VOTO

O Senhor Ministro Alexandre De Moraes: Sr. Presidente, temos para exame o Tema 1047 da repercussão geral, assim descrito:

> "Constitucionalidade da majoração, em um ponto percentual, da alíquota da COFINS-Importação, introduzida pelo artigo 8º, § 21, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei nº 12.715/2012, e da vedação ao aproveitamento integral dos créditos oriundos do pagamento da exação, constante do § 1º-A do artigo 15 da Lei nº 10.865 /2004, incluído pela Lei nº 13.137/2015.

Cuida-se de recurso extraordinário em que se discute a constitucionalidade da majoração, em 1% (um por cento), da alíquota da COFINS-Importação, introduzida pelo § 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865 /2004, com a redação dada pela Lei nº 12.715/2012, bem como da vedação ao aproveitamento integral dos créditos tributários, constante do § 1º-A do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004, incluído pela Lei nº 13.137/2015, considerando o disposto nos artigos 5º, inciso II, 150, inciso II, 151, 152, 154, inciso I, 194, inciso V, e 195, parágrafos 4º e 12, da Constituição Federal.

Na origem, cuida-se de Mandado de Segurança impetrado por GP Imports Comércio de Peças e Assessórios para Veículos LTDA. em face de autoridades da Receita Federal do Brasil em Curitiba. A impetrante, pessoa jurídica de direito privado que atua na importação de pneus, rodas e acessórios automotivos, sustenta a inconstitucionalidade do aumento de 1% (um por cento) da alíquota da COFINS pela MP n.º 563/2012, convertida na Lei n.º 12.715/2012, a qual deu nova redação ao artigo 8º, § 21, da Lei nº 10.865/2004, e, subsidiariamente, alega ter o direito de crédito integral da contribuição paga para efeito de abatimento no cálculo da exação, sob pena de violação à não-cumulatividade. Ao final, requer seja reconhecido o direito à compensação dos valores indevidamente pagos com correção monetária dos créditos correspondentes pela taxa SELIC.

O juízo de primeiro grau, com fundamento na exposição de motivos da MP 540/2011 e na jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, proferiu sentença em que reconheceu a validade das normas impugnadas e denegou a segurança pretendida pela impetrante (fls. 5/18, Doc. 3).

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/09/20 16:32

Irresignada, a parte impetrante apresentou recurso de apelação (fls. 30 /44, Doc. 3) em que reitera os argumentos expostos no *writ* . Sustenta, em suma, que (a) o § 21 do artigo 8º da Lei 10.844/2013, ao majorar em 1% (um por cento) a alíquota da COFINS-Importação referente aos bens relacionados no Anexo I da Lei n.º 12.456/2011, na prática, efetuou a criação de nova contribuição social, instituindo nova fonte de custeio da Seguridade Social em desconformidade com o disposto nos artigos 154, I, e 195, § 4º da Carta Magna, que dispõe sobre a necessidade de Lei Complementar para a instituição contribuições sociais; (b) o parágrafo § 9º do art. 195, da Constituição Federal, introduzido pela Emenda Constitucional 20/98, permite que as contribuições possuam alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas conforme a atividade econômica ou utilização de mão-de-obra pelo sujeito passivo, no entanto, o referido dispositivo é aplicável apenas às contribuições patronais previstas no inciso I do referido artigo, não se aplicando ao importador ou a figura a ele equiparado (inciso IV); (c) a referida majoração implica violação aos princípios da igualdade, da isonomia e da equidade, tendo em vista que alcança apenas parte dos importadores; (d) as normas ora impugnadas violam as previsões contidas no tratado internacional GATT, do qual o Brasil faz parte, o qual prevê tratamento igualitário entre produtos nacionais e importados oriundos de países signatários; e (e) somente Lei Complementar poderia alterar os elementos integrantes da regra-matriz da COFINS-Importação, sob pena de violação frontal ao princípio da hierarquia das leis.

A apelante requer o conhecimento e provimento da apelação para julgar procedente o pedido, reconhecendo a inconstitucionalidade da majoração em 1% (um por cento) da alíquota da COFINS-Importação, implantada pelo § 21 do art. 8º da Lei 10.865/2004, cessando a cobrança do referido percentual, bem como o reconhecimento do direito à compensação dos valores pagos indevidamente, com correção monetária pela taxa SELIC.

Sucessivamente, caso o primeiro pedido seja negado, a apelante requer o reconhecimento do direito ao crédito integral da contribuição paga para efeito de abatimento no cálculo da exação, sob pena de violação ao princípio constitucional da não-cumulatividade, autorizando-se a compensação dos valores já pagos.

A União apresentou contrarrazões, refutando integralmente os argumentos da parte apelante (fls. 61/90, Doc. 3).

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/09/2016 16:52

O Tribunal de origem negou provimento à apelação da impetrante, em acórdão assim ementado (fl. 114, Doc. 3):

> "TRIBUTÁRIO. COFINS-IMPORTAÇÃO. ADICIONAL DE ALÍQUOTA. LEI 12.844/13. ART. 8º, § 21 DA LEI 10.865/04. GATT. ISONOMIA. PRINCÍPIO DA LEGALIDADE E NÃO CUMULATIVIDADE.
>
> 1. O acréscimo de um ponto percentual na alíquota da COFINS-Importação é um mero adicional à alíquota já existente, não havendo interferência alguma na materialidade da incidência, que continua sendo a importação de produtos ou serviços.
>
> 2. Sendo o produto importado de qualquer país signatário do GATT, a incidência do adicional à alíquota da COFINS-Importação será idêntica.
>
> 3. O adicional à alíquota da COFINS-Importação ocorreu justamente para dar cumprimento ao princípio da isonomia entre a tributação dos produtos nacionais e dos importados.
>
> 4. Não cabe ao Poder Judiciário, que não tem função legislativa, criar ou combinar normas que autorizam a outorga de créditos presumidos ou outras benesses de natureza tributária."

Opostos embargos de declaração (fls. 125/130, Doc. 3), foram rejeitados (fl. 140, Doc. 3).

No apelo extremo (fls. 166/179, Doc. 3), interposto com fundamento no artigo 102, III, 'a', da Constituição Federal, a parte recorrente alega ter o acórdão recorrido violado dispositivos constitucionais (art. 5º, II; art. 150, II; art.154, I; art. 194, V; e art. 195, §§ 4º, 9º e 12, da Carta Magna), e reforça os argumentos apresentado no *writ* e no recurso de apelação nos seguintes termos:

> a) "(...) a Lei n.º 10.844/2013, sob o pretexto de majorar a alíquota da contribuição, acabou, a bem da verdade, por criar nova contribuição social, instituindo nova fonte de custeio da Seguridade Social diversa daquela já autorizada pelo art. 195 da Carta Política. A COFINS-Importação tem sua essência disposta na Lei n.º 10.865/2004, a qual instituiu a contribuição e, nos termos do art. 8º, suas alíquotas. O fundamento de validade de nova exação tributária é intrínseco a observância do § 4º do art. 195 da Carta Maior, o qual, por sua vez, deve observar o inciso I do art. 154 do diploma constitucional, o qual dispõe sobre a necessidade de Lei Complementar para a instituição de

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/09/20 16:32

nova contribuição social. A mantença da majoração, nos moldes atuais, ofende de maneira cristalina os arts. 154, I e 195, § 4º da Carta Magna." (fl. 171, Doc. 3);

b) "(…) a gradação das alíquotas / bases de cálculo conforme atividade econômica / utilização de mão-de-obra só é aplicável às contribuições patronais tratados no inciso I do art. 195 da CF/88. Ademais, a hostilizada majoração alcançou apenas parte dos importadores, em clara violação aos princípios da igualdade (art. 5º, II, CF/88), isonomia (art. 150, II, CF/88) e equidade (art. 194, V, CF/88)." (fls. 171/172, Doc. 3);

c) "O princípio da isonomia impede o tratamento desuniforme entre os cidadãos. Cabe ao legislador, por sua vez, discriminar as diferentes situações e determinar quais pessoas serão submetidas por um ou outro regime. A eficácia desse princípio só mostra-se possível caso todos os que estiverem em uma mesma situação jurídica fiquem submetidos a um mesmo comando legal. No caso específico da majoração da alíquota da COFINS – Importação, não é possível vislumbrar maior capacidade contributiva do importador com relação ao produtor nacional. In casu, a majoração da alíquota cria situação anti-isonômica e desprovida de qualquer razoabilidade." (fl. 172/173, Doc. 3).

d) "O GATT, além de assegurar tratamento isonômico entre produtos nacionais e importados, revoga qualquer dispositivo legal pretérito e que institua tratamento discriminatório. Na mesma esteira, qualquer dispositivo legal (ou infra legal) posterior ao GATT e que pretenda instituir tratamento discriminatório será ilegal por afronta ao acordo e ao art. 98 do CTN."(fl. 175, Doc. 3); e

e) "as modificações implementadas pela Lei Ordinária ora hostilizada, advinda de uma MP, são inconstitucionais e ilegais, por ferirem o princípio da "hierarquia das leis", bem como da segurança jurídica, uma vez que a utilização da lei complementar, mesmo que a matéria não exigisse, vinculou qualquer alteração da legislação ao mesmo instrumento legislativo, sob pena de inconstitucionalidade formal." (l. 176, Doc. 3);

Sustenta, subsidiariamente, que a COFINS-Importação está sujeita ao princípio constitucional da não-cumulatividade, previsto no art. 195, § 12, norma de eficácia plena e aplicabilidade integral e imediata, sendo inadmissível a restrição ao crédito do total pago, sob pena de violação direta ao referido princípio, o qual aponta que o tributo pago em etapa anterior deve gerar créditos para abatimento na etapa seguinte, a fim de se evitar a tributação em efeito cascata.

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/09/2016 16:39

Ao final requer a procedência do Recurso Extraordinário para julgar procedente o pedido inicial a fim de reconhecer a inconstitucionalidade do disposto no § 21 do artigo 8º da Lei n.º 10.865/2004 e declarar a inexistência de relação jurídica que obrigue a recorrente ao recolhimento da alíquota da COFINS-Importação majorada no percentual de 1% (um por cento), na forma prevista no referido dispositivo legal, bem como o reconhecimento do direito da recorrente à compensação dos valores pagos indevidamente, corrigidos pela taxa SELIC. Sucessivamente, requer reconhecimento do direito ao crédito integral na mesma alíquota efetivamente aplicada.

A União apresentou contrarrazões ao recurso extraordinário (fls. 243 /283, Doc. 3) em que sustentou, em síntese, que (a) a majoração de alíquota da COFINS-Importação, ora impugnada, foi instituída justamente para promover a paridade na oneração entre os produtos nacionais e importados, diante do aumento da carga tributária em decorrência da substituição da contribuição previdenciária sobre a folha de salários pela incidente sobre a receita bruta; (b) inexistência de vedação constitucional à União para dar tratamento diferenciado entre bens e serviços de qualquer natureza, visto que a previsão contida no artigo 152 da Constituição Federal destina-se somente aos Estados, Distrito Federal e Municípios; (c) a delimitação do alcance e a fixação do conteúdo do artigo III do GATT devem ocorrer à luz do caso concreto considerando não apenas a incidência dos tributos individualmente, mas a carga tributária total incidente sobre os produtos importados; e (d) a não-cumulatividade do PIS e da COFINS prevista no § 12 do artigo 195 da Constituição Federal não especifica a forma sob a qual deve ser implementada, de modo que cabe à legislação ordinária estabelecer os seus parâmetros.

O Tribunal de origem, em juízo de admissibilidade, admitiu os recursos Especial e Extraordinário, interpostos simultaneamente, e determinou a remessa dos autos às Cortes Superiores (fls. 286 e 289, Doc. 3).

O Superior Tribunal de Justiça não conheceu do recurso especial sob o argumento de que versa sobre matéria eminentemente constitucional, de competência desta SUPREMA CORTE (fls. 304/309, Doc. 3).

Em julgamento datado de 9 de maio de 2019, o SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, por maioria, reconheceu a existência de repercussão gera da

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/09/2020 16:32

matéria debatida nestes autos fixando o Tema 1047. A propósito, veja-se a ementa do julgado (fl. 1, Doc. 6):

> "COFINS – IMPORTAÇÃO – ALÍQUOTA ADICIONAL E VEDAÇÃO AO CREDITAMENTO INTEGRAL – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ADEQUAÇÃO – REPERCUSSÃO GERAL – CONFIGURAÇÃO. Possui repercussão geral controvérsia alusiva à constitucionalidade da majoração, em um ponto percentual, da alíquota da COFINS-Importação, introduzida pelo artigo 8º, § 21, da Lei nº 10.865/2004, com redação dada pela Lei nº 12.715/2012, e da vedação ao aproveitamento integral dos créditos oriundos do pagamento da exação, constante do § 1º-A do artigo 15 da Lei 10.865 /2004, incluído pela Lei 13.137/2015." (Rel. Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno – meio eletrônico, DJe de 22/05/2019)

Instada a se manifestar, a Procuradoria-Geral da República apresentou parecer opinando pelo desprovimento integral do recurso extraordinário, o qual foi assim ementado (fls. 1/2, Doc. 14):

> "RECURSO EXTRAORDINÁRIO. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. REPERCUSSÃO GERAL. TEMA 1047. COFINS IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO. ALÍQUOTA. LEI COMPLEMENTAR. DESNECESSIDADE. NÃO CUMULATIVIDADE. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. CRÉDITO INTEGRAL. RESTRIÇÃO. POSSIBILIDADE.
>
> 1. Recurso extraordinário leading case do Tema 1047 da sistemática da Repercussão Geral: "Constitucionalidade da majoração, em um ponto percentual, da alíquota da COFINS-Importação, introduzida pelo artigo 8º, § 21, da Lei nº 10.865/2004, com redação dada pela Lei nº 12.715/2012, e da vedação ao aproveitamento integral dos créditos oriundos do pagamento da exação, constante do § 1º-A do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004, incluído pela Lei nº 13.137/2015.".
>
> 2. No exercício de competência tributária ordinária, como a majoração de alíquotas, é desnecessária lei complementar, como já decidido pelo STF (RE 559.937/RS).
>
> 3. O legislador pode definir a técnica da não cumulatividade aplicada às contribuições sociais, inclusive com vedação a crédito integral, nos termos do artigo 195, § 12, da Constituição Federal.
>
> 4. O princípio da não discriminação, previsto no artigo III do tratado internacional GATT, abrange as cláusulas da nação mais favorecida e do tratamento nacional.

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/09/20 16:32

5. Ausente violação à cláusula da nação mais favorecida quando o produto importado é tributado igualmente independentemente da origem, pois desautoriza apenas o tratamento desigual entre os países.

6. Para aplicação da cláusula do tratamento nacional é imprescindível analisar a similaridade entre o produto nacional e o importado, considerando a totalidade dos tributos incidentes.

7. Propostas de teses de Repercussão Geral: I – É constitucional a majoração por lei ordinária de alíquota de contribuição cuja instituição esteja prevista na Constituição Federal. II – A vedação ao aproveitamento integral dos créditos oriundos do pagamento de contribuições sociais é constitucional, tendo em conta a autorização para que o legislador defina os contornos da não cumulatividade no tocante a essas contribuições, presente no art. 195, § 12, da CF. — Parecer pelo desprovimento do recurso extraordinário da empresa GP Imports Comércio de Peças e Acessórios para Veículos Ltda., com a fixação das teses sugeridas."

Iniciada a votação, o ilustre relator, Ministro MARCO AURÉLIO, apresentou seu voto pelo parcial provimento do recurso extraordinário propondo as seguintes teses para o Tema 1047 da repercussão geral:

"É constitucional o adicional de alíquota da Cofins-Importação previsto no artigo 8º, § 21, da Lei nº 10.865/2004."

"Contraria o princípio da não cumulatividade a vedação ao aproveitamento do crédito oriundo do adicional de alíquota, considerada a regência do artigo 15, § 1º-A, da Lei nº 10.865/2004."

É o que cumpria relatar.

Senhor Presidente, temos para exame recurso extraordinário em que se discutem duas teses:

I- a constitucionalidade da majoração em 1% (um por cento) da alíquota da COFINS-Importação, introduzida pelo § 21 do artigo 8º da Lei 10.865 /2004, com a redação dada pela Lei 12.715/2012; e

II- a constitucionalidade da vedação ao aproveitamento integral dos créditos tributários constante do § 1º-A do artigo 15 da Lei 10.865/2004, incluído pela Lei 13.137/2015.

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/09/2019 13:32

A parte recorrente alega ofensa ao disposto nos artigos 5º, inciso II, 150, inciso II, 151, 152, 154, inciso I, 194, inciso V, e 195, §§ 4º e 12, da Constituição Federal, os quais, para melhor compreensão da matéria, transcrevo abaixo:

> 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:
>
> II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;
>
> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direito;
>
> Art. 151. É vedado à União:
>
> I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;
>
> II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;
>
> III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.
>
> 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.
>
> Art. 154. A União poderá instituir:
>
> I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
>
> Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/09/20 16:32

V - eqüidade na forma de participação no custeio;

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.

§ 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I.

§ 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.

Quanto à primeira tese em debate (constitucionalidade, ou não, do adicional de alíquota da Cofins-Importação previsto no artigo 8º, § 21, da Lei 10.865/2004), foram os seguintes os fundamentos da decisão recorrida (fls. 110/112, Doc. 3):

"2.3 Violação ao princípio da legalidade - art. 150, I, da CF:

O acréscimo de um ponto percentual na alíquota da COFINS-Importação é um mero adicional à alíquota já existente, não havendo interferência alguma na materialidade da incidência, que continua sendo a importação de produtos ou serviços.

Não se trata, portanto, de nova contribuição de competência residual da União, a exigir que o adicional à alíquota fosse implementado por lei complementar.

2.4 Extrafiscalidade do adicional

A circunstância de a Lei 12.546/11 ter instituído o REINTEGRA e incluído o § 21 no art. 8º da Lei 10.865/04, depois alterado pela Lei 12.844/13, em nada afeta a legitimidade do adicional da incidência tributária na importação. O REINTEGRA foi concebido para fomentar as exportações, não havendo restrições de ordem constitucional ou legal que onerem as importações, ainda que venham a revelar a natureza extrafiscal da contribuição incidente nestas operações.

2.5 Violação ao princípio da isonomia

O adicional de 1% na tributação da COFINS-Importação pretendeu equiparar a situação das empresas importadoras às nacionais, que já haviam sofrido o mesmo acréscimo na tributação da COFINS em razão do programa de desoneração da folha de salários, nos termos do art. 8º da Lei n. 12.546/11, que assim dispôs:

Art. 8º Até 31 de dezembro de 2014, contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/09/20 16:32

incondicionais concedidos, à alíquota de 1% (um por cento), em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, as empresas que fabricam os produtos classificados na Tipi, aprovada pelo Decreto nº 7.660, de 23 de dezembro de 2011, nos códigos referidos no Anexo I. (Redação dada pela Lei nº 12.844, de 2013) (Vide Lei nº 12.844, de 2013)

Assim, o adicional à alíquota da COFINS-Importação ocorreu justamente para dar cumprimento ao princípio da isonomia entre a tributação dos produtos nacionais e dos importados, não havendo que se cogitar de lesão ao princípio da isonomia, proporcionalidade e razoabilidade.

2.6 Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT

O Brasil é signatário do GATT, o qual incluiu o princípio geral da não discriminação no direito do comércio internacional, o tratamento da nação mais favorecida e a obrigação de tratamento nacional.

O princípio da não discriminação impede que produtos similares tenham um tratamento diferenciado, independentemente da sua origem ou destino.

A cláusula da nação mais favorecida, segundo Paula Rosada Pereira, "permite que um Estado assegure que os seus residentes terão sempre acesso, em condições de igualdade com os residentes de um terceiro Estado, ao regime fiscal mais favorável concedido pelo outro Estado contratante relativamente a um determinado objecto ou tipo de rendimento identificado na cláusula da nação mais favorecida...esta cláusula (que, juntamente com a obrigação de tratamento nacional, constitui a trave mestra quer do GATT quer do GATS) concretiza uma noção de não discriminação no que diz respeito às importações dos mesmos bens e serviços de diferentes origens. Os Estados não podem, portanto, discriminar entre bens e serviços dos vários parceiros comerciais" (PRINCÍPIOS DO DIREITO FISCAL INTERNACIONAL; p. 239 e 241; Almedina).

O tratamento da nação mais favorecida impede que o mesmo produto, ou similar, originado ou destinado a um dos Países membros seja tratado de forma discriminada. Garante-se, assim, a igualdade de condições nas importações e exportações dos países membros.

A obrigação de tratamento nacional impede que os produtos já importados sejam tratados de forma desfavorável aos seus produtos nacionais similares.

Alberto Xavier entende que estão relacionados de modo indissociável o princípio da tributação do país do destino com o princípio da não discriminação em razão da nacionalidade. O princípio do país de destino conduz "...a que um mesmo consumo ou uma mesma transação sejam tributados apenas uma vez e que as mercadorias estrangeiras suportem o mesmo encargo fiscal que as mercadorias nacionais". Diz ele que os impostos sobre o consumo são

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/09/2016 13:32

exigidos no país consumidor, revertendo em benefício do Estado onde o bem é consumido. Por isto, o país de origem, ou seja, onde o bem foi produzido, procede à restituição ou isenção do imposto no momento da exportação, conforme acima transcrito (DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL DO BRASIL; págs. 208/209; Forense; 4ª edição).

No caso dos autos, se o produto for importado de qualquer país signatário do GATT, a incidência do adicional à alíquota da COFINS-Importação será idêntica. Não existe, portanto, nenhuma vantagem em importar o produto do país A ou B porque o tratamento tributário será o mesmo, respeitando-se o princípio da não discriminação e o tratamento da nação mais favorecida."

Neste ponto, o eminente relator, Ministro MARCO AURÉLIO, apresentou seu voto reconhecendo a constitucionalidade do adicional da alíquota da COFINS-Importação estabelecido pelo § 21 do artigo 8º da Lei 10.865/2004, com a redação dada pela Lei 12.715/2012.

Cuida-se de matéria já pacificada no âmbito desta SUPREMA CORTE conforme se observa dos seguintes precedentes:

"RECURSO EXTRAORDINÁRIO – TRIBUTÁRIO – **COFINS-IMPORTAÇÃO – MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA EM 1% (LEI Nº 10.865/04) – CONSTITUCIONALIDADE –** PRINCÍPIOS DA NÃO-CUMULATIVIDADE E DA ISONOMIA – OBSERVÂNCIA – MATÉRIA CUJA REPERCUSSÃO GERAL FOI RECONHECIDA NO JULGAMENTO DO RE 559.937/RS – SUCUMBÊNCIA RECURSAL (CPC, ART. 85, § 11) – NÃO DECRETAÇÃO, NO CASO, ANTE A AUSÊNCIA DE CONDENAÇÃO EM VERBA HONORÁRIA NA ORIGEM – AGRAVO INTERNO IMPROVIDO." (RE 1048968AgR, Rel. Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, DJe de 13/10/2017 – grifo nosso)

"Agravo regimental no recurso extraordinário. **Tributário. COFINS-Importação. Majoração da alíquota em 1%. Lei nº 12.715/2012. Lei Complementar. Desnecessidade. Princípio da Isonomia. Ausência de afronta.** Orientação jurisprudencial consolidada no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. **1. A instituição do adicional de 1% da COFINS-Importação, perpetrada pelo art. 8º, § 21, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pelo art. 53 da Lei nº 12.715/2012, e direcionada a determinados setores da economia, prescindia de lei complementar, na esteira do que decidido no RE nº 559.937/RS, com repercussão geral reconhecida. É, portanto, plenamente constitucional a majoração da alíquota da contribuição por meio de lei**

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/09/2020 16:32

ordinária. 2. A majoração da alíquota da COFINS-Importação para alguns produtos importados não caracteriza, por si só, violação do princípio da isonomia, tampouco afronta à norma do art. 195, § 9º, da Constituição. Possibilidade de tratamento diferenciado quando presente política tributária de extrafiscalidade devidamente justificada. 3. Agravo regimental não provido. Deixo de majorar os honorários advocatícios na forma do art. 85, § 11, do novo Código de Processo Civil, uma vez que não houve o arbitramento de honorários sucumbenciais pela Corte de origem." (RE 969735 AgR, REl. Min. DIAS TOFFOLI, Segunda Turma, Dje de 16/03/2017 – grifo nosso)

Verifica-se que o Tribunal de origem não divergiu da jurisprudência desta SUPREMA CORTE a respeito da matéria, razão pela qual entendo que o acórdão recorrido merece ser mantido.

Neste ponto, sem mais delongas, acompanho o voto do ilustre Ministro MARCO AURÉLIO, bem como adiro à tese por ele proposta no sentido de que *"É constitucional o adicional de alíquota da Cofins-Importação previsto no artigo 8º, § 21, da Lei nº 10.865/2004."*

No entanto, Senhor Presidente, quanto à alegada ofensa ao princípio da não-cumulatividade da COFINS-Importação pela vedação ao aproveitamento do crédito oriundo do adicional de alíquota, conforme disposto no artigo 15, § 1º-A, da Lei 10.865/2004, incluído pela Lei 13.137 /2015, peço as devidas vênias para divergir do eminente Ministro Relator.

Neste ponto, o Tribunal de origem decidiu a controvérsia nos seguintes termos (fl. 112, Doc. 3):

"2.7 Violação ao princípio da não cumulatividade

A MP 668/15, convertida na Lei 13.137/15, incluiu o §1º-A ao art. 15 da Lei 10.865/04, dispondo:

"O valor da Cofins-Importação pago em decorrência do adicional de alíquota de que trata o § 21 do art. 8º não gera direito ao desconto do crédito de que trata o caput"

O art. 195, §12, da Constituição Federal, atribuiu à lei a tarefa de disciplinar o sistema não cumulativo da COFINS. Não se trata, portanto, de um princípio constitucional que deve ser observado pelo legislador, vinculando o aumento dos débitos à concessão de idênticos créditos, mas sim de uma autorização para que o legislador ordinário

Plenário Virtual - minuto de voto - 04/09/2019 13:32

discipline a forma pela qual a não cumulatividade deve operar-se. Os créditos passíveis de dedução são presumidos e, como tal, dependem de lei específica, tal como exige o art. 150, §6º, da CF. A inexistência de lei que conceda o crédito não retira a legitimidade da lei que, ao instituir o adicional da alíquota, aumentou os débitos.

Não cabe ao Poder Judiciário, que não tem função legislativa, criar ou combinar normas que autorizam a outorga de créditos presumidos ou outras benesses de natureza tributária, conforme reiterados precedentes do STF (MIN. RICARDO LEWANDOWSKI RE 742352 A GR / RJ. Outros: AI 744.887-AgR/SC, Rel. Min. Ayres Britto; RE 567.360- ED/MG, Rel. Min. Celso de Mello; RE 577.532-AgR-ED/RS, Rel. Min. Cezar Peluso; RE 431.001-AgR/AC, Rel. Min. Eros Grau; AI 724.817-AgR/SP e AI 836.442- AgR/SP, Rel. Min. Dias Toffoli; RE 490.576-AgR/SP, Rel. Min. Joaquim Barbosa; AI 764.201-AgR/PR e RE 552.118-AgR/RS, Rel. Min. Cármen Lúcia; RE 485.290-AgR/PE e RE 529.123/SP, Rel. Min. Ellen Gracie; RE 449.233-AgR/RS e RE 493.234-AgR/RS, e RE 431.001-AgR/AC, rel. Min. Eros Grau)."

O ilustre Ministro MARCO AURÉLIO apresentou seu voto dando parcial provimento ao recurso extraordinário e propondo a fixação da seguinte tese: " *Contraria o princípio da não cumulatividade a vedação ao aproveitamento do crédito oriundo do adicional de alíquota, considerada a regência do artigo 15, § 1º-A, da Lei nº 10.865/2004".*

Com as devidas vênias ao eminente Relator, entendo que não há que se falar em ofensa ao princípio da não cumulatividade no caso dos autos.

Senhor Presidente, é certo que a Emenda Constitucional 42/2003, ao incluir o § 12 ao art. 195 da Carta Magna, já citado alhures, imprimiu caráter constitucional à não cumulatividade da COFINS-Importação; no entanto, a referida norma não delimitou a forma como se daria a sistemática não cumulativa da referida contribuição, diferentemente do que ocorreu com a não cumulatividade constitucionalmente prevista para o IPI e o ICMS.

Deste modo, o referido normativo constitucional delegou expressamente ao legislador ordinário a competência para tratar da matéria quanto aos setores de atividade econômica aos quais se aplica a não cumulatividade e consequentemente, de forma implícita, delegou-lhe competência para tratar também dos demais critérios a serem adotados.

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/09/2020 16:32

Ou seja, a não cumulatividade da COFINS-Importação não é norma constitucional de eficácia plena, a que o legislador esteja obrigado a obedecer, como sustenta a parte recorrente. Cuida-se, na verdade, de norma constitucional de eficácia limitada, competindo à lei estabelecê-la. Nesse sentido, é a doutrina de ANDRÉ MENDES MOREIRA a respeito da matéria:

> "Outrossim, a não-cumulatividade das contribuições sociais é norma de eficácia limitada de princípio institutivo facultativo, conforme visto anteriormente. Trata-se de outra elementar diferença em relação ao IPI e ao ICMS. Nestes dois impostos, a eficácia da não-cumulatividade é plena, sendo mandatoriamente observada pelas suas leis de regência. Já o legislador do PIS/COFINS possui liberdade para implementar, se e quando quiser, a não-cumulatividade dessas contribuições." (*A não cumulatividade dos Tributos* , 2ª ed. São Pulo: Noeses, 2012. p. 428)

Neste contexto, considerando a ausência de regramento constitucional específico bem como o caráter extrafiscal da COFINS-Importação, entendo que o legislador ordinário possui total autonomia para implementar a não cumulatividade da referida contribuição, inclusive para restringir, total ou parcialmente, o aproveitamento dos respectivos créditos.

Deste modo, Senhor Presidente, entendo que não cabe ao Poder Judiciário interferir na escolha de quais créditos devem ser abatidos no regime não-cumulativo da COFINS-Importação, bem como se o aproveitamento deve ser integral ou parcial, uma vez que a Constituição Federal não estabeleceu os critérios norteadores da não cumulatividade para tal contribuição.

Ao assumir este papel, o Judiciário atuaria como legislador positivo, violando o princípio da harmonia e independência entre os poderes. Somente caberia atuação desta SUPREMA CORTE caso efetivamente fosse constatada alguma violação à Carta Magna, o que não vislumbro na presente hipótese.

Conforme acima esclarecido, entendo que não houve qualquer ofensa ao princípio constitucional da não-cumulatividade das contribuições sociais.

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/09/20 16:32

No mesmo sentido, manifestou-se a Procuradoria-Geral da República em seu parecer, do qual peço vênia para transcrever o seguinte trecho (fl. 10, Doc. 3):

> "A prescindibilidade de lei complementar para o exercício de competência tributária ordinária, como alterações de alíquotas de tributos já previstos, também é aplicável para a instituição da não cumulatividade presente no artigo 195, § 12, da Constituição Federal.
>
> Do exame do texto constitucional, observa-se que houve referência à definição dos setores da atividade econômica para os quais as contribuições serão não cumulativas, ausente os mecanismos ou técnicas para sua implementação, permitindo, inclusive, a coexistência de regimes cumulativo e não cumulativo.
>
> Diferentemente da previsão constitucional da não cumulatividade para o Imposto sobre Produtos Industrializado – IPI e o Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, para as contribuições existe autorização constitucional para o legislador, por meio de lei ordinária, fixar os contornos da não cumulatividade, podendo negar ou conceder créditos em determinadas hipóteses de forma genérica ou restritiva."

Ante todo o exposto, com as devidas vênias, divirjo, em parte, do ilustre relator, Ministro MARCO AURÉLIO, e voto por negar provimento ao recurso extraordinário.

Proponho as seguintes teses para o Tema 1047 da Repercussão Geral:

> I- É constitucional o adicional de alíquota da Cofins-Importação previsto no § 21 do artigo 8º da Lei nº 10.865/2004.
>
> II- A vedação ao aproveitamento do crédito oriundo do adicional de alíquota, prevista no artigo 15, § 1º-A, da Lei nº 10.865/2004, com a redação dada pela Lei 13.137/2015, respeita o princípio constitucional da não cumulatividade.

É o voto.

Plenário Virtual - minuta de voto - 04/09/20 16:32