

PONTÍFICE UNIVERSIDADE CATÓLICA - COGEAE
POS-GRADUAÇÃO *LATO SENSU* EM DIREITO TRIBUTÁRIO

TIEGO MAIA NEO MELO

**Considerações sobre a majoração em 1% (um por cento) da alíquota da Cofins-
Importação Trazida pelo artigo 8º, §21, da Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004**

São Paulo

2014

TIEGO MAIA NEO MELO

Considerações sobre a majoração em 1% (um por cento) da alíquota da Cofins-Importação Trazida pelo artigo 8º, §21, da Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Pontífice Universidade Católica como requisito parcial à obtenção do grau de Pós-Graduado em Direito Tributário.

ORIENTADORA: Professora Marina Vieira de Figueiredo

São Paulo

2014

RESUMO

Versa o presente trabalho sobre a majoração da alíquota da Cofins-Importação em 1% (um por cento) sobre determinados produtos. A majoração está prevista no artigo 8º, parágrafo 21, da Lei nº 10.865/2004. Nesse sentido, foi analisado o dispositivo legal em conjunto com o entendimento da Receita Federal do Brasil que determina não ser passível de creditamento o ponto percentual majorado. Nesse contexto, foram analisadas as implicações desta majoração no ordenamento jurídico pátrio. Com esse discorrimento, chega-se à conclusão de que a majoração da alíquota da Cofins-Importação, por não ser passível de creditamento, implica em efetivo custo para o contribuinte, em patente desrespeito ao princípio da não cumulatividade, previsto na Constituição Federal e regulamentado pela legislação ordinária. Tal majoração fere ainda o princípio da não discriminação tributária previsto no "*General Agreement on Tariffs and Trade*" que é um tratado internacional, principalmente no caso dos produtos que se submetiam à alíquota zero da contribuição em comento, que passaram a arcar com carga tributária maior dos que os submetidos à alíquota geralmente aplicada de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Palavras-chave: Alíquota. majoração. Cofins-Importação. Não cumulatividade. Tratados Internacionais.

ABSTRACT

This study deals with the rate increase of COFINS-Import at 1% (one percent) on certain products laid down in article 8, paragraph 21 of Law number 10.865/2004. Seen in these terms, the study analyzed the legal provision considering the understanding of the Brazilian Federal Revenue which does not allow the use of the credit of the 1% rate increase. In this context, analyses were made with the possible implications of the aforementioned increase with the national laws. In these terms, the current study comes to the conclusion that the rate increase of the COFINS-Import, not being allowed to be used as credit to pay for COFINS results in an effective cost to the taxpayer, in disregard of the principle of non-cumulative, provided by the Constitution and regulated by the Brazilian ordinary law, and the principle of non-discrimination laid down in GATT tax which is an international treaty, especially in the case of the products that were subjected to a zero contribution rate under discussion, which began to be obligated to pay a larger tax burden than the products submitted to the regular rate of 7.6% (seven and six-tenths percent).

Key words: Tax Rate. Increase. Cofins-Import. Non-cumulative . International treaty.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	6
2 HISTÓRICO LEGISLATIVO DA MAJORAÇÃO DA ALIQUÓTA DO COFINS-IMPORTAÇÃO EM UM POR CENTO PREVISTO NA LEI 10.865 DE 2004	7
3 A NÃO CUMULATIVIDADE DA COFINS-IMPORTAÇÃO E SUA MAJORAÇÃO EM 1% (UM POR CENTO).....	10
3.1 DOS PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO E SUA MAJORAÇÃO PARA UM POR CENTO.....	17
4 DA MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DA CONFINS-IMPORTAÇÃO E IMPLICAÇÕES NO QUE TANGE AO DISPOSTO NO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO – GATT.....	21
4.1 O GATT E O SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO.....	21
4.2 – DO ARTIGO 3º DO GATT E DO PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	22
4.3 - DA PREVALÊNCIA DO GATT (TRATADO INTERNACIONAL) SOBRE A LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL INTERNA.....	29
5 CONCLUSÃO.....	36
REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....	

1 - INTRODUÇÃO

Na presente dissertação será analisada a majoração da alíquota 1% (um por cento) da alíquota da Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior, também conhecido como COFINS-Importação, termo esse hodiernamente mais utilizado e que, por isso, será o adotado no presente trabalho.

A majoração da alíquota da COFINS-Importação se deu sobre os bens importados classificados na TIPI aprovada pelo Decreto nº 7.660 de 23 de dezembro de 2013 e, atualmente, está prevista no artigo 8º, §21, da Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004, tendo sua atual redação sido inserida no sistema normativo por meio da Lei 12.844, de 19 de julho de 2013.

Diante dessa alteração promovida pelo legislador pátrio no critério quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária, como toda nova norma inserida no sistema jurídico, é imperiosa a sua análise para verificar se a inovação realizada encontra guarida corpo legislativo pátrio, esse entendido como sistema uno, conforme será demonstrado.

A atenção a essa majoração deve ser redobrada quando se sabe que a Receita Federal do Brasil, por meio da Consulta nº 364 de 2012 e a Solução de Consulta Cosit nº 113 de 2014 expôs o entendimento da fiscalização quanto a impossibilidade do importador se creditar do valor majorado da COFINS-Importação.

Com esse objetivo, o presente trabalho pretende tecer considerações acerca da referida majoração da alíquota de 1% (um por cento) que alguns produtos importados sofreram, especialmente se tal inovação legislativa é eivada de vício de ilegalidade ou inconstitucionalidade.

Assim, com suporte na legislação, na melhor doutrina e na jurisprudência pátria, passará ser realizado o devido exame de constitucionalidade e legalidade do artigo número 8, parágrafo número 21, da Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004, ou seja, será verificado o cumprimento de todos os requisitos materiais para confirmar ou denegar se a norma objeto do presente estudo foi devidamente elaborada pelo legislador com a perfeita atenção ao sistema normativo pátrio

2. DO HISTÓRICO LEGISLATIVO DA MAJORAÇÃO DA ALIQUÓTA DO COFINS-IMPORTAÇÃO EM UM POR CENTO PREVISTO NA LEI 10.865 DE 2004

Para uma real compreensão do contexto fático e normativo em que a majoração da alíquota objeto de estudo o presente trabalho ocorreu, é mister analisar como tal majoração foi primeiramente introduzida no sistema normativo. Para tanto, passará a ser tecido seu esboço histórico legislativo.

Primeiramente, a Majoração da alíquota da Cofins-importação nas hipóteses de importação dos bens classificados na TIPI, aprovada pelo Decreto nº 7.660 de 23 de dezembro de 2013 foi introduzida no artigo 8º, parágrafo 21, da Lei nº 10.865/2004 por meio da Medida Provisória nº 563, de 2012, cuja redação segue transcrita abaixo:

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

I - 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), para o PIS/PASEP-Importação; e

II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS-Importação.

(...)

§ 21. A alíquota de que trata o inciso II do caput é acrescida de um ponto percentual, na hipótese de importação dos bens classificados na TIPI, aprovada pelo Decreto no 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo à Lei no 12.546, de 14 de dezembro de 2011. (grifos do autor)

Para entender o que levou o legislador ordinário a instituir a aludida majoração da alíquota do COFINS-importação, é importante transcrever a ementa da referida Medida Provisória nº 563:

Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica, institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores, o Regime Especial de Tributação do Programa Nacional de Banda Larga para Implantação de Redes de Telecomunicações, o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional, o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica, o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência, restabelece o Programa Um Computador por Aluno, altera o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores, instituído pela Lei nº 11.484, de 31 de maio de 2007, e dá outras providências.

Como pode ser observado, a majoração da alíquota da COFINS-Importação foi inicialmente prevista por meio da Medida Provisória nº 563 que, por sua vez, veio a instituir diversas medidas que reduzem a carga tributária arrecada pelo Estado, dentre elas, destaque-se o programa de incentivo à indústria automotiva, conhecido como Inovar-Auto, e a desoneração das contribuições previdenciárias previstas na Lei 12.546/2011.

Com efeito, fica bastante claro o real intuito do legislador ao majorar a alíquota da COFINS-Importação em 1% (um por cento), qual seja, compensar sua necessidade arrecadatória diante das inúmeras outras medidas que implicaram na redução da arrecadação, o que, por si só, já chama a atenção do operador do direito mais com relação ao cumprimento dos requisitos materiais da majoração tributária em comento.

Em seguida, a majoração da alíquota da COFINS-Importação do artigo 8º, parágrafo 21, da Lei nº 10.865/2004 foi ratificada com a conversão da Medida Provisória nº 563 na Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012, mantendo intacto o dispositivo no que tange à matéria sob análise.

O texto legal inserido por meio da Lei nº 12.715/2012 foi posteriormente substituído pela Medida Provisória nº 612 de 4 de abril de 2013 e, em seguida, confirmado pela Lei nº 12.844 de 19 de julho de 2013.

Ocorre que todas as Leis e Medidas provisórias citadas acima apenas repetiram, letra por letra, as disposições previstas na Medida Provisória nº 563, o que faz crer que apesar da Lei que converteu a Medida Provisória em comento ter sido revogada, fato é que o conteúdo normativo remanesceu em todo o momento intacto, pois as revogações foram mera formalidades, sendo certo que a literalidade da lei permaneceu a mesma.

Assim, acreditamos no presente trabalho que a análise da legislação que traz a majoração da alíquota da COFINS-Importação em 1% (um por cento) deve ser analisada sob o contexto fático e jurídico à época da publicação da Medida Provisória nº 563, o que atestaria se tratar de majoração da carga tributária do importador, para compensar os incontáveis benefícios, muitas vezes de caráter eleitoreiro, conferidos pela mesma Medida Provisória.

Com efeito, o Governo Federal desonerou a produção nacional ao passo que, no mesmo ato normativo, elevou a alíquota do COFINS-Importação, causando aumento da carga fiscal sobre a importação de determinados produtos.

Nesse diapasão, surge o questionamento: mas seria juridicamente permitido esse aumento da carga tributário nos termos e meios usados pelo legislador ordinário? É o que se passará a analisar nos tópicos seguintes.

3. A NÃO CUMULATIVIDADE DA COFINS-IMPORTAÇÃO E SUA MAJORAÇÃO EM 1% (UM POR CENTO)

É certo que a legislador, no exercício do poder constituinte derivado, promulgou a Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, autorizando a instituição de contribuições sociais incidentes sobre a importação de bens e serviços, ao incluir o inciso II, ao § 2º, do artigo 149 e o inciso IV, ao artigo 195, ambos da Constituição Federal:

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

(...)

§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o caput deste artigo: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

(...)

II - incidirão também sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - poderão ter alíquotas: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

a) ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 33, de 2001)

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

(...)

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Nos termos da alínea “a”, do inciso III, do § 2º, do artigo 149 acima transcrito, a norma constitucional autorizou a instituição de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico sobre a importação de produtos estrangeiros ou serviços, tendo por base de cálculo o valor aduaneiro.

Para possibilitar a apuração não cumulativa da COFINS-Importação, a referida Emenda Constitucional nº 42 colocou em patamar constitucional sua sistemática da não-cumulatividade, diante da inclusão do parágrafo 12, ao artigo 195, da Carta Magna:

§ 12. A lei definirá os setores de atividade econômica para os quais as contribuições incidentes na forma dos incisos I, b; e IV do caput, serão não-cumulativas.

Nesse sentido, o princípio da não cumulatividade foi instituído originariamente pela Constituição Federal primeiramente apenas para o ICMS, o IPI, os impostos de competência residual e as contribuições sobre novas fontes de custeio da seguridade social justamente para evitar o efeito da “tributação em cascata”, ou seja, para impedir que o mesmo tributo seja pago diversas e repetidas vezes ao longo da cadeia produtiva e na comercialização dos bens. Tal sistemática não cumulativa foi então estendida ao Pis e à Cofins, inclusive à Cofins-Importação, por meio da Emenda Constitucional nº42/2003.

Ou seja, tal princípio, apesar de muitas vezes se mostrar extremamente complexo, visou a sanar a acumulação da carga tributária incidente sobre as mesmas operações e produtos, fazendo com que os valores recolhidos a título de tributos não se tornem verdadeiros impedimentos para a livre prática comercial, seja nacional ou internacional.

Sobre o referido Princípio, o ilustre professor Paulo de Barros Carvalho assim dispôs:

O princípio da não cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como o da justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos. Adotado, na redação original da Constituição de 1988, apenas para o ICMS, os impostos de competência residual e as contribuições sobre novas fontes de custeio da seguridade social (arts. 153, § 3º, II, 155, § 2º, I, 154, I, e 195 § 4º), depois das alterações promovidas pela Emenda n. 42/2003, o princípio poderá ser aplicado para determinados setores da economia em relação às contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou o faturamento (art. 195, § 12) Com fundamento nessa disposição constitucional, as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram a não cumulatividade para o PIS e a Cofins, respectivamente. (CARVALHO, 2011, p. 220)

Com efeito, a aludida emenda constitucional atribuiu ao legislador infraconstitucional a liberdade para regulamentar a contribuição social devida pelo importador de bens e, ainda, dispor acerca das atividades econômicas que se sujeitam à sistemática não-cumulativa na apuração COFINS-Importação.

Nessa esteira, exercendo a reserva legal prevista no parágrafo 12, do artigo 195, da Constituição Federal, sobreveio a Medida Provisória nº 164/2004, posteriormente convertida na Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004, instituindo e regulamentando o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, cuja transcrição da instituição do imposto e a previsão de sua não-cumulatividade segue nos artigos 1º e 15, ambos transcritos abaixo:

“Art. 1º. Ficam instituídas a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços - PIS/PASEP-Importação e a Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior - COFINS-Importação, com base nos arts. 149, § 2º, inciso II, e 195, inciso IV, da Constituição Federal, observado o disposto no seu art. 195, § 6º.”

[...]

Art. 15. As pessoas jurídicas sujeitas à apuração da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, nos termos dos arts. 2º e 3º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, poderão descontar crédito, para fins de determinação dessas contribuições, em relação às importações sujeitas ao pagamento das contribuições de que trata o art. 1º desta Lei, nas seguintes hipóteses:

I - bens adquiridos para revenda;

II - bens e serviços utilizados como insumo na prestação de serviços e na produção ou fabricação de bens ou produtos destinados à venda, inclusive combustível e lubrificantes;

III - energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica;

IV - aluguéis e contraprestações de arrendamento mercantil de prédios, máquinas e equipamentos, embarcações e aeronaves, utilizados na atividade da empresa;

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços.

V - máquinas, equipamentos e outros bens incorporados ao ativo imobilizado, adquiridos para locação a terceiros ou para utilização na produção de bens destinados à venda ou na prestação de serviços. (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 21/11/2005)

§ 1º O direito ao crédito de que trata este artigo e o art. 17 desta Lei aplica-se em relação às contribuições efetivamente pagas na importação de bens e serviços a partir da produção dos efeitos desta Lei.

§ 2º O crédito não aproveitado em determinado mês poderá sê-lo nos meses subsequentes.

§ 3º O crédito de que trata o caput deste artigo será apurado mediante a aplicação das alíquotas previstas no caput do art. 2º das Leis nºs 10.637, de 30 de dezembro de 2002, e 10.833, de 29 de dezembro de 2003, sobre o valor que serviu de base de cálculo das contribuições, na forma do art. 7º desta Lei, acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

No tocante à preservação da não cumulatividade que, como já elucidado, é uma sistemática criada pelo corpo normativo com o fito de evitar tributação cumulativa em cadeia, é mister analisarmos o critério quantitativo da Regra Matriz de Incidência Tributária da COFINS-Importação, objeto do presente estudo, para verificarmos quais são as implicações dessa majoração de 1% na alíquota da COFINS-Importação na não-cumulatividade desse tributo para os contribuintes.

Nesse ponto, a referida Lei nº 10.865/2004 determina que a base de cálculo da exação em comento será o valor aduaneiro, sobre o qual deve ser aplicada, via de regra, a alíquota de 7,6%, conforme artigos 7º e 8º, *in verbis*:

Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou

(...)

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

(...)

II - 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), para a COFINS-Importação.

Ou seja, a Lei nº 10.865, cumprindo a previsão constitucional, instituiu o COFINS-Importação e regulamentou como deveria operar a não cumulatividade dessa contribuição, estipulando em seu supra citado artigo nº 15, a possibilidade de aproveitamento dos valores despendidos a título de COFINS-Importação para serem descontados da COFINS devida internamente, fazendo com que fique preservado a não-cumulatividade determinada pela constituição.

Ainda de acordo com o parágrafo 3º do artigo 15 transcrito acima, a apuração desse crédito gerado pelo pagamento da COFINS-Importação se daria pela aplicação da alíquota prevista no caput do art. 2º da Lei nº 10.833, de 29 de dezembro de 2003, qual seja, 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) sobre o valor aduaneiro acrescido do valor do IPI vinculado à importação, quando integrante do custo de aquisição.

Observe-se que a sistemática de creditamento prevista no aludido parágrafo 3º do artigo 15, da Lei nº 10.865 se deu em 2004 e basicamente se limitou a estipular, na época de sua edição, que o recolhimento a título de COFINS-Importação deveria gerar um crédito na exata alíquota utilizada para se auferir a COFINS devida internamente, qual seja, 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Ocorre que na época em que a Lei nº 10.865/2004 foi promulgada, não havia qualquer previsão legal de majoração de alíquota da COFINS-Importação, tendo sido a primeira previsão de majoração da alíquota ocorrida somente em 2011 com a edição da Medida Provisória nº 540.

Assim, na época em que foi regulamentado o creditamento dos valores despendidos a título de COFINS-Importação, o legislador não poderia prever o futuro e antecipar uma possível previsão normativa de majoração da alíquota.

Ou seja, era impossível para o legislador à época da regulamentação da não-cumulatividade da COFINS-Importação adequá-la para a hipótese da alíquota ser majorada, o que faz com que o operador do direito tenha que analisar de maneira mais retida essa majoração, não devendo se limitar a uma interpretação literal da norma, principalmente diante do lapso temporal decorrido entre a edição da norma regulamentando a sistemática da não-cumulatividade e o momento em que houve a disposição de majoração da alíquota da contribuição em testilha, sob pena de se ignorar o direito posto como um sistema normativo complexo e uno cuja interpretação das normas não deve ser feita de maneira isolada e literal.

Nesse sentido, encontramos a melhor doutrina do Ilustre Doutrinador Tercio Sampaio Ferraz Jr.:

Por fim, quando se enfrentam as questões de compatibilidade num todo estrutural, falemos em interpretação sistemática (*strictu sensu*). **A pressuposição hermenêutica é a da unidade do sistema jurídico do ordenamento.** Há aqui um paralelo entre a teoria das fontes e a teoria da interpretação. Correspondentemente à organização hierárquica das fontes, emergem recomendações sobre a subordinação e a conexão das normas do ordenamento num todo que culmina (e principia) pela primeira norma-origem do sistema, a Constituição. Para a identificação dessa relação, são nucleares as noções discutidas de validade, vigência, eficácia e vigor ou força (ver item 4.3.2). **A primeira e mais importante recomendação, nesse caso, é de que, em tese, qualquer preceito isolado deve ser interpretado em harmonia com os princípios gerais do sistema, para que se preserve a coerência do todo.** Portanto, nunca devemos isolar o preceito nem em seu contexto (a lei em tela, o código: penal, civil etc.) e muito menos em sua concatenação [...] (FERRAZ, 2007, P. 293 - grifos do autor)

Desta maneira, sendo certo que a majoração da alíquota prevista no artigo 8º, parágrafo 21, da Lei nº 10.865/2004 e a sistemática não cumulativa da COFINS-Importação prevista no parágrafo 3º do artigo 15 transcrito parágrafo 3º do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004 devem ser interpretados de maneira sistêmica, de maneira a preservar o princípio constitucional da não-cumulatividade, tal majoração da alíquota de 1% (um por cento) deve ser, no mínimo, compensável com a COFINS devida internamente, sob pena de se ter um tributo com não cumulatividade parcial, ao arrepio do princípio da não cumulatividade e do quanto previsto no artigo 195 da Constituição Federal.

Com efeito, é patente o total descumprimento da não-cumulatividade prevista para a exação em comento pela Carta Magna e regulamentada pelo legislador ordinário, já que a COFINS-Importação teria uma não cumulatividade parcial, haja vista que parte do tributo é passível de creditamento e, outra parte, precisamente a majoração da alíquota em 1%, não seria passível de creditamento e, por isso, ficaria à margem da sistemática da não cumulatividade.

Nesse ponto, é equivocado o entendimento adotado pela Receita Federal do Brasil veiculado por meio da Solução de Consulta nº 364 de 25 de Setembro de 2012 e da recente Solução de Consulta COSIT nº 113 de 22 de abril de 2014, que impede o creditamento do valor majorado do COFINS-Importação, em flagrante desrespeito ao princípio da não-cumulatividade. Como pode ser observado da aludida Solução de Consulta, cuja ementa segue transcrita abaixo:

ASSUNTO: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins
EMENTA: COFINS-IMPORTAÇÃO. CRÉDITO. ALÍQUOTA. Na apuração dos créditos da Cofins-Importação, relativamente aos bens adquiridos para revenda relacionados no §21 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004, deverá ser utilizada a alíquota de 7,6%, sem o acréscimo estabelecido nesse dispositivo, que deverá ser aplicado apenas para cálculo do tributo. (SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 364 de 25 de Setembro de 2012)

Solução de Consulta nº 113 - Cosit Data 22 de abril de 2014 ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS COFINS-IMPORTAÇÃO. ADICIONAL DE ALÍQUOTA. APURAÇÃO DE CRÉDITO. No regime de apuração não cumulativa da Cofins, o crédito relativo à importação de produtos, exceto aqueles referidos nos §§ 1º a 3º, 5º a 10, 17 e 19 do art. 8º da Lei nº 10.865, de 2004 e no art. 58-A da Lei nº 10.833, de 2003, deve ser apurado mediante a aplicação da alíquota padrão da Cofins (7,6%), nos termos do § 3º do art. 15 da Lei nº 10.865, de 2004, independentemente de a Cofins-Importação ter sido paga com a alíquota adicional de que trata o § 21 do art. 8º da

Lei nº 10.865, de 2004. Dispositivos Legais: Lei nº 10.865, de 2004, arts. 8º e 15. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL CONSULTA SOBRE DISPOSITIVOS DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA. É ineficaz a consulta na parte que versa acerca da constitucionalidade ou legalidade da legislação. Dispositivos Legais: Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 2013, art. 18, inciso VIII. (Solução de Consulta COSIT nº 113 de 22 de abril de 2014)

O que a Receita Federal do Brasil fez com a publicação das Soluções de Consulta supra transcritas é, com relação ao montante majorado da contribuição em testilha, ignorar completamente a sistemática da não-cumulatividade prevista no artigo 195, inciso IV, parágrafo 12º, da Constituição Federal e artigo 15, da Lei nº 10.865/2004, que prevê expressamente a sistemática da não-cumulatividade para COFINS-Importação.

Ora, dos 8,6% (oito inteiros e seis décimos por cento) que via de regra passaram a ser recolhidos pelo contribuinte sobre o valor aduaneiro, apenas 7,6% (sete inteiros e seis décimos) serão passíveis de creditamento para abatimento do montante devido a título da COFINS devida internamente, ou seja, em patente violação ao princípio da não-cumulatividade..

Nesse ponto, é importante restar esclarecido que, nos termos do artigo 195, inciso IV, parágrafo 12º, da Constituição Federal, o princípio da não-cumulatividade é facultativo para os setores econômicos que a lei indicar. No entanto, uma vez instituído pelo legislador ordinário, tal como feito pelo artigo 15, da Lei nº 10.865/2004, o preceito Constitucional torna sua aplicação obrigatória, o que foi desprezado pela Receita Federal do Brasil.

Com efeito, em que pese a clara e inequívoca legislação pátria conferindo a sistemática da não-cumulatividade para que os valores despendidos a título de COFINS-Importação possam ser utilizados como crédito para satisfação da COFINS devida internamente, certo é que pelo atual entendimento da Receita Federal do Brasil exposto na Solução de Consulta nº 364 e na Solução de Consulta COSIT nº 113 de 22 de abril de 2014, tal sistemática vem sendo parcialmente desrespeitada, já que o acréscimo de 1% (um por cento) em comento não poderá ser creditado, o que faz com que tal majoração da alíquota seja encarado pelo contribuinte literalmente como um custo adicional na importação de 1% sobre o valor aduaneiro, sem qualquer dedução.

Assim, uma vez esclarecido que o valor recolhido pelo contribuinte decorrente da majoração em comento ficou impossibilitado de ser creditado, é certo que se está diante de efetivo custo adicional de 1% (um por cento) sobre a importação.

Em outras palavras, as mercadorias importadas estão sofrendo incidência tributária maior que as mesmas mercadorias produzidas internamente e que não sofrem a incidência da COFINS-Importação, o que, ao nosso ver, além de desprezar a sistemática da não cumulatividade, afronta as disposições do GATT (Acordo Geral de Tarifas e Comércio), como será demonstrado no capítulo seguinte.

3.1 DOS PRODUTOS SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO E SUA MAJORAÇÃO PARA UM POR CENTO

Uma situação peculiar criada com a majoração da alíquota da Cofins-Importação em 1% (um por cento) decorre da majoração da alíquota de produtos classificados com NCM's que eram submetidas à alíquota zero da contribuição em comento e, por constarem na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660/2011, passaram a ter sua alíquota majorada.

Ou seja, no próprio artigo 8º, parágrafo 21, da Lei nº 10.865/2004, existe duas disposições normativas que conflitam. A primeira determina a sujeição de determinados produtos à alíquota zero e, por outro lado, a segunda majora a alíquota em um ponto percentual de uma lista de mercadorias que até então eram submetidas à alíquota zero, conforme transcrição dos trechos da legislação mencionada transcritos abaixo:

Art. 8º. As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas de:

(...)

§ 12. Ficam reduzidas a 0 (zero) as alíquotas das contribuições, nas hipóteses de importação de:

(...)

§ 21. As alíquotas da Cofins-Importação de que trata este artigo ficam acrescidas de um ponto percentual na hipótese de importação dos bens classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, relacionados no Anexo I da Lei nº 12.546, de 14 de dezembro de 2011. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 19 de julho de 2013)(Vide art. 49, inc III da Lei nº 12.844/2013)

Por meio de rápida leitura dos trechos legais supra transcritos, é indutivo entender que os produtos que até então eram submetidos à alíquota zero passarão a recolher a exação aplicando a alíquota de um por cento. No entanto, essa conclusão indutiva, ao nosso ver, não se sustenta após a detida análise das normas no contexto do sistema jurídico pátrio.

Primeiramente, é preciso que a análise seja feita levando-se em consideração o entendimento adotado pela Receita Federal do Brasil, por meio das Soluções de Consulta nº 364 de 25 de Setembro de 2012 e da recente Solução de Consulta COSIT nº 113 de 22 de abril de 2014, já trazidas à baila e que não permitem o creditamento do 1% (um por cento) majorado.

Nesses termos, constata-se que um contribuinte que costumeiramente importava mercadorias sob a alíquota zero, passou a ter que recolher o tributo aplicando a alíquota não passível de creditamento de 1% (um por cento), ou seja, passou a suportar carga tributária maior que um contribuinte também submetido ao sistema de recolhimento não cumulativo que recolha a Cofins-Importação aplicando a alíquota normal de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento) que pode ser integralmente creditada.

Passa-se, então, a analisar a natureza jurídica da norma que reduz alíquota da Cofins-Importação para zero e verificar se essa majoração da alíquota deve ser aplicada aos produtos que até então não recolhiam Cofins-Importação.

Com relação à alíquota zero, o doutrinador Paulo de Barros Carvalho asseverou em sua obra que qualquer previsão legislativa que reduza o critério quantitativo da regra matriz de incidência tributária deve ser considerada norma isentiva, como pode ser observado do trecho de sua obra transcrito abaixo:

“Ao relacionar as espécies de receitas que são excluídas da base de cálculo tributária, referidas leis acabaram por instituir verdadeira isenção, mediante a mutilação parcial do critério quantitativo da regra-matriz de incidência. Se a base de cálculo é a medida do fato jurídico tributário (função mensuradora), **qualquer exclusão que se pretenda fazer implicará reduzir a regra-matriz de incidência, colocando o fato excluído fora do âmbito da percussão tributária.**”
(CARVALHO, 2011, Pg 600 – destaques do autor)

Em sentido semelhante se posicionou o respeitado jurista Frederico Augusto, que discorreu o seguinte:

A alíquota não é senão uma das formas de isenção, pois expressa, claramente, em lei e com as mesmas conseqüências jurídicas. Dizer o legislador que um produto é isento do IPI ou que a alíquota é zero é dizer, de forma clara e inequívoca, que por força de um favor legal, o produto referido não sofre qualquer incidência tributária. Os termos se equivalem, e, por conseqüência o que aplicado for para as leis de exclusão de exigência tributária quanto à isenção, aplicado deveria se para a alíquota zero”.(FREDERICO, 2008, p. 22 – destaques do autor)

Desta maneira, sabendo-se que os produtos expressamente reconhecidos pela legislação como isentos, mesmo constando na lista de produtos que tiveram a alíquota majorada, não sofrem seus efeitos, haja vista serem expressamente isentos, o que faz abrir o seguinte questionamento: se a alíquota zero e a isenção tem o mesmo fim, que é desonerar determinados produtos, por que aplicar a majoração para os produtos submetidos à alíquota zero, já que não se aplica aos produtos isentos?

Para responder tal questionamento, primeiramente temos que verificar os fins pretendidos com a norma isentiva. Com relação a esse ponto, são elucidativas as lições de Hugo de Brito Machado:

A este propósito existem formulações doutrinárias interessantes, entre as quais se destaca aquela segundo a qual o critério de discrimine deve ter um nexo plausível com a finalidade da norma.(...)

Em matéria tributária, há problema em saber se a regra de isenção fere, ou não, o princípio da isonomia. A questão é difícil porque envolve a valoração dos fins pretendidos pela norma isentiva. (MACHADO, 2009. P. 39 – destaques do autor)

Deste modo, é preciso verificar o motivo que primeiramente levou a legislação a conferir tratamento tributário privilegiado a determinados produtos, com a aplicação da alíquota, considerada por parcela da doutrina como norma isentiva, para saber se o *discrimine* utilizado pela norma isentiva foi preservado e aplicado corretamente.

Analisando os produtos submetidos em primeiro momento à alíquota zero, verifica-se que o legislador desonerou a importação de produtos que julgou necessitarem de tratamento tributário benéfico, diante da natureza e necessidade dessas mercadorias.

Assim, observa-se que a norma isentiva, como regra, é dotada de alto caráter extrafiscal e, conseqüentemente, com o interesse de induzir comportamentos, *in casu*, fomentar a importação de determinadas mercadorias.

Com relação à atividade do operador do direito ao interpretar tais normas dotadas predominante caráter extrafiscal, o Ilustre jurista Paulo e Barros Carvalho:

Esses valores que orientam a atividade interpretativa estão presentes em todos os âmbitos do direito positivo. Na esfera tributária, são implementados mediante regras de caráter extrafiscal, que perseguem objetivos alheios aos meramente arrecadatório. O mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade. Dosando equilibradamente a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta as situações mais agudas, onde vicissitudes da natureza ou problemas econômicos ou sociais fizeram quase que desaparecer a capacidade contributiva de certo segmento geográfico ou social. A par disso, fomenta as grandes iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo, manejando de modo adequado o recurso jurídico das isenções. (CARVALHO, 2011,

P. 601)

Com efeito, de maneira a preservar o interesse do legislador ao conferir a alíquota zero aos produtos previstos no § 12º do artigo 8º, entendemos que a melhor interpretação a ser dada à presente celeuma é a que privilegia o objetivo do legislador ao conferir a alíquota zero a determinados produtos, para não majorar em 1% (um por cento) a alíquota desses produtos, diante da essencialidade dos mesmos que ensejou a norma isentiva com o fito de facilitar as importações dessas mercadorias.

Casso assim não seja entendido, os bens importados que antes eram submetidos à alíquota zero, agora passam a suportar carga tributária maior que a dos produtos submetidos à alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento), já que a majoração da alíquota não é passível de creditamento, em total desvio de finalidade da norma que instituiu a alíquota zero, o que claramente não pode ser admitido.

4. DA MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA DA CONFINS-IMPORTAÇÃO E IMPLICAÇÕES NO QUE TANGE AO DISPOSTO NO ACORDO GERAL DE TARIFAS E COMÉRCIO – GATT

4.1 – O GATT E O SISTEMA JURÍDICO BRASILEIRO

Antes de fazer qualquer consideração sobre as disposições do Acordo Geral de Tarifas e Comércio, normalmente conhecido como GATT, abreviação de sua denominação em inglês "General Agreement on Tariffs and Trade", é preciso se ter o conhecimento e abrangência desse acordo.

Trata-se de uma série de acordos de comércio internacional destinados a eliminar a discriminação e reduzir tarifas e outras barreiras ao comércio de bens, ou seja, tem o objetivo de harmonizar a política aduaneira entre países especificamente com relação à comercialização de bens.

Diante disto, o primeiro acordo do GATT ocorreu em 1947, em Genebra, no âmbito da reunião das Nações Unidas por um total de 23 países, entre eles o Brasil, que foi também um dos membros fundadores do acordo.

Após esse primeiro acordo, foram ocorrendo diversas outras reuniões dos países interessados em promover os objetivos do GATT, denominadas de “rodadas”, tendo a última sido a “Rodada do Uruguai”.

A também conhecida como “Ronda do Uruguai” teve início em 1986 e durou até abril de 1994. Tendo sido lançada em Punta Del Este, as negociações foram discutidas em reuniões dos países signatários em Montreal, Genebra, Bruxelas, Washington e Tóquio.

A ata da “Rodada do Uruguai” resultou em um novo Acordo de Tarifas Aduaneiras e Comércio, o “GATT 94” o qual manteve vigente as disposições do GATT criado em 1947.

Nesse passo, é importante destacar que a Ata da Rodada do Uruguai é onde está contido o acordo constitutivo da Organização Mundial de Comércio, criada para garantir não apenas os objetivos do GATT, restrito à comercialização de bens, mas para garantir os objetivos mais abrangentes, abordando todos os pontos relevantes que devem ser tratados no comércio internacional.

Quanto à criação da Organização Mundial do Comércio, destaque-se que o GATT não foi transformado na OMC, tendo apenas criado a OMC que, por sua vez, incorporou não somente o GATT mas como outros acordos em sua estrutura, tendo em vista o caráter mais abrangente dos seus objetivos e disposições.

Nesse passo, o “GATT 94” inserido do direito positivo brasileiro por meio do Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994 e promulgado pelo Decreto Executivo nº 1.355, de 30 de Dezembro de 1994.

Assim, uma vez esclarecido que o GATT é um tratado internacional que visa harmonizar a política aduaneira entre os países signatários e que tal tratado foi incorporado ao direito positivo brasileiro por meio dos Decretos proferidos pelo legislativo e executivo mencionados no parágrafo anterior, passa-se a analisar as disposições desse tratado internacional e sua repercussão na majoração da alíquota da Cofins-Importação em 1% (um por cento) objeto do presente estudo.

4.2 – DO ARTIGO 3º DO GATT E DO PRINCÍPIO DA NÃO DISCRIMINAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Como exposto alhures, o GATT surgiu para fomentar e regular as relações comerciais de bens entre seus signatários, diante desse objetivo, um dos papéis mais importantes do tratado internacional em comento foi o de regular o tratamento que as mercadorias estrangeiras deveriam ter no mercado interno dos países que pactuaram o tratado, e assim o fez por meio do seu artigo 3º, in verbis:

Artigo III
Tratamento Nacional em Regulação e Taxação Interna
Os [Membros] reconhecem que tributos internos e outros encargos internos, e leis, regulamentos e requisitos que afetem a venda interna, oferta para venda, compra, transporte, distribuição ou uso de produtos, e regulamentações quantitativas internas que requeiram a mistura, processamento ou uso de produtos

em quantidades ou proporções especificadas, não devem ser aplicados a produtos importados ou domésticos de modo a conferir proteção à produção doméstica.

2. Os produtos do território de qualquer [Membro] importados para o território de qualquer outro [Membro] não serão sujeitos, direta ou indiretamente, a tributos internos ou outros encargos internos de qualquer tipo superiores àqueles aplicados, direta ou indiretamente, a produtos domésticos similares. Além disso, nenhum [Membro] aplicará tributos internos ou outros encargos internos a produtos importados ou domésticos de forma contrária aos princípios estabelecidos no parágrafo 1.

Como pode ser observado do dispositivo do GATT transcrito acima, as mercadorias importadas de qualquer estado membro devem sofrer exatamente o mesmo tratamento tributário conferido às mercadorias nacionais, ou seja, prevê tratamento isonômico entre as mercadorias importadas e as nacionais, privilegiando, com isso a livre concorrência entre os países membros do GATT.

Com efeito, tal previsão de tratamento idêntico para as mercadorias nacionais e as importadas decorre da obediência ao princípio da não discriminação tributária, também tratado pela doutrina como Princípio da Reciprocidade, Princípio do Tratamento Nacional e, ainda, Princípio do Tratamento Iguatário.

Nesse ponto, é mister trazer à baila o entendimento do nobre Jurista Paulo de Barros Carvalho que, ao dispor sobre os princípios no ordenamento jurídico brasileiro, considera-os como sendo pontos que devem nortear o sistema jurídico, ou seja, o direito positivo como um todo. Conforme extraído do trecho de sua autoria transcrito abaixo:

Seja como for, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas. Exercem eles uma reação centrípeta, atraindo em torno de si regras jurídicas que caem sob seu raio de influencia e manifestam a força de sua presença.

Algumas vezes, constam de preceito expresso, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação. Noutras, porém, ficam subjacentes à dicção do produto legislado, suscitando um esforço de feitiço indutivo para percebê-los e isolá-los. São os princípios implícitos” (CARVALHO, 2011, p. 197)

Tal princípio notadamente limitador do poder de tributar está contido na Carta Magna para sua aplicação em âmbito interno em seu artigo 152, transcrito abaixo:

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino.

Com relação ao Princípio da não discriminação tributária, em razão da procedência ou do destino dos bens, o ilustre Doutrinador Paulo de Barros Carvalho, assim o definiu:

Significa que as pessoas tributantes estão impedidas de graduar seus tributos, levando em conta a região de origem dos bens ou o local para onde se destinem. Em consonância com essa regra constitucional (art. 152), a procedência e o destino são índices inidôneos para efeito de manipulação das alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. E o dispositivo se refere a bens e serviços de qualquer natureza. (CARVALHO, 2011, p. 218)

Sobre este princípio, o Superior Tribunal de Justiça, decidiu o seguinte:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. QUOTISTAS DOMICILIADOS NO BRASIL E NA SUÉCIA. TRATAMENTO ISONÔMICO. ART. 24 DA CONVENÇÃO BRASIL E SUÉCIA PARA EVITAR DUPLA TRIBUTAÇÃO. FATO GERADOR. CONSUMAÇÃO. 1. Apresenta-se harmônico com o art. 43 do CTN o Ato Declaratório nº 03, de 03 de janeiro de 1994 (Secretaria da Receita Federal) quando afirma que: "I ? a incidência do imposto de renda, quando do pagamento ou crédito a pessoas físicas ou jurídicas, residentes e domiciliadas no País, dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, alcança exclusivamente os lucros apurados pela pessoa jurídica a partir de 01 de janeiro de 1994; II ? por conseguinte, os lucros auferidos até 31 de dezembro de 1993 submetem-se às regras aplicáveis na época de sua formação." 2. "Incide o imposto de renda sobre o lucro apurado, ainda que não distribuído, pois, o fato gerador do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica" (Precedentes do STJ: Resp 412939, Min. Garcia Vieira ? 1ª T, DJ 21.10.2002, p. 285; Resp 140917, Min. Milton Luiz Pereira, 1ª T, DJ de 29.11.93, p. 123). 3. "Os lucros apurados no ano-calendário de 1993, pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, não estão sujeitos à incidência do imposto na fonte quando distribuídos a pessoas físicas ou jurídicas, residentes ou domiciliadas no País (Lei nº 8.383, de 1991, art. 75)" (Art. 659, do Decreto nº 3.000/1999). 4. "Os lucros apurados em período-base encerrado entre 1º de janeiro de 1989 e 31 de dezembro de 1992, tributados na forma do art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, quando distribuídos, não estarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, ressalvado o disposto no inciso II do art. 693 (Lei nº 7.713, de 1988, art. 36 e parágrafo único)" (Art. 660, do Decreto nº 3000/1999). 5. O art. XXIV da Convenção assinada pelo Brasil e Suécia para evitar a dupla tributação, adotando o princípio da não-discriminação tributária, estabelece que "os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação correspondente, diferente ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem sujeitos os nacionais desse outro Estado que se encontrem na mesma situação?". Dispõe, ainda, que "as empresas de um Estado contratante, cujo capital pertencer ou for controlado, total ou parcialmente, direta ou indiretamente, por uma ou várias pessoas residentes do outro Estado Contratante, não ficarão sujeitas, no primeiro Estado, a nenhuma tributação ou obrigação correspondente diversa ou mais onerosa de que aquelas a que estiverem ou puderem estar sujeitas as outras empresas da mesma natureza desse primeiro Estado?". 6. O princípio da não-discriminação tributária visa, unicamente, eliminar desigualdades ante os nacionais dos Estados contratantes, que se agrega ao ordenamento interno por força de tratado internacional que o veicule (Heleno Taveira Torres, in "Princípio da Territorialidade e Tributação dos não-residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento", in "Direito Tributário Internacional Aplicado" [obra coletiva], pp. 71/108, Edit. Quartier Satin). 7. Reconhecimento pela instância a quo de que os

lucros apurados pelos recorrentes ocorreram no período de 01.01.1989 a 31.12.1993. Fatos que não são contestados pelo Fisco. 8. Resulta tratamento fiscal brasileiro anti-isonômico, com base na legislação vigente à época da apuração dos lucros, exigir a incidência de imposto de renda sobre esses negócios jurídicos. 9. Aplicação e interpretação sistêmica dos artigos 35 da Lei nº 7.713/88, 75 e 77 da Lei 8.383/91; do art. XXIV da Convenção assinada pelo Brasil e pela Suécia para evitar a dupla tributação e homenagear o princípio da não-discriminação, aprovado pelo Decreto nº 77.053, de 19.01.1976. 10. Recurso conhecido e provido. .EMEN: (RESP 200301955278, JOSÉ DELGADO, STJ - PRIMEIRA TURMA, DJ DATA:04/10/2004 PG:00214 RET VOL.:00085 PG:00079 ..DTPB:.)

Em seu voto, o eminente Ministro do Superior Tribunal de Justiça, José Delgado, agasalhando as ponderadas razões sustentadas pelo ilustre doutrinador Heleno Taveira Torres, para entender que o serviço da não discriminação tributária é um pilar nas relações comerciais travadas internacionalmente e que deve ser países signatários do tratado, expressamente citando o GATT, conforme trecho do voto transcrito abaixo:

Os efeitos jurídicos das convenções firmadas pelos Estados (NAÇÃO) para que seja evitada a dupla tributação foram bem analisados por Heleno Taveira Torres, no artigo “Princípio da Territorialidade e Tributação de não-residentes no Brasil. Prestações de Serviços no Exterior. Fonte de Produção e Fonte de Pagamento”, publicado na obra coletiva “Direito Tributário Internacional Aplicado”, Edit. Quartier Satin, pgs. 71/108. No trato da aplicação do “princípio de não-discriminação dos regimes de não-residentes nas convenções para evitar a dupla tributação”, o referido autor explicita:

“Quanto à sua finalidade, trata-se de um preceito exclusivamente destinado a eliminar desigualdades de tratamento tributário ante os nacionais dos Estados contratantes, que se agrega ao ordenamento interno por força de tratado internacional que o veicule. Desse modo, o princípio da não-discriminação não é inerente apenas ao tratamento da dupla tributação internacional, como pensam muitos.

(...)

E prova de que este princípio é autônomo em relação a essa modalidade de convenção, temos que ele aparece ainda em outras espécies de convenções em matéria tributária, com se vê no art. 3º do Acordo GATT, em matéria de tributação sobre o comércio internacional. Sobre suas características, mostra-se, o princípio da não-discriminação, como sendo um preceito vinculante para os Estados que o contemplem, quanto à criação ou aplicação de normas que tenham por finalidade entabular restrições à natureza tributária para os nacionais de outro Estado. Descortina-se, assim, a natureza de instrumentalidade do princípio da não-discriminação, na garantia de aplicação de um tratamento fiscal equivalente para os nacionais de um e do outro Estado signatário. Sendo instrumental, descabe falar de um valor absoluto que lhe possa servir como único conteúdo possível, porquanto o tratamento discriminatório praticado contra nacionais do outro Estado signatário pode manifestar-se por vários modos, pois tratar de maneira distinta situações similares ou situações diversas de modo igual, a partir de uma análise de comparabilidade, pode tanto demonstrar a presença de uma discriminação, como de uma restrição, ou mesmo de nenhuma das duas.

Considerando sua inegável importância, nos últimos anos, a doutrina mais relevante vem insistindo com a implantação de um modelo de tributação que respeite, o mais que possível, princípios consagrados pela ordem internacional, de modo a criar ambiente propício para a consecução de um sistema tributário

equitativo e neutro quanto aos investimentos transnacionais. O fundamento é basicamente simples. Entendem seus arautos que uma vez aceito, quase que universalmente, o princípio de tratamento igualitário, aplicável aos sujeitos passivos que se encontrem em circunstâncias semelhantes, como está presente na maioria das constituições, este mesmo princípio há de informar também o tratamento sobre a tributação da renda transnacional, mormente quando em presença de específicas convenções internacionais (inter-nations equity) que o contemplem sob a forma de vedação ao tratamento discriminatório. O art. 24 do Modelo OCDE, desse modo, dispõe o princípio da não-discriminação, segundo o qual os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a quaisquer obrigações tributárias, relativas a estes, diversas ou mais onerosas daquelas que estejam ou possam vir a estar em vigor para os nacionais deste outro

Feitas essas distinções no corpo da própria convenção internacional, ao projetarmos seus efeitos sobre o direito interno, reafirmamos, sob a égide da Constituição vigente nesta República, não ser absolutamente aceitável, à luz de todos os preceitos sobre as liberdades e garantias da ordem econômica, historicamente construídos sobre sólidos fundamentos, a presença de quaisquer mecanismos discriminatórios sobre empresas não-residentes, quando estas se encontram em situações equivalentes, em vista de disposições de direito constitucional e considerando o efeito de prevalência de aplicabilidade que as convenções em matéria tributária possuem sobre a legislação infra-constitucional, conforme declara o art. 98, do Código Tributário Nacional, que é Lei Nacional, no papel de norma geral, com eficácia de Lei Complementar, como prescreve o art. 146, III, da Constituição.”

Assim, tal princípio da reciprocidade, ao determinar que as mercadorias devam ter o mesmo tratamento tributário, independente de sua origem, desde que seja de países signatários do GATT, nada mais faz do que privilegiar os princípios constitucionais da igualdade e da livre concorrência no âmbito do comércio internacional, como será exposto adiante.

Com relação ao cumprimento ao princípio da igualdade, é importante destacar que tal princípio vem insculpido no bojo da Constituição Federal, precisamente no caput do art. 5º, in verbis:

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

Ou seja, tal princípio visa à conferir tratamento igualitário entre pessoas que estão submetidas à condições idênticas. Sobre tal princípio, invoca-se a melhor doutrina de Hugo de Brito Machado transcrita abaixo:

O Princípio da igualdade é a projeção, na área tributária, do princípio geral da isonomia jurídica, ou princípio pelo qual todos são iguais perante à lei. Apresenta-se como garantia de tratamento uniforme, pela entidade tributante, de quantos se encontrem em condições iguais. Como manifestação desse princípio temos, em nossa Constituição, a regra da uniformidade dos tributos federais em todo território nacional. (MACHADO, 2009, p. 38)

Noutro ponto, com as disposições do GATT ora em comento, está-se privilegiando também o princípio da livre-concorrência, assim entendido como sendo a garantia de que a lei reprimirá qualquer medida econômica abusiva que vise à eliminação ou simplesmente prejudique a livre concorrência.

Tal Princípio Constitucional está previsto na Constituição Federal nos dispositivos transcritos abaixo:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IV - livre concorrência;

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

(...)

§ 4º - A lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros.

Com relação à esse princípio, são acertadas as considerações trazidas pelo constitucionalista José Afonso da Silva quando dispõe:

A livre concorrência está configurada no art. 170, IV, como um dos princípios da ordem econômica. Ela é uma manifestação da liberdade de iniciativa, e, para garanti-la, a Constituição estatuiu que a lei reprimirá o abuso do poder econômico que vise à dominação dos mercados, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros (art. 173, §4º).

Os dois dispositivos se complementam no mesmo objetivo. Visam tutelar o sistema de mercado e, especialmente, proteger a livre concorrência, contra a tendência açambarcadora da concentração capitalista. A constituição reconhece a existência do poder econômico. Este não é, pois, condenado pelo regime constitucional. Não raro esse poder econômico é exercido de maneira anti-social. Cabe, então, ao Estado intervir para coibir o abuso. (SILVA, 2007, p. 795)

Ou seja, o princípio da livre concorrência serve para garantir que os entes atuantes no mercado econômico possam competir em pé de igualdade com os demais, devendo o Estado regulador neutralizar qualquer norma ou situação que implique em favorecimento de uma empresa que, por estar em condições mais favoráveis, tenham um êxito maior no mercado econômico com relação às outras.

É interessante perceber como todos os princípios estão devidamente correlacionados e, via de regra, coexistem em harmonia diante de um sistema jurídico uno. O Princípio da Não Discriminação Tributária nada mais faz do que trazer para o plano das

transações comerciais internacionais um dos princípios pilares do ordenamento jurídico brasileiro, qual seja, a igualdade, que confere o tratamento isonômico entre os agentes atuantes no mercado, e esse princípio, por sua vez, nada mais faz do que garantir que os entes atuantes em situações iguais recebam o mesmo tratamento, e os desiguais, tratamento distinto na medida que se desiguam.

Com isso, o princípio da não discriminação tributária possibilita que os agentes econômicos internacionais possam competir em pé de igualdade, o que acarreta na livre concorrência nas práticas comerciais internacionais.

Desta maneira, resta clarividente que as disposições do art. 3º do GATT ao trazerem para o plano das relações comerciais internacionais envolvendo os países signatários ao referido Tratado Internacional a aplicação do Princípio da Não Discriminação Tributária e, com isso, os Princípios da Isonomia Tributária e Livre Concorrência.

De maneira igualmente conclusiva, o jurista Júlio César Rossi, ponderou o seguinte:

Nesse sentido, as regras do Gatt impõem um redimensionamento do princípio da igualdade. Poderia até se cogitar ser excessivo falar em um princípio de igualdade, quando as regras do comércio internacional, baseadas no GATT, se dirigirem, *prima facie*, empresas e instituições. Todavia, se essa poderia ser a conclusão à primeira vista, não custa recordar que, em um segundo momento, um mercado competitivo e baseado na livre concorrência, há de levar ao reconhecimento de um sistema multilateral de comércio justo, que não crie discriminações entre os produtos e os serviços de distintas nações, em prol dos indivíduos localizados nos mais distantes países. (descobrir de qual dialética eu tirei isso. (ROSSI, 2011, p. 43)

Com efeito, certo é que, como já demonstrado no tópico que trata da não-cumulatividade da majoração da alíquota da COFINS-Importação em comento, com tal majoração os produtos importados estão sofrendo uma incidência tributária maior que os produtos nacionais, o que viola a regra do art. 3º do GATT e, por consequência, os Princípios da Não Discriminação Tributária, isonomia e livre concorrência.

Nesse passo, diante do confronto entre o disposto no GATT e o previsto no artigo 8º, parágrafo 21, da Lei nº 10.865/2004 com a redação dada pela Lei nº 12.844/2013, mostra-se pertinente o Estudo da hierarquia dos tratados internacionais e a legislação pátria para concluir qual regra deve prevalecer diante da conflito das normas mencionadas.

4.3 DA PREVALÊNCIA DO GATT (TRATADO INTERNACIONAL) SOBRE A LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL INTERNA

Atualmente, numa sociedade plenamente globalizada e em que os meios de comunicação e transporte de dados e pessoas acontecem em um ritmo cada vez mais acelerado, é bastante perceptível a completa insignificância da distância no que tange às transações comerciais e, ainda, é cada vez mais desprezada as fronteiras territoriais entre os países no que tange as negociações comerciais dos agentes econômicos e sua logística em caráter global.

Nesse contexto em que pessoas físicas e jurídicas atuam muitas vezes de maneira instantânea e simultânea em diversos países, é certo que o sistema jurídico mundial precisa de meios para regular tais condutas na vida em sociedade travada em âmbito internacional, o que esclarece o motivo da crescente importância com que os tratados internacionais devem e estão sendo tratados nos planos internos de cada país e, conseqüentemente, na esfera internacional como um todo.

Nesse sentido, são bem ponderadas as constatações de Marcos Aurélio Pereira Valadão, transcritas abaixo:

Não há dúvida de que atualmente o tratado internacional é a fonte mais importante do Direito Internacional Público, pois traz segurança às relações internacionais e faz com que o livre consentimento das nações seja expresso de maneira clara. Além do que, nos últimos 60 anos, o número de tratados internacionais em todas as matérias sofreu formidável incremento. (VALADÃO, 2000, p 142)

Resta analisar em que plano os tratados internacionais se encontram quando comparados ou confrontados com a legislação interna versando sobre a mesma matéria.

A priori, sabe-se que a Constituição Federal da República prevê que os tributos só podem ser exigidos ou aumentados mediante lei que o estabeleça, essa é a Inteligência de seu artigo 150, inciso I, transcrito abaixo:

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;

Tal previsão veicula de maneira clara e indubitável o princípio da legalidade no sistema jurídico tributário, segundo o qual as obrigações tributárias devem ser criadas ou majoradas unicamente por meio de lei.

Sobre tal princípio, bem arrazoadas são as considerações do ilustre professor Roque Antônio Carraza, a seguir transcritas:

Entendemos que, no Brasil, só o Poder Legislativo, de regra por meio de lei ordinária, pode criar ou aumentar tributos. Portanto, apenas o Congresso Nacional, as Assembleias Legislativas, as Câmaras dos Vereadores e a Câmara Legislativa, nas esferas, respectivamente, federal, estaduais, municipais e distrital, têm competência para, por meio de lei ordinária, instituir tributos ou majorar os já existentes. Esta é a consequência da interpretação sistemática do art. 150, I da CF. (CARRAZA, 2007)

Assim, diante da competência do legislativo de instituir e majorar tributos conferida pela Carta Magna, pertinente é a análise do artigo 150, inciso I, da Constituição Federal e como os tratados internacionais influenciam no princípio da legalidade, para assim verificarmos qual ato normativo é dotado de superioridade hierárquica no que tange à majoração da alíquota da Cofins-Importação em comento, o disposto no artigo 3º GATT ou o previsto no artigo 8º, parágrafo 21, da Lei nº 10.865/2004 com a redação dada pela Lei nº 12.844/2013.

Para tanto, passa-se a analisar também as disposições constitucionais sobre os tratados internacionais e, para tanto, trazemos o artigo 5º, parágrafo 2º de nossa Carta Magna, in verbis:

§ 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

A observância do artigo supra transcrito ganha extrema importância para o começo da análise ora pretendida já que por meio dele fica evidenciado que os tratados internacionais foram reconhecidos pela Constituição como Tratados, e não como se tivessem sido transformados em lei interna por meio do instrumento normativo que o internaliza, como no caso do GATT, o Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994 o Decreto Executivo nº 1.355, de 30 de Dezembro de 1994.

E essa distinção faz toda a diferença, já que uma vez reconhecidos como tratados internacionais e não como lei interna, devem ser aplicados ou revogados conforme o tratamento previsto aos tratados internacionais e não à legislação interna.

Sabe-se que os Tratados Internacionais devem representar os interesses do Estado como nação e, com o intuito de que a celebração de qualquer pacto internacional represente o mais fielmente possível o interesse do Estado Nação, a Nossa Carta Magna se encarregou de atribuir a responsabilidade de firmar Tratados Internacionais ao consenso de interesses do chefe do Poder Executivo e do Congresso Nacional, conforme observado dos dispositivos constitucionais transcritos abaixo:

Art. 49. É da competência exclusiva do Congresso Nacional:
 I - resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;
 (...)
 Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:
 VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

Assim, é plenamente indutivo concluir que os entes competentes para pactuarem tratados internacionais, são exatamente os mesmos que devem revogar tal acordo internacional, ou seja, não é permitido ao legislativo, de maneira isolada, revogar o acordado pelo país com a anuência do Congresso Nacional e do Presidente da República, tal como foi feito com o artigo 8º, parágrafo 21, da Lei nº 10.865/2004 com a redação dada pela Lei nº 12.844/2013.

Nesse sentido se posiciona o seguinte excerto da melhor doutrina de Alberto Xavier, considerando ser verdadeiro golpe de estado a revogação de tratado internacional por mera lei ordinária interna, *in verbis*:

Se o procedimento de celebração dos tratados pressupõe a intervenção conjunta de dois poderes – o executivo, a título de negociação e ratificação – e o legislativo, a título de referendo -, não pode admitir-se que a cessação dos seus efeitos, por revogação ou denúncia dos mesmos, se processe sem a colaboração conjunta dos mesmos poderes que participaram da sua celebração.

A revogação de um tratado por obra de lei ordinária interna, da competência exclusiva de um desses poderes – o legislativo -, teria o alcance de um verdadeiro “golpe de Estado”, retirando da destruição dos efeitos de um ato jurídico a intervenção de um órgão sem o qual tal ato não poderia ter sido celebrado. (XAVIER, 2010, p. 90)

Ou seja, sabe-se que os tratados gozam no sistema normativo pátrio de uma maior resistência com relação a qualquer pretensão revogatória, já que, uma vez celebrados, precisariam de ato conjunto de ambos os poderes executivo e legislativo para sua revogação, o que chega a ser óbvio, já que é o mesmo procedimento necessário para a pactuação do tratado internacional primeiramente.

Neste ponto, é válida a ressalva de que não se está aqui defendendo que as leis internas devam ser necessariamente revogadas com a vigência do tratado internacional, o que se defende no presente trabalho é que a lei interna mantém sua eficácia plena nas hipóteses em que não contrarie o Tratado Internacional que confira tratamento jurídico a casos idênticos.

Ou seja, o Tratado Internacional faz com que a lei seja, nos pontos em que dispõe, relativamente inaplicável, desta forma, o Tratado derroga a legislação interna em decorrência da especialidade entre tratados e leis.

Passando para uma análise da legislação infraconstitucional, é de se observar que o Código Tributário Nacional que, dotado de status de Lei Complementar e, por isso, superior hierarquicamente à legislação ordinária, sem seu artigo 98 dispõe:

Art. 98. Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Assim, mesmo já não havendo qualquer dúvida sobre a supremacia dos tratados internacionais diante da análise dos dispositivos constitucionais, certo é que o Código Tributário Nacional, o qual, destaque-se, foi recepcionado pela Constituição Como Lei Complementar, veio para espancar qualquer dúvida quanto a esse respeito, diante da clareza com que veiculou tal norma por meio do artigo supra transcrito.

Nesse exato sentido, posiciona-se o Alberto Xavier, ao discorrer em sua obra o seguinte:

(v) O art. 98 do Código Tributário Nacional – que é lei complementar que se impõe ao legislador ordinário – é expresse ao estabelecer a superioridade hierárquica dos tratados tributários, sendo inadmissível restringir essa superioridade apenas a algumas espécies ou modalidades, não distinguidas por lei; ((XAVIER, 2010, p. 84)

Assim, pelos motivos até o momento expostos, resta clarividente que o Tratado Internacional deve prevalecer sobre a legislação interna, principalmente quando esta for ordinária, como é o caso da Lei nº 10.865 de 30 de abril de 2004 com a redação dada pela Lei 12.844, de 19 de julho de 2013 que majorou a alíquota da Cofins-Importação ora em comento.

Não poderia ser outro o entendimento pacífico do Supremo Tribunal Federal, ao privilegiar as disposições no GATT, em sua súmula 575:

À MERCADORIA IMPORTADA DE PAÍS SIGNATÁRIO DO (GATT), OU MEMBRO DA (ALALC), ESTENDE-SE A ISENÇÃO DO IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS CONCEDIDA A SIMILAR NACIONAL. (STF, Súmula 575, Sessão Plenária de 15/12/1976)

O Supremo Tribunal Federal, sumular entendimento para estender a isenção de IMCS conferido aos produtos nacionais aos produtos oriundos de país signatário do GATT nada mais fez do que aplicar o Princípio da não discriminação tributária trazido para o GATT e, com isso, conferir tratamento tributário isonômico entre o produto interno e o importado.

Em outras palavras, mesmo não havendo previsão na legislação interna para a extensão da isenção, a Suprema Corte entendeu que o tratado internacional deveria se sobrepor à disposição normativa interna e aplicou o GATT em detrimento do previsto pelo legislador ordinário.

O entendimento pelo Superior Tribunal de Justiça e consolidado de longa data pelas súmulas nº 20 e 71 seguiu o previamente adotado pela Suprema Corte, conforme súmula transcrita abaixo:

A MERCADORIA IMPORTADA DE PAIS SIGNATARIO DO GATT E ISENTA DO ICM, QUANDO CONTEMPLADO COM ESSE FAVOR O SIMILAR NACIONAL. (Súmula 20, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 04/12/1990, DJ 07/12/1990, p. 14682, REPDJ 13/12/1990, p. 15022)

O BACALHAU IMPORTADO DE PAIS SIGNATARIO DO GATT E ISENTA DO ICM. (Súmula 71, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 15/12/1992, DJ 04/02/1993, p. 775)

Tal súmula veio a consagrar o entendimento já agasalhado pela Superior Corte, que em diversas oportunidades já vinha privilegiando o que foi mencionado pelo Superior Tribunal de Justiça como “princípio da equivalência de tratamento fiscal”, em expressa consonância com o GATT e com o artigo 98 do Código Tributário, nos termos da Ementa in verbis:

TRIBUTÁRIO. ICM. IMPORTAÇÃO DE PRODUTO CUJO SIMILAR NACIONAL GOZA DE ISENÇÃO DO IMPOSTO. LEI Nº 3.991/83, DO ESTADO DE SÃO PAULO, QUE INSTITUIU O TRIBUTO OCORRIDA NA BASE NA COMPETÊNCIA EXPLICITADA E AMPLIADA PELA EC. Nº 23/83, AO ADITAR O §11 DO ART. 23 DA CF/67.

Diploma legal que há de ser interpretado em consonância com o princípio da equivalência de tratamento fiscal, consagrado no texto do GATT (Parte II, art. III), por força do qual as isenções tributárias que contemplam o similar nacional devem ser estendidas ao produto importado de países signatários do Trabalho em apreço, sob pena de ofensa ao art. 98 do CTN. Precedentes do STF. Recurso Provido. (STJ, Recurso Especial nº 3143/SP, Relator Ministro Ilmar Galvão, julgado em 20/06/1990).

E as Cortes Superiores, mesmo tem mantido seu entendimento constante ao privilegiar as disposições do GATT em detrimento da legislação interna, tal como ocorreu com os julgados trazidos nas ementas abaixo colacionadas:

TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE BACALHAU PROVENIENTE DE PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT. GARANTIA DE TRATAMENTO FISCAL NÃO MENOS FAVORECIDO QUE O ATRIBUÍDO AO SIMILAR NACIONAL. SENTIDO DAS SÚMULAS 20 E 71 DO STJ. RECURSO ESPECIAL IMPROVIDO. 1. Pacífica jurisprudência do STJ é no sentido de que "A mercadoria importada de país signatário do GATT é isenta do ICM, quando contemplado com esse favor o similar nacional" (Súmula n.º 20/STJ). No mesmo sentido a jurisprudência do STF: "À mercadoria importada de país signatário do (GATT), ou membro da (ALALC), estende-se a isenção do Imposto Circulação de Mercadorias concedida à similar nacional" (Súmula 575/STF).

(...)

Recurso especial a que se nega provimento. (REsp 821.406/RJ, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/03/2007, DJ 02/04/2007, p. 248)

EMENTA DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE LEITE EM PÓ DA ARGENTINA. PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT. ISENÇÃO HETERÔNOMA. TRATADO INTERNACIONAL FIRMADO PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. CONSTITUCIONALIDADE. ALCANCE E LEGITIMIDADE DE ISENÇÕES À LUZ DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. SIMILARIDADE ENTRE PRODUTOS NACIONAIS E ESTRANGEIROS. APRECIÇÃO EM SEDE EXTRAORDINÁRIA. IMPOSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 01/12/2010.

(...)

A jurisprudência desta Suprema Corte consolidou-se no sentido da constitucionalidade das desonerações tributárias estabelecidas, por meio de tratado, pela República Federativa do Brasil, máxime no que diz com a extensão, às mercadorias importadas de países signatários do GATT, das isenções de ICMS

concedidas às similares nacionais (Súmula STF 575).

(...).

Agravo regimental conhecido e não provido. (ARE 804350 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 16/09/2014, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-194 DIVULG 03-10-2014 PUBLIC 06-10-2014)

Desta maneira, diante da clara legislação devidamente analisada pela melhor doutrina e amplamente aplicada pelas Cortes Superiores, não há como contestar a prevalência dos tratados internacionais quando suas disposições conflitarem com a legislação interna.

Com efeito, o artigo 8º, parágrafo 21, da Lei nº 10.865/2004 com a redação dada pela Lei 12.844, de 19 de julho de 2013 que majorou a alíquota da Cofins-Importação e conferir carga tributária mais onerosa aos produtos importados quando comparados aos internacionais deve ser extraída do sistema normativo, por contrariar o princípio da não discriminação tributária previsto no art. 3º do GATT que, por sua vez, como exposto no presente capítulo, deve prevalecer sobre a legislação interna.

5 – CONCLUSÃO

Como exposto alhures, o presente trabalho acadêmico tem como objeto o estudo jurídico analítico da majoração da alíquota da Cofins-Importação em 1% (um por cento) trazida ao ordenamento jurídico pátrio primeiramente por meio da Medida Provisória nº 563, de 2012 e, atualmente econtra-se insculpida no artigo 8º, parágrafo 21, da Lei nº 10.865/2004 com a redação dada pela Lei nº 12.844/2013.

Ante a majoração da alíquota, foram devidamente realizadas as análises legais e constitucionais das implicações que esse aumento acarretou no plano jurídico interno e internacional.

Diante da interpretação sistemática do artigo 8º, §15, da Lei nº 10.865/2004, que prevê a apuração da não cumulatividade da Cofins-Importação, o presente trabalho entende que também deve ser passível de creditamento o recolhimento majorado da Cofins-Importação para abatimento da Cofins devida internamente, buscando uma harmonização entre os preceitos normativos ao se levar em consideração na época em que foi editado o dispositivo que regula a sistemática não-cumulativa, o dispositivo legal que majora a alíquota da Cofins-Importação ainda não havia integrado o corpo normativo pátrio.

Assim, o presente trabalho contraria o entendimento adotado pela Receita Federal do Brasil na Solução de Consulta nº 364 de 25 de Setembro de 2012 e da recente Solução de Consulta COSIT nº 113 de 22 de abril de 2014 que forçosamente intenta uma interpretação literal do aludido artigo 8º, §15, da Lei nº 10.865/2004 e impede o creditamento da majoração em comento, em patente violação ao princípio da não-cumulatividade, fazendo com que esse 1% (um por cento) adicional vire efetivo custo para o contribuinte.

Quanto aos produtos que até então eram sujeitos à alíquota zero de acordo com a previsão contida no § 12º do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004, entendemos que ao se considerar a essencialidade dos bens que ensejou a norma isentiva, com o fito de fomentar a importação desses bens, deve prevalecer a norma que determina a alíquota zero, principalmente por ser a que melhor harmoniza com o sistema jurídico, já que impede a injusta situação em que um produto sob a incidência de 1% (um por cento) da alíquota da Cofins-Importação não se submeta a carga tributária maior que um produto submetido à regular alíquota de 7,6% (sete inteiros e seis décimos por cento).

Diante da constatação de que a majoração da alíquota representa efetivo custo, passou-se a analisar as implicações que tal constatação teria no plano das relações internacionais de comércio e os tratados internacionais.

Nesse contexto, concluiu-se que a majoração da alíquota da Cofins-Importação submete o produto importado à carga tributária superior à mesma mercadoria devida produzida internamente, o que desrespeita o artigo 3º do GATT, notadamente o princípio da não discriminação tributária.

Com o impasse criado por disposições normativas conflitantes, passou o presente estudo a analisar qual norma deveria prevalecer, tendo ao final concluído, com suporte na ampla jurisprudência dos tribunais superiores, Constituição Federal e, mais expressamente, no artigo 98 Código Tributário Nacional, que o GATT, por ser tratado internacional, deve prevalecer no que confrontar com a legislação ordinária interna, *in casu* o disposto no artigo 8º, parágrafo 21, da Lei nº 10.865/2004 com a redação dada pela Lei nº 12.844/2013.

Portanto, é de se concluir que a majoração da alíquota em 1% (um por cento) da Cofins-Importação deve ser extraída do sistema normativo pátrio, seja por violar o princípio da não cumulatividade, seja por ofensa ao princípio da não discriminação tributária previsto no GATT, principalmente quando se trate de produtos que até então eram submetidos à alíquota zero.

REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

VALADÃO, Aurélio Pereira. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. Porto Alegre. Livraria do Advogado, 2004.

BERGAMINI, Adolpho. et. al. *Pis e Cofins Na Teoria e Na Prática: Uma Abordagem completa dos regimes cumulativo e não-cumulativo*. 2ª edição. São Paulo. MP editora, 2010.

FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema Tributário do Mercosul*. 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, São Paulo.

TORRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: Planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo, 23ª edição. Malheiros: São Paulo. 2007.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense. 2010.

SILVA, José Afonso da, *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 29ª edição, São Paulo: Malheiros Editores LTDA. 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 30ª edição. São Paulo: Malheiros Editores LTDA, 2009.

JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. *Introdução ao Estudo do Direito: técnica, decisão, dominação*. 5ª edição. São Paulo: editora Atlas. 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 23ª edição. São Paulo: Saraiva. 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 4ª edição. São Paulo: Noeses. 2011.

CARVALHO, Cristiano, *Teoria do Sistema Jurídico – direito, economia, tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TORRES, Heleno. *Capital estrangeiro e princípio da não-discriminação tributária no direito interno e nas convenções internacionais*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 87.

ROSSI, Júlio Cesar. *Os Tratados Internacionais e a sua Superioridade: A interpretação do artigo 98 do Código Tributário Nacional à Luz da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 186.

CARDOSO, Oscar Valente. *Tratados Internacionais em matéria tributária: aspectos polêmicos*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 196.

SANTI, Eurico Diniz de Santi. *PIS e Cofins na importação, competência: entre regras e princípios*. Revista Dialética de Direito Tributário n. 121.

CARNEIRO, Daniel Zanetti Marques. *PIS e Cofins-importação: brevíssimas considerações sobre a constitucionalidade formal da Lei nº 10.865/04*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 126

CARNEIRO, Rogério David. *O Gatt e a Incidência de IPI na revenda de produtos importados*. Revista Dialética de Direito Tributário nº 223

SANTOS, Frederico Augusto Fonseca dos. *Princípio da Seletividade: conceitos e questões relevantes*. Brasília: UNISUL/REDE LFG: 2008. Monografia (Especialização em Direito). p. 22. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/19375>> Acesso em: 15 jun. 2009.