a maneira correta que deveria ser calculado o Imposto de Importação, fazendo uma ligação com o entendimento do que seria a delimitação do território brasileiro pela Marinha do Brasil, e ainda, deliberará sobre quais deveriam ter sido os aspectos levados em conta na hora de cálculo da tributação, investigando a partir deste viés, a existência da insegurança jurídica no âmbito do direito tributário brasileiro.

Ao final, a terceira seção do presente instrumento científico buscará analisar o cenário atual da questão trazida pelo artigo, principalmente no que se refere a situação criada pelo Decreto n.º 11.090/2022, que modificou a dita Instrução Normativa de 2003, para dispor sobre a retirada das despesas de Capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação, bem como as decisões do STJ até a publicação do Decreto supramencionado, que iam em desconformidade ao entendimento do legislador, buscando ligar esse suposto cenário de insegurança com o recente julgamento do Tema 881 por parte do Supremo Tribunal Federal, que dispôs sobre a possibilidade de retroatividade das decisões transitadas em julgado no âmbito do direito tributário, e a responsabilidade retroativa do contribuinte em casos desfavoráveis.

Por fim, resultados obtidos sugerem que, o posicionamento da RFB durante anos de aumento da carga tributária para os Contribuintes, do Superior Tribunal de Justiça ao ser conivente com a aplicabilidade de uma base de cálculo mais onerosa do que a legislação deveria permitir, bem como do STF ao julgar o Tema 881 de maneira totalmente desfavorável ao contribuinte e sem qualquer observância ao cenário de completo manicômio tributário que iria causar tal decisão, fazem com que o Decreto publicado em

2022 apenas sirva como alento temporário para o contribuinte do Imposto de Importação, que nesse caso pode ser interpretado e visto como um contribuinte do sistema tributário brasileiro, tendo em vista que a o agente passivo permanecerá à mercê da fragilidade do sistema tributário brasileiro e da ausência de convergência entre os poderes.

## **1. DA ANÁLISE DA LEGALIDADE DA INCLUSÃO DAS DESPESAS DE CAPATAZIA NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.**

A Constituição Federal de 1988, previu dentre os direitos e garantias fundamentais, que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer qualquer coisa, senão em virtude de lei (BRASIL, 1988). Ainda nesse pressuposto, o art. 150, inc. I, da mesma carta magna determina que, sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte em qualquer instrumento legislativo, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, redação esta que foi prerrogativa para o entendimento do que viria a se caracterizar como Princípio da Legalidade Tributária, este que determina em síntese, que a instituição ou majoração do tributo não se deve dar apenas com base na Lei, isto é, regulado e detalhado através Decreto, e muito menos Instrução Normativa administrativa, mas sim por Lei em sentido estrito, sendo Ordinária ou Complementar a ser publicada pelo Estado.

Sobre a necessidade de observação do princípio da legalidade para a instituir, majorar e cobrar tributos, é unânime a doutrina tributária acerca do tema, como podemos observar o entendimento de Pietro Vargas citado por Carraza (2014, p.298-299) que aponta que a tributação encontra os seguintes limites:

[...] I – a reserva de lei: o tributo só pode ser criado por meio de lei. É princípio fundamental que nenhuma exação pode ser exigida sem a autorização do Poder Legislativo (*no taxation without representation*); II – a disciplina de lei: não basta que uma lei preveja a exigência de um tributo, mas, pelo contrário, deve determinar seus elementos fundamentais, vinculando a atuação da Fazenda Pública e circunscrevendo, ao máximo, o âmbito de discricionariedade do agente administrativo; III – os direitos que a Constituição garante: a tributação, ainda que se perfaça com supedâneo na lei, não pode contrastar com os direitos constitucionalmente assegurados [...]

Nesse sentido também, Sabaag (2014, p. 600) acentua o seguinte:

[...] A lei ordinária, necessariamente minuciosa, rege a conduta da Administração na tomada de decisão, de modo que o conteúdo decisório seja alcançado por simples dedução da própria lei, no bojo da mera subsunção do fato à norma, despidendo-se de critérios pessoais de valoração [...]

Ocorre que, indo de encontro ao que foi exposto acerca do Princípio da Legalidade, o fundamento para inclusão, pela Receita Federal, da “Capatazia” era até o ano de 2022 a Instrução Normativa SRF nº 327/2003, na qual com base em seu Artigo 4º, inciso II, §3º, fazem integrar as despesas de descarga e manuseio da mercadoria após a chegada no porto no valor aduaneiro e, como consequência, faziam majorar a base de cálculo do Imposto de Importação:

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

III - o custo do seguro das mercadorias durante as operações referidas nos incisos I e II.

[...]

§ 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.

Percebe-se, de pronto, que a diferença entre o disposto pela carta magna, e a Instrução publicada pela Receita Federal do Brasil diferem de maneira longitudinal, já que a ausência de observância do princípio exaustivamente detalhado neste artigo não foi observada pela autoridade tributária nacional, resultando em uma situação de insegurança e penalização jurídica do contribuinte do Imposto de Importação pelo período de aproximadamente 19 anos.

Ainda nesse sentido, o agente passivo do tributo teve que escolher durante um período de aproximadamente duas décadas, entre obedecer a determinação da entidade que deveria regular tributos e fiscalizar as normas tributárias, ou questionar judicialmente as medidas arbitrárias e equivocadas tomadas pela Receita Federal, sendo submetido ao poder de polícia conferido aos auditores fiscais, e permanecendo à mercê de retaliações administrativas, como por exemplo o confisco de mercadorias, e a apreensão (ilegal) desses bens.

A doutrina de Luís Eduardo Schoueri faz uma comparação entre o texto do art. 5º, II, com o texto do art. 150, I, ambos da Constituição Federal, e que preveem a necessidade de legislação para regular e determinar a majoração de um tributo previsto em outra lei, e percebe ao final que o constituinte não foi redundante quando tratou da matéria tributária, pois se, em geral, um comportamento será exigido “em virtude” de uma lei, nas questões tributárias tem-se a exigência de a obrigação estar prevista na própria lei (SCHOUERI, 2017).

Adentrando mais afundo ao tema, têm-se que o Imposto de Importação, tem por base de cálculo, de acordo com o inciso II do Art. 2º Decreto-Lei nº 37/1966 (CTN) o “Valor Aduaneiro”, assim entendido como o valor da mercadoria somado à todas as custas até (preposição de limitação no espaço) a chegada no porto ou aeroporto:

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.

Sendo assim, observando de perto o tema do ponto de vista da legalidade tributária, a determinação da base de cálculo deve respeitar o Acordo de Valoração Aduaneiro (AVA), mediante procedimento do GATT, uma vez que o Brasil é um dos signatários do acordo. Com efeito, o art. 8º do AVA-GATT dispõe que na determinação do valor aduaneiro serão acrescidos os gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, mas tão somente aqueles realizados até o porto ou local de importação, sendo que nenhum acréscimo será feito ao valor aduaneiro, se não estiver previsto no supracitado artigo, vejamos:

Artigo VIII

[...]

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 [...]

Importante ressaltar que as normas desse referido Tratado Internacional são aplicáveis e prevalecem na nossa Legislação Tributária interna nos exatos termos dos arts. 5º, §2º da CF/88, 96 e 98 do Código Tributário Nacional. Portanto, comprova-se que o caso da Instrução Normativa nº 327/2003 é de violação ao princípio da legalidade tributária, segundo o qual a base de cálculo do tributo constitui elemento de reserva legal, somente podendo ser fixada por lei em sentido formal, e não através de publicação de normativa administrativa.

Ainda sobre o tema, na lição de Hely Lopes Meirelles (1978, pág. 153), o doutrinador entende que as instruções normativas são “atos ordinatórios” – que têm por fundamento o poder hierárquico:

“[...] só atuam no âmbito interno das repartições e só alcançam os servidores hierárquicos à chefia que os expediu. Não obrigam aos particulares, nem aos funcionários subordinados a outras chefias. São atos inferiores à lei, ao decreto, ao regulamento e ao regimento. Não criam, normalmente, direitos ou obrigações para os administradores, mas geram deveres e prerrogativas para os agentes administrativos a que se dirigem”.

Com isso, observamos que não apenas temos um ato praticado pela Receita Federal do Brasil que fere um dos princípios norteadores do Direito Tributário brasileiro, mas tal ação contínua foi realizada através de ato ordinatório, que na realidade, também de acordo com o Juiz Federal do TRF 1, Renato Borelli são aqueles que visam orientar e disciplinar a conduta destes e o funcionamento dos órgãos públicos de um modo geral, não devendo em momento algum disciplinar, e até legislar sobre um aumento de carga tributária, ou impor qual deveria ser a base de cálculo de qualquer tributo (2006, Pág. 3-4).

Observando a legislação e a doutrina aplicáveis à presente discussão, não poderia, então, um ato da Administração Tributária – Instrução Normativa, que consiste em ato normativo expedido com objetivo de disciplinar a execução de lei, modificar o conceito de valor aduaneiro já consagrado na legislação, para incluir valores que lhe são alheios e, com isso, aumentar a arrecadação, violando inclusive Tratado Internacional que prevalece em relação a legislação tributária interna.

Portanto, comprova-se que o caso da Instrução Normativa nº 327/2003 é de violação ao princípio constitucional da legalidade tributária, segundo o qual a base de cálculo do tributo constitui elemento de reserva legal, somente podendo ser fixada por lei em sentido formal, e não através de publicação de normativa administrativa.

## **2. DO CORTE TEMPORAL PREVISTO NO ARTIGO 19 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL – CTN E DA EXISTÊNCIA OU NÃO DE SEGURANÇA JURÍDICA E LEGALIDADE DA INCLUSÃO DA CAPATAZIA NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.**

Faz-se mister explicar a redação do Art. 19 do Código Tributário Nacional – CTN, que trata exclusivamente sobre o Imposto de Importação, para adentrar especificamente no corte temporal contido no exposto pela legislação. Nesse sentido, o Artigo 19 do CTN dispõe:

Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

Por sua vez, a capatazia abrange as despesas com os procedimentos de movimentação da carga nas instalações do porto, compreendendo: o recebimento, a conferência, o transporte interno, a abertura de volumes para a conferência aduaneira, a manipulação, a arrumação, a entrega, o carregamento e a descarga de embarcações, conforme pode-se observar no art. 40, § 1º, inc. I, da Lei nº 12.815/13 – Nova Lei dos Portos:

Art. 40. [...]

§ 1º Para os fins desta Lei, consideram-se:

I - capatazia: 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; [...]

Conforme anteriormente mencionado, observando que o Imposto de Importação também é regulado pelo Acordo GATT, este também pontua um importante corte temporal, mencionando que o valor aduaneiro é o conjunto dos custos e despesas tomados “até o porto”, conforme preconiza também a IN RFB nº 2090 (BRASIL, 2022), excluindo, por via de consequência, aquelas posteriores, como a “capatazia”, taxa referente ao serviço portuário de manuseio das mercadorias dentro do porto, ou seja, após sua chegada no porto.

Desse modo, o GATT propôs uma limitação temporal da inclusão dos custos até a chegada ao porto, isto é, a partir de então poderia se interpretar que não seriam mais computados os gastos para fins de Base de Cálculo do Imposto de Importação, por determinação em Tratado Internacional e em Decreto do Regulamento Aduaneiro, que de acordo com a Constituição Federal, deveriam ser considerados e tratados como se normas constitucionais fossem.

A insegurança jurídica surge justamente no passo em que a Instrução Normativa, que conforme observado no Item 1. deve ser considerada como um ato ordinatório de administração, parece ultrapassar o conteúdo legislativo para a instituição ou a majoração de tributos, ao determinar para o contribuinte qual deverá ser a base de calcula pela qual deverá ser calculado o referido imposto, sem observar o uso da preposição “até” em “até o porto”, conforme disciplinado no acordo GATT.

De acordo com o dicionário online da língua portuguesa “Dicio”, a preposição “até” indica o fim no espaço ou no tempo; que não se ultrapassa. Ou seja, a expressão linguística é utilizada com um caráter delimitativo, como um ponto final, e não qualquer coisa que se difira a isto.

Assim, ao posto que o AVA-GATT propôs a limitação temporal da inclusão dos custos até a chegada ao porto, isto é, a partir de então não seriam mais computados os gastos para fins de Base de Cálculo do Imposto de Importação por determinação em Tratado Internacional e em Decreto do Regulamento Aduaneiro, e isto não é somente uma interpretação comum, mas também baseada no detalhamento do que se põe a proposta da preposição na frase pela língua portuguesa.

Nesse sentido, tem-se que a revogada IN SRF nº 327/2003 vinha de encontro com o Acordo de Valoração Aduaneiro do GATT e ao Art. 77 do Decreto nº 6.759/2009

(Regulamento Aduaneiro), determinando a inclusão de custos tomados após a chegada das mercadorias no porto, e ainda, poderia inferir também que a referida Instrução violou diretamente o Artigo 8º do Acordo de Valoração Aduaneiro, já que o Brasil assinou o tratado de que nenhum valor seria acrescido sem que previsto no AVA-GATT.

A publicação do referido ato ordinatório foi, portanto, não apenas uma ilegalidade, ou maior, uma inconstitucionalidade cometida pela Receita Federal do Brasil, mas também pode ser interpretada como uma violação direta a um acordo internacional assinado pelo país, este que deveria ter, conforme detalhado anteriormente nesse artigo, poder de redação dada em lei ordinária. Nesse sentido é o posicionamento tomado pelo Supremo Tribunal Federal, desde o julgamento do Recurso Extraordinário 80.004, em 01 de junho de 1977:

CONVENÇÃO DE GENEBRA, LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CÂMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS - AVAL APOSTO A NOTA PROMISSÓRIA NÃO REGISTRADA NO PRAZO LEGAL - IMPOSSIBILIDADE DE SER O AVALISTA ACIONADO, MESMO PELAS VIAS ORDINÁRIAS. VALIDADE DO DECRETO-LEI Nº 427, DE 22.01.1969. EMBORA A CONVENÇÃO DE GENEBRA QUE PREVIU UMA LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CÂMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS TENHA APLICABILIDADE NO DIREITO INTERNO BRASILEIRO, NÃO SE SOBREPÕE ELA ÀS LEIS DO PAÍS, DISSO DECORRENDO A CONSTITUCIONALIDADE E CONSEQUENTE VALIDADE DO DEC-LEI Nº 427/69, QUE INSTITUI O REGISTRO OBRIGATÓRIO DA NOTA PROMISSÓRIA EM REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA, SOB PENA DE NULIDADE DO TÍTULO. SENDO O AVAL UM INSTITUTO DO DIREITO CAMBIÁRIO, INEXISTENTE SERÁ ELE SE RECONHECIDA A NULIDADE DO TÍTULO CAMBIAL A QUE FOI APOSTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO. (RE 80.004, Rel. Min Xavier de Albuquerque, Tribunal Pleno, Julgado em 01/06/1977, DJ 29/12/1977)

Nesse diapasão, partindo do reconhecimento jurisprudencial de mais de 45 anos de pacificidade do STF, também a doutrina de Thomas Ampessan é cristalina ao dispor que os custos com capatazia não devem ser incluídos no valor aduaneiro das mercadorias importadas, visto que, ao submeter tais custos à tributação pelo Imposto de Importação, desrespeita-se o AVA-GATT (2015, pág. 164).

Caso passe-se à estrita norma tributária brasileira para a análise do referido imposto, sem observar estritamente apenas a base de cálculo e os agentes que compõem a base para calcular o referido Imposto, ainda assim percebe-se que o fato gerador para fins de incidência do Imposto de Importação, segundo o art. 19 do Código Tributário Nacional, se dá na entrada de produto estrangeiro no território nacional, pelo importador ou aquele equiparado a ele, de modo que as formalidades e a regra de incidência do imposto terminariam muito antes dos custos da “capatazia” em território nacional terem início.

Isto é, de acordo com a Marinha do Brasil, mais precisamente no artigo Amazônia Azul (2020, Pág. 2), quando o navio é atracado ao porto, este já chegou ao seu destino (considerando a entrada em território nacional de 200 milhas da margem costeira) e sendo assim, o fato gerador já ocorreu, de maneira que havia até a promulgação do Decreto nº 11.090/2022, uma discussão acerca da legalidade da inclusão de tais despesas ocorridas possivelmente após o fato gerador, na base de cálculo do Imposto de Importação.

Tem-se que, de acordo com a Lei 3.244/1957, a regra-matriz de incidência do Imposto de Importação é constituída pelo fato de um contribuinte submeter produto estrangeiro – pela origem ou pela desnacionalização de produto nacional –, à soberania do Estado brasileiro (BRASIL, 1957), introduzindo-o no território nacional por meio de um procedimento administrativo legalmente definido, se consumindo o fato no momento do registro da declaração de importação, na repartição competente, fazendo surgir, para aquele que o realizou, o dever de pagar, à União Federal, o valor obtido pela aplicação da alíquota, definida na Tarifa Externa Comum, sobre a base de cálculo, representada pelo valor econômico do produto:

Percebe-se, portanto, que a regra de incidência prevê a entrada em território nacional, que se estende pelas 200 milhas costeiras, conforme o determinado também pela Lei nº 8.617/1993, de modo que não têm qualquer sustentação a Instrução Normativa que incluiu durante 19 anos, os custos posteriores à entrada da mercadoria em território brasileiro na base de cálculo de incidência do Imposto de Importação, mesmo que já

tendo sido ultrapassado as delimitações temporais postas pelo Código Tributário Nacional, e pelo AVA-GATT.

### **3. DA ANÁLISE DO CENÁRIO ATUAL APÓS A PUBLICAÇÃO DO DECRETO Nº 11.090/2022, E DO JULGAMENTO DO TEMA 881 PELO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL.**

Por muitos anos os Tribunais Superiores tiveram um claro posicionamento favorável ao contribuinte, reconhecendo a ilegalidade da inclusão das despesas de capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação, bem como levando em consideração a discussão sobre o corte temporal citada no item acima, entendendo que a expressão “até” teria caráter delimitativo, conforme ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. DESPESAS DE CAPATAZIA. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 4º, § 3º, DA IN SRF 327/2003. ILEGALIDADE.

[...]

4. A Instrução Normativa 327/03 da SRF, ao permitir, em seu artigo 4º, § 3º, que se computem os gastos com descarga da mercadoria no território nacional, no valor aduaneiro, desrespeita os limites impostos pelo Acordo de Valoração Aduaneira e pelo Decreto 6.759/09, tendo em vista que a realização de tais procedimentos de movimentação de mercadorias ocorre apenas após a chegada da embarcação, ou seja, após a sua chegada ao porto alfandegado. 5. Recurso especial não provido. (STJ - REsp: 1239625 SC 2011/0042849-4, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Julgamento: 04/09/2014, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 04/11/2014)

Com isso, durante anos o posicionamento jurisprudencial, para os contribuintes que se atreviam a não se submeter a pagar o II majorado, se alinhava ao que foi exposto pelo presente artigo, de que haveria não só uma violação ao Princípio da Legalidade, mas como também uma direta afronta ao Acordo Internacional do GATT, pela Instrução Normativa nº 327/2003, de maneira que o entendimento das Cortes Superiores eram prezando pelo afastamento da capatazia da base de cálculo do Imposto de Importação.

Ocorre que, ilustrando a discussão trazida à tona desde a publicação da referida Instrução Normativa, em 11/03/2020, sob o rito dos Recursos Repetitivos, o STJ julgou

os REsp nº 1.799.306, REsp nº 1.799.308 e REsp nº 1.799.309 (Tema Repetitivo nº 1.014), e por maioria apertada (5 votos a 4) os Ministros decidiram pela legalidade da inclusão das despesas de capatazia no conceito de valor aduaneiro:

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

[...]

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).

Neste julgamento, o entendimento que se sagrou vencedor é o de que o Acordo de Valoração Aduaneira ao estabelecer normas para determinação de valores alfandegários, previu a possibilidade de inclusão dos gastos com capatazia no valor aduaneiro.

Segundo o julgado do STJ, a possibilidade de inclusão da Capatazia foi recepcionada no ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto nº 2.498/98, e restou posteriormente inserida na referida IN SRF nº 327/03, tendo sido posteriormente ratificada pelo Decreto nº 6.759/09, em seus artigos 77 e 78, ao entendimento de que a preposição “até” indica inclusão e não exclusão, como votou o Ministro Relator, e contrariando inclusive a definição dada pela delimitação da língua portuguesa.

Portanto, tal entendimento jurisprudencial foi pacificado até o ano de 2022, no sentido de que estariam excluídos da base de cálculo do Imposto de Importação apenas os gastos e despesas incorridos após a entrada da mercadoria no território aduaneiro, isto é, na “parte restante do território nacional” e que, como os gastos com capatazia são realizados na zona primária aduaneira, deveriam ser incluídos na base de cálculo do II.

Não obstante o posicionamento do STJ durante os anos afincos, os contribuintes permaneceram debatendo as autuações anteriores, assim como a possibilidade de restituição dos valores pagos indevidamente.

Fato é que, a hoje revogada Instrução Normativa nº 327/2003 por diversos ângulos não poderia ser considerada válida, seja pelo fato de que mera instrução, na

hierarquia das normas, não tem vinculação alguma e o contribuinte não poderia ser obrigado a pagar tributo não criado por Lei, seja pelo fato de que a própria redação da instrução vai de encontro com Acordo Internacional recepcionado pela legislação interna.

Nesse diapasão, a Instrução seria natimorta, não teria qualquer eficácia quando passou a vigorar, posto que norma hierarquicamente superior já havia previsto a impossibilidade da inclusão da capatazia, ao denotar o corte temporal da base do tributo, bem como o Brasil já havia aderido ao AVA-GATT ao passo que tal ato ordinatório fosse publicado, e tal Acordo Internacional havia sido considerado, segundo decisão datada de 1977, Lei Ordinária em território brasileiro.

A batalha judicial parecia ter chegado a um termo final, quando recentemente, com a publicação do Decreto nº 11.090/2022 se dispôs, expressamente, que a capatazia não deve ser incluída na base de cálculo, ao alterar o art. 77 do Regulamento Aduaneiro, conforme:

Art. 77.

[...]

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, excluídos os gastos incorridos no território nacional e destacados do custo de transporte; e [...]

Com a redação dada pelo decreto, ao revés do entendimento tido pelo STJ no julgado de 2014, o tema acabou por sofrer uma reviravolta, já que o novo decreto deveria ser considerado como uma normativa vinculante definitiva, ou de acordo com os mais céticos, como um novo capítulo na discussão sobre o assunto em comento, de maneira que a nova legislação ofereceria um salvaguardo aos contribuintes, reduzindo a carga tributária sobre as importações.

Nota-se que, existe uma divergência entre o entendimento do STJ e o posicionamento do legislador, conforme aludido acima. Ao passo que entre o período de 2014 até 2022, o STJ tinha um entendimento pacificado de inclusão da Capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação, o legislador acabou por entender e disciplinar através do Decreto 11.090/2022, que a referida taxa não deveria fazer parte do valor base para cálculo do Tributo.

Ocorre que, para as decisões das Cortes Superiores do ordenamento jurídico brasileiro, deve-se levar em consideração o princípio que é a base de qualquer

entendimento jurisprudencial, qual seja o princípio da segurança jurídica, e que possui dentre suas mais diversas expressões, o instituto da coisa julgada, com assento constitucional expreso.

Segundo o artigo sobre os Temas 881 e 885 “entre a segurança jurídica e a igualdade concorrencial” do doutrinador Professor Fernando Facury Scaff (2023, Pág. 1-3), o STF adotava uma posição de amplo respeito à coisa julgada (princípio da segurança jurídica), que se revela através da decisão proferida à unanimidade no Tema 733, que teve por relator o Ministro Teori Zavascki, assim lavrado em maio de 2015: "A decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo não produz a automática reforma ou rescisão das decisões anteriores que tenham adotado entendimento diferente. Para que tal ocorra, será indispensável a interposição de recurso próprio ou, se for o caso, a propositura de ação rescisória própria, nos termos do art. 485 do CPC, observado o respectivo prazo decadencial (CPC, art. 495)."

Entretanto, como é sabido, o entendimento do STF pode modificar de acordo com a linha de pensamento dos ministros que ocupam as suas cadeiras através do tempo. Isto é porque, por mais que o cargo de ministro seja vitalício (apenas pode ser perdido por renúncia, aposentadoria compulsória – 75 anos de idade, ou *impeachment*), um entendimento jurisprudencial do STF pode durar décadas, a depender da composição de sua bancada, podendo, no entanto, ser modificado através do tempo com a entrada de novos ministros que tenham uma linha de pensamento diferente da anterior.

Nesse sentido, fazendo um elo entre a atual bancada do Supremo e o entendimento adotado até 2023, era utilizado o princípio da segurança jurídica como base constitucional para todos os julgados do STF. Ocorre que, recentemente, o Supremo modificou alguns membros de sua bancada, e acabou por não mais demonstrar qualquer privilégio para a segurança jurídica, passando a privilegiar a isonomia concorrencial ao invés disso, que se trata em síntese, do atinente à livre concorrência, significando a neutralidade do Estado perante concorrentes que atuem em igualdade de condições no livre mercado.

Acerca das controvérsias acima, o STF acabou por julgar recentemente o Tema 881 (RE 949.297), de relatoria do Ministro Edson Fachin, que se debruça em resumo, na possibilidade de quebra de decisão judicial, conferindo ao fisco a possibilidade de realizar cobranças retroativas de julgados que já foram realizados. Nesse sentido, cumpre analisarmos a ementa do referido *decisorium*:

Ementa: Direito constitucional e tributário. Recurso Extraordinário com Repercussão Geral. Contribuição Social sobre Lucro Líquido (CSLL). Obrigação de trato sucessivo. Hipóteses de cessação dos efeitos da coisa julgada diante de decisão superveniente do STF. 1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, a fim de decidir se e como as decisões desta Corte em sede de controle concentrado fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, nas relações de trato sucessivo, quando a decisão estiver baseada na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo. 2. Em 1992, o contribuinte obteve decisão judicial com trânsito em julgado que o exonerava do pagamento da CSLL. [...]

[...] Como consequência, dá-se provimento ao recurso extraordinário interposto pela Fazenda Nacional. 8. Já a tese objetiva que se extrai do presente julgado, para fins de repercussão geral, pode ser assim enunciada: “1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

(STF, RE 949297, Relator(a): EDSON FACHIN, Relator(a) p/ Acórdão: ROBERTO BARROSO, Tribunal Pleno, julgado em 08/02/2023, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-s/n DIVULG 28-04-2023 PUBLIC 02-05-2023)

Ao ler a segunda parte da ementa acima, relacionada ao Tema 881, percebe-se a modificação do entendimento de base jurisprudencial adotada pelo STF, utilizando a palavra “automaticamente” para legislar sobre a interrupção de efeitos temporais dadas por decisões transitadas em julgado. O uso da expressão acima, ainda, torna desnecessária qualquer ação que poderia ser tomada pela Fazenda, de maneira que dá ao poder da união, a possibilidade de cobrar os valores atuais e retroativos de qualquer tributo que tenha tido um entendimento de não onerosidade ao contribuinte, criando assim uma situação de completa insegurança jurídica tributária.

Fazendo uma ligação com a possibilidade de inclusão das taxas de Capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação, temos o seguintes cenário atualmente: (i) Após a publicação do Decreto n.º 11.090/2022, caiu por terra o entendimento prévio do STJ que tal despesa aduaneira deveria fazer parte da base de cálculo do referido tributo; (ii) Tal situação acabou causando uma situação de conforto para o contribuinte, não fosse o recente julgado do STF através dos temas 881 e 885 (ênfase no Tema 881), que modificou o entendimento da repercussão temporal de decisões transitadas em julgado.

Sendo assim, o julgamento do Tema 881 pelo Supremo Tribunal Federal acabou por deixar uma eterna “pulga atrás da orelha” no contribuinte, tendo em vista que assim como o julgado pelo STF pode ser modificado, também pode ser alterado um Decreto, tal qual o Decreto n.º 11.090/2022 modificou a redação do Decreto n.º 2.498/98, que foi ratificada pelo Decreto n.º 6.759/09.

Baseando-se no cenário acima, observa-se que, caso haja alguma mudança no entendimento do legislador sobre a base de cálculo do referido imposto, como houve recentemente em 2022, pode ser reaberta a discussão no âmbito judicial, e tendo como base o entendimento jurisprudencial do STF (Tema 881), essa decisão pode acabar por ter efeitos retroativos ao contribuinte, sem que ao menos a Fazenda tenha que discutir isso através de uma ação judicial.

Para agravar ainda mais o tema, não foi discutido na referida decisão do Supremo ao menos a ausência de retroatividade de uma eventual multa por descumprimento do pagamento do tributo, de maneira que de acordo com o procurador de Direito Tributário do CFOAB, Luiz Gustavo Bichara “não parece ser razoável o contribuinte que seguiu uma coisa julgada poder receber uma cobrança com multa de (por exemplo) 75% do valor”.

Portanto, a decisão não parece ter levado em conta todas as circunstâncias e repercussões nela envolvidas, como por exemplo à trazida no presente artigo, de maneira que o cenário atual para o contribuinte tributário brasileiro, mais especificamente o do Imposto de Importação, é de pacificidade até a publicação do Decreto n.º 11.090/2022, ou ainda não, visto que uma suposta nova legislação, e novo entendimento em conjunto podem modular os efeitos de uma possível cobrança (com multa e juros), de tributo majorado com data pregressa de até 5 anos, de maneira que o STF parece não ter considerado todas as mais diferentes situações e gerou um cenário de total instabilidade e fragilidade do direito tributário.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente artigo abordou objetivamente a discussão sobre a legalidade, ou ausência dela, no âmbito do direito tributário, mais especificamente na possibilidade da inclusão das taxas de capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação através de uma instrução normativa, discorrendo o assunto por meio de objetivos específicos, e incidindo em uma abordagem ao final, acerca dos impactos desse assunto para a atualidade do cenário jurídico brasileiro, e sua parcela de contribuição para a manutenção da fragilidade tributária no Brasil.

Para tanto, foram invocados os princípios da legalidade e da segurança jurisdicional, ambos consagrados na Constituição Federal de 1988, bem como foram observadas as necessidades de cumprimento de tratados internacionais, que não foram respeitados pela Receita Federal ao publicar uma Instrução Normativa, como se Lei Ordinária fosse, que não apenas regulava o Imposto de Importação, mas majorava o tributo através do aumento desmedido de sua base de cálculo.

Isto é porque, foi explanado neste artigo que a Receita Federal do Brasil emitiu uma Instrução Normativa em 2003 que modificou o conceito de valor aduaneiro, incluindo valores relacionados à capatazia, com o objetivo de aumentar a arrecadação do Imposto de Importação. De acordo com o que pode ser observado no presente artigo científico, essa ação é considerada uma violação do princípio da legalidade tributária, uma vez que a matéria deveria ser disciplinada por lei e não por ato normativo infralegal.

Por mais que o princípio da legalidade tributária, tenha previsto que nenhum tributo poderia ser exigido ou majorado sem que houvesse lei que o estabelecesse, bem como por mais que haja a previsão de regulação do tratado internacional AVA-GATT acerca do referido imposto, tais situações foram ignoradas pela Receita Federal, de maneira que o órgão agiu em completa afronta ao direito tributário brasileiro, onerando o contribuinte até que outro decreto viesse a ser publicado, aproximadamente 19 anos depois.

Ainda, cumpre-se destacar que tal princípio é fundamental para assegurar a segurança jurídica e a limitação do poder de tributar do estado, bem como para proteger o contribuinte tributário (agente passivo) brasileiro, de eventuais abusos que podem vir a ser cometido através das autoridades tributárias.

Foi exposto ainda que, durante o período de quase duas décadas, houveram vários questionamentos de contribuintes insatisfeitos com a situação de ilegalidade e

insegurança jurídica praticada pela RFB, de maneira que a discussão permaneceu, e pudemos observar que ainda permanece viva, de forma que tivemos durante o período mencionado acima diversas jurisprudências divergentes, por mais que a doutrina sempre tenha se mantido uníssona no que tange a impossibilidade de tal majoração pelo órgão supramencionado, através da publicação do que os professores do tema entendem ser um mero ato ordinatório.

O tema apenas encontrou pacificidade, contrária ao contribuinte, durante o período de 19 anos em que esteve em plena evidência de afronta, quando o STJ entendeu que havia a possibilidade de inclusão das despesas relacionadas às taxas aduaneiras, capatazia, na base de cálculo do Imposto de Importação, porque a previsão já havia sido “tocada” por meio de decreto no final dos anos 90, e ratificada por meio de decreto em 2009, e ainda, entendendo que a expressão “até” na discussão do corte temporal da redação da forma de cálculo do tributo, seria de caráter inclusivo, contrariando também o entendimento até dos dicionários brasileiros.

A discussão apenas parecia ter sido sanada em 2022, quando o legislador sanou preliminarmente a discussão, ao publicar um decreto que retirava de pronto as despesas de capatazia da base de cálculo do Imposto de Importação, alterando o entendimento anteriormente estabelecido pelo Superior Tribunal de Justiça, que considerava a capatazia como parte da base de cálculo do imposto. Por mais que o cenário tenha gerado momentaneamente um conforto para o contribuinte, tal situação teve uma reviravolta quando o Supremo Tribunal Federal julgou o Tema 881.

O tema acima modificou o entendimento jurisprudencial sobre a repercussão temporal de decisões transitadas em julgado, o que pode vir a gerar um cenário de completa incerteza para os contribuintes, tendo em vista que nenhuma decisão tomada em caráter definitivo pelas cortes superiores, e já transitadas em julgado, serão impassíveis de revogação de suas decisões. Isto é, por mais que o STF ou STJ julgue um tema, e o mesmo transite em julgado, posteriormente caso haja um outro entendimento (por qualquer mudança que seja, seja de legislação, seja de interpretação das casas), o contribuinte (passivo) ficará sujeito ao retroativo do período em que acreditava estar em posse de pacificidade jurídica.

Ligando o disposto acima com o tema deste artigo, resultados obtidos através das pesquisas aqui dispostas sugerem que essa mudança no entendimento jurisprudencial, aliada à possibilidade de alteração de decretos, como ocorreu recentemente na modificação do entendimento do legislador na publicação do decreto de 2022, coloca de

vez os contribuintes em uma situação de completa insegurança jurídica. Isto é porque, caso haja uma nova mudança no entendimento do legislador sobre a base de cálculo do Imposto de Importação, e se essa deverá considerar ou não as despesas aduaneiras incumbidas às mercadorias após a entrada no território nacional, poderá ser reaberta a referida discussão no âmbito judicial, podendo tal fato ter efeitos contrários e retroativos ao agente passivo tributário, incluindo ainda a obrigatoriedade ao pagamento de multas e juros, sem que a fazenda tenha que sequer ajuizar Ação de Execução para a cobrança e execução dos valores através de via judicial.

Diante do exposto, resultados obtidos por este artigo científico sugerem que o cenário atual tanto dos contribuintes tributários brasileiros, quanto do próprio direito tributário é de completa insegurança jurídica, tendo em vista que, ainda que seja evidente a necessidade de observância rigorosa do princípio da legalidade tributária e dos tratados internacionais para assegurar a segurança jurídica e a estabilidade das relações tributárias, tais premissas legais sequer foram observadas por um período de aproximadamente 19 anos, e quiçá será observada novamente em caso de uma eventual mudança de entendimento. Para evitar o assunto, seria fundamental que o Poder Judiciário atue de forma a garantir a coerência e a estabilidade das decisões, evitando alterações frequentes que possam prejudicar os contribuintes. Ainda, resta cristalino no presente artigo que a harmonização entre a legislação, a doutrina e a jurisprudência são essenciais para um ambiente tributário estável e previsível, promovendo a justiça fiscal e o respeito aos direitos dos contribuintes.

## REFERÊNCIAS

BLOG LOGCOMEX. *In: O que é e como funciona a taxa de capatazia?*. [S. l.], 19 jul. 2022. Disponível em: <https://blog.logcomex.com/taxa-de-capatazia/>. Acesso em: 30 nov. 2022.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Decreto nº 2498, de 13 de fevereiro de 1998**. Dispõe sobre a aplicação do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994. [S. l.], 16 fev. 1998.

BRASIL. **Lei nº 8617, de 4 de janeiro de 1993**. Dispõe sobre o mar territorial, a zona contígua, a zona econômica exclusiva e a plataforma continental brasileiros, e dá outras providências. [S. l.], 5 jan. 1993.

BRASIL. **Lei nº 3244, de 14 de agosto de 1957**. Dispõe sobre a reforma da tarifa das alfândegas, e dá outras providências. [S. l.], 14 ago. 1957.

BRASIL. **Decreto nº 11.090/2022, de 7 de junho de 2022**. Altera o Decreto nº 6.759, de 5 de fevereiro de 2009, que regulamenta a administração das atividades aduaneiras e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. [S. l.], 8 jun. 2022.

BRASIL. **Decreto nº 6759, de 5 de fevereiro de 2009**. Regulamenta a administração das atividades aduaneiras, e a fiscalização, o controle e a tributação das operações de comércio exterior. [S. l.], 6 fev. 2009.

BRASIL. **Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. [S. l.], 27 out. 1966.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966**. Dispõe sobre o imposto de importação, reorganiza os serviços aduaneiros e dá outras providências. [S. l.], 21 nov. 1966.

BRASIL. **Lei nº 12.815, de 5 de junho de 2013**. Dispõe sobre a exploração direta e indireta pela União de portos e instalações portuárias e sobre as atividades desempenhadas pelos operadores portuários; altera as Leis nºs 5.025, de 10 de junho de 1966, 10.233, de 5 de junho de 2001, 10.683, de 28 de maio de 2003, 9.719, de 27 de novembro de 1998, e 8.213, de 24 de julho de 1991; revoga as Leis nºs 8.630, de 25 de fevereiro de 1993, e 11.610, de 12 de dezembro de 2007, e dispositivos das Leis nºs 11.314, de 3 de julho de 2006, e 11.518, de 5 de setembro de 2007; e dá outras providências. [S. l.], 5 jun. 2013.

COELHO, Beatriz. Método de abordagem: saiba como escolher o melhor para sua pesquisa. *In: Método de abordagem: saiba como escolher o melhor para sua pesquisa*.

[S. l.], 26 mar. 2021. Disponível em: <https://blog.mettzer.com/metodo-de-abordagem/>. Acesso em: 2 dez. 2022.

**DESVIOS Concorrenciais Tributários e a Função da Constituição.** [S. l.], 21 set. 2006. Disponível em: [https://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios\\_concorrenciais\\_tributarios\\_funcao\\_constituicao](https://www.conjur.com.br/2006-set-21/desvios_concorrenciais_tributarios_funcao_constituicao). Acesso em: 10 maio 2023

FONTELLES, Mauro José, Marilda Garcia Simões, Samantha Hasegawa Farias e Renata Garcia Simões Fontelles. **Scientific research methodology: Guidelines for elaboration of a research protocol.** Revista Paraense de Medicina, 23 (3), 2009.

**HTTPS://WWW.DICIO.COM.BR/ATE/.** [S. l.], 28 out. 2022. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/ate>. Acesso em: 3 maio 2023

INVEST & Export Brasil: Guia de Comércio Exterior e Investimento. *In: Acordo de Valoração Aduaneira.* [S. l.], 3 mar. 2021. Disponível em: <http://www.investexportbrasil.gov.br/acordo-de-valoracao-aduaneira>. Acesso em: 2 dez. 2022.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia Científica.** 3.ed. São Paulo: Atlas, 2000, pág. 107.

MARINHA DO BRASIL. Corpo de Fuzileiros Navais. Amazônia Azul. *In: Amazônia Azul.* [S. l.], 4 mar. 2020. Disponível em: [https://www.marinha.mil.br/cgcfm/amazonia\\_azul](https://www.marinha.mil.br/cgcfm/amazonia_azul). Acesso em: 30 nov. 2022.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro.** 6ª edição. 1978, pág. 153.

**NOMEAÇÃO de Ministros do STF.** [S. l.], 18 mar. 2020. Disponível em: <https://www.politize.com.br/nomeacao-de-ministros-do-stf/>. Acesso em: 5 maio 2023.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB nº 2090, de 22 de junho de 2022.** Dispõe sobre a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadorias importadas. [S. l.], 23 jun. 2020.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **INSTRUÇÃO NORMATIVA nº 327/2003,** de 14 de maio de 2003. Estabelece normas e procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada. [S. l.], 14 mai. 2003.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Instrução Normativa nº 2090, de 23 de junho de 2022.** Dispõe sobre a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadorias importadas. [S. l.], 27 jun. 2022.

SCAFF, Fernando Facury. **Temas 881 e 885: entre a segurança jurídica e a igualdade concorrencial.** Conjur, [S. l.], p. 1-3, 6 mar. 2023

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário.** 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. **Tema nº 1.014, de 11 de março de 2020.** Os serviços de capatazia estão incluídos na composição do valor aduaneiro e integram a base de cálculo do imposto de importação. [S. l.], 19 maio 2020.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, **Tema 881, de 08 de fevereiro de 2023.** Limites da coisa julgada em matéria tributária, notadamente diante de julgamento, em controle concentrado pelo Supremo Tribunal Federal, que declara a constitucionalidade de tributo anteriormente considerado inconstitucional, na via do controle incidental, por decisão transitada em julgado. [S.l.], 02 de maio de 2023.

VARELA, Simone. **REFERENCIAL TEÓRICO-METODOLÓGICO: O EMPREGO DESTE CONCEITO NO ENSINO E NA PESQUISA.** Terra e Cultura, [s. l.], 17 jul. 2019.