



PODER JUDICIÁRIO

TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 3ª REGIÃO
PODER JUDICIÁRIO
Tribunal Regional Federal da 3ª Região
4ª Turma

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 5006571-34.2019.4.03.6104
RELATOR: Gab. 11 - DES. FED. ANDRÉ NABARRETE
APELANTE: JOHNSON CONTROLS-HITACHI AR CONDICIONADO DO BRASIL LTDA
Advogado do(a) APELANTE: ALEXANDRE LIRA DE OLIVEIRA - SP218857-A
APELADO: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL
OUTROS PARTICIPANTES:

PODER JUDICIÁRIO
Tribunal Regional Federal da 3ª Região
4ª Turma

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 5006571-34.2019.4.03.6104
RELATOR: Gab. 11 - DES. FED. ANDRÉ NABARRETE
APELANTE: JOHNSON CONTROLS-HITACHI AR CONDICIONADO DO BRASIL LTDA
Advogado do(a) APELANTE: ALEXANDRE LIRA DE OLIVEIRA - SP218857-A
APELADO: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL
OUTROS PARTICIPANTES:
[jccavalc]

RELATÓRIO

Apelação interposta por **JOHNSON CONTROLS-HITACHI AR CONDICIONADO DO BRASIL LTDA.** (Id. 140137331) contra sentença que, em sede de mandado de segurança, julgou improcedente o pedido e denegou a ordem (Id. 140137315). Opostos embargos de declaração (Id. 140137320), foram rejeitados (Id. 140137326).

Alega, em síntese, que:

a) a sentença não analisou detidamente os precedentes apontados na *exordial* e descumpriu o mandamento do artigo 489, §1º, incisos IV e VI, do Código de Processo Civil;

b) a instituição do adicional da COFINS-Importação desrespeitou a base de cálculo e a alíquota previstas na Constituição Federal (arts. 149, §2º, incs. II e III, alínea *a*, e 195, inc. IV), bem como o princípio do tratamento nacional;

c) a diferenciação de alíquota apenas para determinados contribuintes importadores ignorou que o artigo 195, §9º não se aplica à COFINS-Importação (Lei nº 12.715/12, art. 53);

d) a cobrança do adicional à COFINS-Importação e a vedação ao seu creditamento a partir da vigência da Lei 13.161/2015 implica maior onerosidade tributária para produtos importados, quando comparados à carga tributária dos seus equivalentes fabricados no Brasil, em afronta ao GATT e às disposições dos artigos 97 e 98 do Código Tributário Nacional;

e) o Parecer Normativo COSIT 10/2014 positiva a vedação ao crédito;

f) a Medida Provisória nº 774/2014 foi revogada expressamente pela de nº 794/2017, a qual não mencionou expressamente a reinstituição do citado tributo;

g) o fenômeno da repristinação é vedado no ordenamento jurídico brasileiro (LINDB, art. 2º, §3º);

h) a reinstituição do adicional à COFINS-Importação pela Medida Provisória nº 794/2017 deveria ter observado o princípio da anterioridade nonagesimal (CF, (art. 150, inc. III, alínea *c*, Portaria PGFN nº 502/2016, art. 2º);

i) a vedação ao creditamento dos valores pagos à título do adicional à COFINS-Importação viola os princípios da não-cumulatividade das contribuições sociais (CF, art. 195, §12) e do tratamento nacional constante do GATT;

j) deve ser reconhecido seu direito à compensação (CTN, art. 166 e Lei nº 9.430/96, art. 74);

k) o crédito deve ser atualizado pela taxa SELIC.

Contrarrazões apresentadas no Id. 140137487, nas quais a União requer seja desprovido o apelo.

Parecer ministerial juntado aos autos no Id. 140508325, no qual o *Parquet* opina seja dado regular andamento ao feito.

É o relatório.

PODER JUDICIÁRIO
Tribunal Regional Federal da 3ª Região
4ª Turma

APELAÇÃO CÍVEL (198) Nº 5006571-34.2019.4.03.6104

RELATOR: Gab. 11 - DES. FED. ANDRÉ NABARRETE

APELANTE: JOHNSON CONTROLS-HITACHI AR CONDICIONADO DO BRASIL LTDA

Advogado do(a) APELANTE: ALEXANDRE LIRA DE OLIVEIRA - SP218857-A

APELADO: UNIAO FEDERAL - FAZENDA NACIONAL

OUTROS PARTICIPANTES:

VOTO

Apelação interposta por **JOHNSON CONTROLS-HITACHI AR CONDICIONADO DO BRASIL LTDA.** (Id. 140137331) contra sentença que, em sede de mandado de segurança, julgou improcedente o pedido e denegou a ordem (Id. 140137315). Opostos embargos de declaração (Id. 140137320), foram rejeitados (Id. 140137326).

Inicialmente, deve ser afastada a alegação de nulidade da sentença por ausência de análise dos precedentes apontados na *exordial*, porquanto o juiz da causa examinou a questão posta nos autos e entendeu ser legítima a instituição do adicional da COFINS-Importação, bem como não haver violação aos princípios da legalidade, da não-cumulatividade e da anterioridade nonagesimal. Assim, não há que se falar em desrespeito ao artigo 489, §1º, incisos IV e VI, do Código de Processo Civil.

1. Da COFINS-Importação

A Lei nº 10.865/2004 tratou da COFINS-Importação da seguinte maneira:

Art. 7º A base de cálculo será:

I - o valor aduaneiro, na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou (Redação dada pela Lei nº 12.865, de 2013)

II - o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto de renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de qualquer Natureza - ISS e do valor das próprias contribuições, na hipótese do inciso II do caput do art. 3º desta Lei.

Art. 8º As contribuições serão calculadas mediante aplicação, sobre a base de cálculo de que trata o art. 7º desta Lei, das alíquotas: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

I - na hipótese do inciso I do caput do art. 3º, de: (Redação dada pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

b) 9,65% (nove inteiros e sessenta e cinco centésimos por cento), para a Cofins-Importação; e (Incluído pela Lei nº 13.137, de 2015) (Vigência)

Posteriormente, foi editada a Medida Provisória nº 612/2-13, convertida na Lei nº 12.844/2013, que inseriu o § 21 no artigo 8º retromencionado para acrescentar um ponto percentual na alíquota da COFINS-Importação de determinados produtos classificados na TIPI e relacionados no Anexo I da Lei nº 12.546/11. Tal norma foi revogada pelo artigo 2º, inciso I, da Medida Provisória nº 774/2017, que eliminou a exigibilidade do referido acréscimo a partir de

01/07/2017. Entretanto, referida medida foi integralmente revogada pela de nº 794/2017, de modo que o adicional persistiu no ordenamento jurídico pátrio e, após, em 30 de maio de 2018, foi editada a Lei nº 13.670/2018, que instituiu uma série de modificações e dispôs do adicional de 1% (um por cento) da COFINS-Importação, com o seguinte texto:

§ 21. Até 31 de dezembro de 2020, 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 8.950, de 29 de dezembro de 2016, nos códigos: (Redação dada pela Lei nº 13.670, de 2018)

Vê-se que a instituição do citado adicional majorou a alíquota da COFINS-Importação. Aduz a impetrante que tal exigência ofende a base de cálculo e a alíquota previstas na Constituição Federal (arts. 149, §2º, incs. II e III, alínea *a* e 195, inc. IV), bem como os princípios do tratamento nacional e da não-cumulatividade (CF, art. 195, §12), as disposições do acordo geral de tarifas e comércio - GATT (art. III, §2º, parte II) e dos artigos 97 e 98 do Código Tributário Nacional e acarretou a repristinação tácita, vedada no ordenamento jurídico pátrio (Decreto-Lei nº 4.657/42, art. 2º, §3º). Entretanto, não lhe assiste razão.

As Leis nº 12.715/2012, 12.844/2013 e 13.137/2015 não previram o creditamento da COFINS-Importação. Tal fato não implicou ilegalidade ou inconstitucionalidade, na medida em que consiste liberalidade do legislador, o qual, segundo critérios econômicos, prevê quais despesas poderão ser deduzidas da base de cálculo da contribuição. Em consequência, também não há ilegalidade no Parecer Normativo COSIT nº 10/2014 tampouco ofensa aos preceitos constitucionais (arts. 149, §2º, incs. II e III, alínea *a* e 195, inc. IV, e §§9º e 12).

O Supremo Tribunal Federal analisou o tema em sede de repercussão geral e firmou entendimento de que é "*constitucional o aumento em um ponto percentual da alíquota da Cofins-Importação incidente sobre bens classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi)*", *verbis*:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COFINS-IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA EM UM PONTO PERCENTUAL. APROVEITAMENTO INTEGRAL DOS CRÉDITOS OBTIDOS COM O PAGAMENTO DO TRIBUTOS. VEDAÇÃO. CONSTITUCIONALIDADE DO ART. 8º, § 21, DA LEI 10.865/2004, COM A REDAÇÃO DADA PELA LEI 12.715/2012, E DO § 1º-A DO ARTIGO 15 DA LEI 10.865/2004, INCLUIDO PELA LEI 13.137/2015.

Recurso Extraordinário a que se nega provimento. Tema 1047, fixada a seguinte tese de 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. g.n.

(RE 1178310, Relator(a): MARCO AURÉLIO, Relator(a) p/ Acórdão: ALEXANDRE DE MORAES, Tribunal Pleno, julgado em 16/09/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-242 DIVULG 02-10-2020 PUBLIC 05-10-2020).

Verifica-se que a corte suprema assentou também a tese de que a vedação ao aproveitamento do crédito oriundo do adicional de alíquota, disposta no §1º-A do artigo 15 da Lei nº 10.865/2004, não ofende o princípio da não-cumulatividade tributária (CF, art. 195, §12). Em consequência, não há que se falar também em ofensa ao acordo geral sobre tarifas e comércio (GATT - art. III, §2º, parte II), do qual o Brasil é signatário, "*na medida em que os similares nacionais dos produtos alcançados pela alíquota complementar da COFINS-Importação estão onerados pela contribuição sobre a receita. Logo, as mercadorias importadas não estão sujeitas a tratamento tributário menos favorável do que aquele deferido aos produtos correlatos de origem nacional*" (TRF3, AC 5004441-26.2019.4.03.6119, QUARTA TURMA, rel. Des. Fed. MONICA NOBRE, j. 20/09/2021, DJe 22/09/2021). Em outras palavras, o aumento da alíquota da COFINS-Importação para alguns produtos está diretamente ligada ao aumento da carga tributária para os fabricantes destes mesmos produtos no mercado interno, atendendo, portanto, aos critérios de política extrafiscal, para o que não há vedação constitucional, os princípios da legalidade, da não discriminação e o do tratamento da nação mais favorecida. Nesse sentido, trago à colação:

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. COFINS-IMPORTAÇÃO. LEI Nº 10.865/04. CONSTITUCIONALIDADE, DA MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA. LEI Nº 12.715/12. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. APELOS DESPROVIDOS.

1. O art. 8º da Lei nº 10.865/04 estabeleceu a incidência da COFINS sobre as operações de importação, prevendo a alíquota de 7,6%.

2. Afastada a inconstitucionalidade, quer por ofensa à hierarquia das normas, tampouco por ofensa à isonomia, da Lei nº 12.715/12, que introduziu um adicional de 1% sobre a alíquota da COFINS relativamente à importação dos bens relacionados no anexo da Lei nº 12.546/11.

3. Ausente, também, ofensa ao Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) do qual o Brasil é signatário, na medida em que foi internalizado pelo Decreto nº 1.355/94 com status de lei ordinária, podendo ser alterado ou revogado por lei posterior.

4. Os honorários advocatícios merecem ser mantidos em 10% do valor dado à causa (Valor da Causa= R\$ 50.000,00), nos termos do art. 85, §3º, I e §4º, inciso III do CPC/2015.

5. Apelações não providas. g.n.

(TRF3, AC CÍVEL Nº 0003125-28.2016.4.03.6100/SP, Terceira Turma, rel. Des. Fed. ANTONIO CEDENHO, j. São Paulo, 03/07/2019, DJe 12/07/2019)

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO: ADICIONAL DE 1% INCIDENTE NA COFINS-IMPORTAÇÃO, INSTITUÍDO PELA MP 563/12. DESNECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR, INOCORRÊNCIA DE VIOLAÇÃO À ISONOMIA FISCAL E DISPENSA DE REGULAMENTAÇÃO PELO PODER EXECUTIVO (SUFICIÊNCIA DA NORMA IMPOSITIVA). AUSÊNCIA DE QUALQUER DIREITO AO CREDITAMENTO, SEJA POR INEXISTÊNCIA DE PREVISÃO LEGAL, SEJA EM RESPEITO AO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO CONFERIDO NO MERCADO INTERNO. PRECEDENTES DO STF E DESTA CORTE REGIONAL, ABRANGENDO OS ASPECTOS DISCUTIDOS NA IMPETRAÇÃO, DE MODO DESFAVORÁVEL AO IMPETRANTE. VALIDADE DA EXAÇÃO. RECURSO DESPROVIDO (DENEGAÇÃO DO WRIT MANTIDA).

1. Apelação interposta por HUNTER DOUGLAS DO BRASIL LTDA contra sentença denegatória de seu pedido de segurança, feito para o reconhecimento da não incidência do adicional de 1% na alíquota da COFINS-IMPORTAÇÃO, e do direito de compensar os correspondentes indébitos; ou, alternativamente, pelo reconhecimento do direito de se creditar de crédito de COFINS no regime não cumulativo a partir da alíquota de 8,6%. Narra a impetrante sujeitar-se ao regime não cumulativo da COFINS, sendo incidentes sobre suas operações tanto a COFINS-IMPORTAÇÃO quanto a COFINS "interna". O art. 15 da Lei 10.865/04 permite a assunção de crédito referente à operação de importação, aplicando-se a alíquota de 7,6% (art. 15, § 3º). Não obstante, importa bens sujeitos à alíquota de 8,6%, levando em consideração o adicional de 1%, conforme previsão do art. 8º, § 21, da Lei 10.685/04 introduzido pela MP 563/12, convertida na Lei 12.715/12. Afirma que o adicional é ilegal pois a Lei 12.715/12 somente produziria seus efeitos mediante regulamentação, na forma de seu art. 78, § 2º. O adicional importa ainda em tratamento diferenciado a produtos de origem importada, ofendendo aos Tratados Internacionais do GATT e do MERCOSUL. Admitida a legalidade da majoração, a impetrante argumenta que a limitação ao creditamento sob a alíquota de 7,6% incorreria em violação ao regime não cumulativo, previsto no art. 195, § 12, da CF. Sentença denegatória do writ.

2. Os efeitos do provimento jurisdicional eventualmente alcançado por este mandamus só poderiam mesmo abranger a circunscrição fiscal da autoridade apontada como coatora - o Delegado da Receita Federal do Brasil em Campinas - SP, afastando-se a tese de ilegitimidade passiva. A falta de assinatura da planilha de cálculos ofertada na impetração por perito contábil, é irrelevante para a apreciação do suposto direito líquido e certo deduzido pela impetração, vez que seu conteúdo resume-se à matéria de Direito - qual seja, a legalidade da majoração de 1% à COFINS-IMPORTAÇÃO e a suposta necessidade de reequilíbrio do regime não cumulativo -, permitindo a apreciação do mérito.

3. Na espécie inexistente um critério material de incidência da alíquota majorada, diverso daquele previsto originalmente para a COFINS-Importação no art. 195, IV, da CF, para fim de caracterizar um tributo independente ("Cofins- adicional"), mas, tão-somente, uma relação de continência quanto àqueles eventos que, subsomindo-se à hipótese de incidência da COFINS-Importação, sujeitam-se a majoração de alíquota. (Precedentes do STF).

4. Não há violação à isonomia fiscal, haja vista a opção de o contribuinte sujeitar-se ou não ao regime não cumulativo do PIS/COFINS, a partir da adoção do lucro presumido como critério para aferição do IRPJ. O suposto

*tratamento desigual imposto aos importadores também não encontra respaldo, porquanto o adicional teve por motivo a instituição de contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), prevista pela MP 540/11 convertida na Lei 12.546-11, tudo conforme exposição de motivos da referida MP. Ou seja, procurou-se adequar a carga tributária incidente sobre a importação àquela a qual começou a se sujeitar determinados setores da economia, em substituição a contribuição previdenciária sobre a folha de salários. **Não há evidência, portanto, de violação aos Acordos Internacionais firmados pelo Brasil voltados ao livre comércio - GATT e Tratados no âmbito do MERCOSUL - a afastar a aplicação da norma ora guerreada.***

5. O fato de o § 9º do art. 195 da CF facultar ao legislador a possibilidade de instituir alíquotas ou base de cálculo diferenciadas quanto às contribuições sociais incidentes sobre a receita ou o faturamento (inciso I do art. 195) a partir da atividade econômica exercida, da utilização intensiva de mão de obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho, não impede que a contribuição social incidente na importação preveja alíquotas diferenciadas. Ao contrário: a medida é plenamente constitucional porquanto atende a isonomia, adequando a carga tributária à capacidade contributiva suportada pelos setores da economia; atende também ao elemento extrafiscal presente na exação, que é vocacionado para o equilíbrio entre o mercado interno frente aos produtos e serviços oriundos do exterior. O STF já chancelou a possibilidade, conforme julgamento do RE 863.297-SC.

6. Desnecessidade de regulamentação pelo Executivo para incidência da verba questionada. A regra do art. 8º, § 21, da Lei 10.865/04, introduzida pelo art. 43 da MP 563/12, tinha por termo inicial de vigência o primeiro dia do quarto mês subsequente à publicação da MP, em 03.04.12 (art. 54, § 2º). Ou seja, quando da sua conversão na Lei 12.715/12, isso em 17.09.12, já estava vigente, trazendo em seu art. 53 a mesma norma, expressamente reputando sua vigência àquela determinada na MP (art. 78, §2º). A menção à regulamentação não torna a norma dependente desta para produzir seus efeitos, sendo plenamente suficientes os termos indigitados pela lei para tanto. Precedentes.

7. O contribuinte somente tem direito ao creditamento nos limites impostos pela lei, sendo plenamente válida a não instituição de determinada hipótese de creditamento de acordo com a política tributária adotada. É vedada somente a revogação por completo do creditamento, pois isso sim inviabilizaria o regime não cumulativo. A vedação trazida pelo §1º-A do art. 15, não permitindo o creditamento apenas quanto ao adicional subsome-se a primeira hipótese, já que mantido o direito a creditamento quanto às demais alíquotas, preserva o sistema não cumulativo. Ressalta-se que a referida norma apenas exprimiu o que a lacuna legislativa já apontava, não havendo que se falar que somente com sua inclusão, a partir da MP 668/15, obstar-se-ia a pretensão da impetrante.

8. O não creditamento tem sua razão de ser na ausência de previsão legal de creditamento quanto à incidência da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB), procurando assim evitar que a operação de importação se tornasse mais vantajosa economicamente do que aquela praticada no mercado nacional. Precedentes.

9. Enfim, o sistema não cumulativo de cobrança do PIS/COFINS obedece aos ditames de sua lei de regência, não cumprindo ao Judiciário instituir hipótese de creditamento não prevista em lei ou por ela expressamente vedada, em respeito ao Princípio da Separação dos Poderes e à vedação de transformar em legislador positivo. Com efeito, o § 12 do art. 195 da CF, incluído pela EC 42/03, dispõe que caberá a lei definir as hipóteses de incidência não

cumulativa das contribuições sociais, cumprindo-lhe, conseqüentemente, definir como se dará a não-cumulatividade.

10. Apelo desprovido. g.n.

(TRF 3ª Região, SEXTA TURMA, AMS - APELAÇÃO CÍVEL - 364139 - 0014543-16.2014.4.03.6105, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL JOHNSOM DI SALVO, julgado em 20/04/2017, e-DJF3: 08/05/2017)

DIREITO TRIBUTÁRIO. COFINS-IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA. ARTIGO 8º, § 21, DA LEI 10.865/2004. CONSTITUCIONALIDADE. GATT. VIOLAÇÃO À CLAUSULA DE NÃO DISCRIMINAÇÃO. INOCORRÊNCIA. CREDITAMENTO SOBRE O PERCENTUAL ADICIONAL. IMPOSSIBILIDADE.

1. Consolidada a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal no sentido de que a majoração da alíquota da COFINS-Importação promovida pela Lei 10.715/2012 não ofende a Constituição Federal.

*2. Segundo o entendimento da Corte Suprema, impossível a comparação, de modo absoluto, entre a COFINS-Importação e a COFINS interna, pois são tributos com fatos geradores distintos (importar bens ou serviços e auferir faturamento ou receita bruta, respectivamente). **Nesta linha, segundo a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, a cláusula de não-discriminação prevista no GATT não se aplica à COFINS-Importação.***

3. Considerando que a sistemática de não cumulatividade da COFINS-Importação, diferentemente daquela aplicável ao IPI e ao ICMS, baseia-se em creditamento sobre determinados serviços e despesas expressamente previstos na legislação, descabe alegar vício pela não autorização de determinado crédito sem respaldo normativo. Quanto ao ponto, a Constituição Federal (artigo 195, §§ 9º, 12º e 13º) atribuiu ao legislador ordinário a estruturação do sistema não-cumulativo, inexistindo óbice, inclusive, para que apenas parte das atividades societárias de determinado contribuinte esteja submetida à sistemática não-cumulativa.

4. Apelo desprovido. g.n.

(TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 2252277 - 0003124-43.2016.4.03.6100, Rel. JUIZA CONVOCADA DENISE AVELAR, julgado em 04/10/2017, e-DJF3: 09/10/2017)

De outro lado, não há que se falar também em afronta ao princípio da não-cumulatividade previsto no § 12 do artigo 195 da Constituição Federal, incluído pela Emenda Constitucional nº 42/03, porque à administração pública, com vista à fomentar a economia brasileira, compete a definição dos setores para os quais as contribuições do PIS/COFINS incidentes sobre a receita bruta serão exigidas de forma não-cumulativa.

Em conclusão, a exigibilidade do referido adicional e a vedação de creditamento do crédito dele oriundo não mais comportam discussão, de modo que não há violação aos princípios constitucionais da legalidade (CF, arts. 5º, inc. II, e 150, inc. I, e CTN, arts. 97 e 98), da isonomia, da não-cumulatividade (CF, art. 195, §12) e o da efetividade jurisdicional (CF,

art. 5º, inc. XXXV). A legislação apontada (CTN, arts. 97 e 98, CF, art. 59, 149, §2º, incs. II e III, alínea a, 195, §§ 6º e 12, Lei nº 10.865/2004, arts. 7º e 8º, Lei nº 12.715/12, art. 53, Lei nº 13.161/2015, Portaria PGFN nº 502/2016, art. 2º), não é apta a afastar referido entendimento.

2. . Da Repristinação

Afirma a impetrante que a revogação do cancelamento não restaura automaticamente a cobrança do tributo, o que configuraria o instituto da repristinação, o qual seria vedado pelo Decreto-lei nº 4.657/42. Entretanto, não lhe assiste razão.

A Medida Provisória nº 774, de 30 de março de 2017, foi revogada pela Medida Provisória nº 794, de 09 de agosto de 2017 (art. 1º, III), uma vez que não foi convertida em lei pelo Congresso Nacional no prazo estabelecido pelo § 3º do artigo 62 da Constituição Federal. Logo, ocorreu a revogação de medida provisória ainda não convertida em lei por outra medida provisória, diferente da situação disciplinada no §3º do artigo 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657, de 1942), segundo o qual é vedada a restauração da lei revogada por ter a lei revogadora perdido a vigência. Assim, *in casu*, houve um juízo de retratação pelo Chefe do Poder Executivo que, segundo critérios de urgência e relevância, retirou do mundo jurídico a medida provisória a qual foi tida como se não houvesse produzido qualquer efeito jurídico, restabelecendo o contexto normativo anterior. Não há, portanto, que se falar em repristinação. Nesse sentido, é o entendimento jurisprudencial:

APELAÇÃO EM MANDADO DE SEGURANÇA. LEGITIMIDADE CONFIGURADA. MÉRITO. TRIBUTÁRIO: ADICIONAL DE COFINS-IMPORTAÇÃO. ART. 7º, § 21, DA LEI 10.865/04. MP'S 774/17 E 794/17. RESPEITO À ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. CREDITAMENTO INTEGRAL DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO NO SISTEMA NÃO CUMULATIVO. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO PARA AFASTAR A PRELIMINAR E CONCEDER PARCIALMENTE A SEGURANÇA.

5. As referidas medidas provisórias acabaram por perder a vigência em momentos diferentes. A MP 794/17 em 07.12.17 e a MP 774/17 em 09.12.17. Fixou-se então, a perda do efeito revogatório trazido pela MP 794 e a superveniência da MP 774/17 pelos dois dias restantes (07 e 08 de dezembro), ausente manifestação do Congresso Nacional.

6. A suspensão de eficácia e a superveniência da MP 774/17 têm sua razão de ser no fato de o efeito das medidas provisórias sobre a legislação vigente não se confundir com a repristinação. Dada sua urgência e relevância, a medida ganha eficácia transitória, a ser confirmada pelo parlamento no período previsto pelo texto constitucional, sob pena de perda daquela eficácia e regulamentação pelo mesmo parlamento do período em que esteve vigente. Ausente manifestação pelo Legislativo, ficam as relações jurídicas constituídas no período da vigência da medida provisória por ela

normatizadas, ficando restabelecida a norma anteriormente vigente (art. 62 da CF). (g.n.)

(TRF3. AC 5007683-27.2018.4.03.6119, Sexta Turma, rel. Des. Fed. JOHONSON DI SALVO, j. 02/12/2019)

MANDADO DE SEGURANÇA. ALÍQUOTA ADICIONAL DE COFINS-IMPORTAÇÃO. LEI Nº 10.865, DE 2004. MP Nº 774, DE 2017 E 794, DE 2017. REVOGAÇÃO. REPRISTINAÇÃO. PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. OBSERVÂNCIA.

1. Medida provisória revogar medida provisória ainda não convertida em lei difere do caso de lei revogar lei anterior e por conta disso não se submete à disciplina específica da repristinação. Não se exigiria, portanto, que na MP nº 794, de 2017, fosse expressamente prevista a restauração dos efeitos do art. 8º, §21, da Lei nº 10.865, de 2004 - que por sua vez era objeto de revogação pela MP nº 774, de 2017 - , já que não se verifica propriamente a situação prevista no §3º do art. 2º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (Decreto-Lei nº 4.657, de 1942).

2. A reinstituição do adicional da COFINS-importação (1%) pela MP nº 794, de 2017, caracteriza-se majoração de tributo, o que impõe a observância do princípio da anterioridade nonagesimal estabelecida no artigo 195, §6º da CF. (g.n.)

(TRF4, APL 50023908020184047208, Segunda Turma, rel.RÔMULO PIZZOLATTI, j. 07/07/2019)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. MANDADO DE SEGURANÇA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A RECEITA BRUTA. REVOGAÇÃO DA MP Nº 774/2017. AUSÊNCIA DE PRODUÇÃO DE EFEITOS. ANTECIPAÇÃO DE TUTELA RECURSAL. REQUISITOS PREENCHIDOS.

1. A Medida Provisória nº 774/2017 afastou, para diversas categorias de contribuintes, a possibilidade de optarem pelo recolhimento de suas contribuições sociais patronais sobre a receita bruta (artigos 7º e 8º da Lei nº 12.546/2011 e demais disposições pertinentes), ao invés de recolhê-las sobre as bases de cálculo previstas no artigo 22, incisos I e III, da Lei nº 8.212/91 e demais disposições legais pertinentes.

2. Revogação da Medida Provisória nº 774/2017 ocorreu antes de ela ser convertida em lei, ou da expiração de seu prazo de validade.

3. Quando revoga as medidas provisórias que adotou, pode-se entender que o Chefe do Poder Executivo exerce um juízo de retratação, com efeitos ex tunc, de modo que se mostra razoável a exegese de que ela não produziu quaisquer efeitos, nem mesmo durante o período de sua vigência, o que configura o sinal de bom direito.

4. Concorre o risco de dano, na medida em que a frequente alteração das regras tributárias, num curto espaço de tempo, prejudica a segurança que deve nortear qualquer tipo de planejamento econômico-financeiro. (g.n.)

(TRF4, AG 5036633-77.2017.404.0000, SEGUNDA TURMA, Relator para Acórdão SEBASTIÃO OGÊ MUNIZ, juntado aos autos em 22/09/2017)

3. Da Anterioridade Nonagesimal

Aduz a impetrante, subsidiariamente, que a cobrança do adicional de 1% à COFINS-Importação deve respeitar a anterioridade nonagesimal quando da sua reinstituição pela Medida Provisória nº 794/2017 (CF, art. 195, §6º, e 60, §4º, IV, d).

A Constituição Federal estabelece:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

III - cobrar tributos:

a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou; (Vide Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Verifica-se que o texto constitucional instituiu uma garantia constitucional intangível, decorrente do princípio da não surpresa, que confere segurança jurídica às relações jurídico-tributárias entre cidadão-contribuinte e Estado.

No caso concreto, da análise do contexto histórico, vê-se que, não obstante a Medida Provisória nº 774/2017 não tenha sido convertida em lei, ao entrar em vigor sustou imediatamente a aplicação do disposto no artigo 8º, § 21, da Lei nº 10.865/2004 e, ao ser revogada, fez com que voltasse a ser exigido tributo cujo pagamento fora cessado. Dessa forma, houve um aumento da contribuição sem observância da anterioridade nonagesimal. Isso porque, embora o fim da alíquota adicional da COFINS-Importação ainda não fosse definitivo, porque dependia de conversão em lei (Constituição Federal, art. 62, § 3º), é certo que os contribuintes foram imediatamente afetados com o retorno da cobrança do adicional por força da edição da Medida Provisória nº 794/2017, em desrespeito ao disposto no artigo 150, inciso III, da Constituição Federal. Nesse sentido, confira-se:

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. COFINS-IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA. ARTIGO 8º, § 21, DA LEI 10.865/2004. CONTITUCIONALIDADE. CREDITAMENTO SOBRE O PERCENTUAL

ADICIONAL. IMPOSSIBILIDADE. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. NÃO OBSERVADA. APELAÇÃO PROVIDA EM PARTE.

- A aplicação da alíquota adicional da COFINS importação, disciplinada pelo art. 8º, § 21 da Lei 10.865/2004.

- Anote-se que a majoração da alíquota do COFINS-importação prescinde da edição de lei complementar; porquanto não se está diante da criação de uma nova fonte de custeio para a Seguridade Social além daquelas já previstas no texto constitucional, não havendo qualquer violação ao disposto no art. 195, § 4º, c/c o art. 154, inc. I, da Constituição Federal.

- In casu, não se vislumbra a alegada inconstitucionalidade, em razão de afronta ao princípio da não-cumulatividade previsto no § 12 do art. 195 da Constituição da República, incluído pela EC nº 42/03.

- No caso concreto, depreende-se que cabe à legislação ordinária a definição dos setores da economia para os quais o PIS/COFINS incidentes sobre a receita bruta serão exigidas de forma não cumulativa.

- A Lei nº 12.715/2012, ao não explicitar a possibilidade de redução da base de cálculo de despesas passíveis de gerar crédito deve ser entendida como uma opção do legislador, sem que isso resulte em ilegalidade ou inconstitucionalidade da norma quanto ao ponto.

- Por sua vez, não há que se falar em violação às disposições do GATT, na medida em que os similares nacionais dos produtos alcançados pela alíquota complementar do COFINS-Importação estão onerados pela contribuição sobre a receita. Logo, as mercadorias importadas não estão sujeitas a tratamento tributário menos favorável do que aquele deferido aos produtos correlatos de origem nacional. É esse o entendimento da jurisprudência.

- Por derradeiro, as hipóteses de incidência da não-cumulatividade da contribuição para o PIS e da COFINS encontram-se taxativamente elencadas no art. 2º da Lei nº 10.637/02, bem assim da Lei nº 10.833/03, não havendo previsão semelhante para a hipótese do artigo 8º, §21 da Lei 10.865/2004.

-A Lei nº 13.161/2015 alterou dispositivos da Lei nº 12.546/2011, tornando facultativa a adoção da receita bruta, em substituição à folha de salários, como base de cálculo das contribuições sociais. Contudo, trata-se somente de uma alternativa para o cálculo do valor do tributo devido colocada à disposição do contribuinte, a qual não acarretou revogação de norma legal que previu o adicional COFINS-Importação, a qual não pode ser estabelecida de maneira tácita.

-Em relação à devolução do adicional referente ao período entre 01/08/2012 e 31/07/2013, em razão do Parecer COSIT nº 10/2014, configurada a prescrição, eis que o ajuizamento do mandamus em junho de 2019.

-Ao revogar a MP nº 774/2017, a MP nº 794/2017, ainda que indiretamente, restabeleceu a cobrança do adicional de 1% da Cofins-Importação, e o fez de forma imediata, claramente suprimindo a garantia individual do contribuinte relativa à anterioridade nonagesimal.

-Os valores a compensar nos termos em que dispõe a Lei 10.637/2002, que passou a admitir a compensação entre quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, tornando desnecessário o prévio requerimento administrativo, observando-se ainda o disposto no art. 26-A da Lei 11.457/07, com a redação dada pela Lei nº 13.670 de 30 de maio de 2018.

- Apelação parcialmente provida.

(TRF3, AC 5004441-26.2019.4.03.6119, QUARTA TURMA, rel. Des. Fed. MONICA NOBRE, j. 20/09/2021, DJe 22/09/2021)

TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. ADICIONAL COFINS IMPORTAÇÃO. MEDIDA PROVISÓRIA 774/2017 REVOGADA PELA MP 794/2017. ANTERIORIDADE NONAGESIMAL.

Ao revogar a MP 774/2017, a MP 794/2017, ainda que indiretamente, restabeleceu a cobrança do adicional de 1% da Cofins-Importação, e o fez de forma imediata, claramente suprimindo a garantia individual do contribuinte relativa à anterioridade nonagesimal, ou seja, a garantia de que um tributo instituído ou majorado somente possa ser cobrado depois de decorridos noventa dias da data de publicação da lei que os instituiu ou aumentou.

(TRF4, REMESSA NECESSÁRIA CÍVEL Nº 5010626-76.2017.4.04.7201, 1ª Turma, Desembargador Federal ROGER RAUPP RIOS, POR UNANIMIDADE, JUNTADO AOS AUTOS EM 11/04/2018)

Em conclusão, a impetrante tem o direito de ver afastada a cobrança da alíquota adicional da COFINS-Importação, prevista no artigo 8º, § 21, da Lei nº 10.865/2004, no período de 90 dias a contar da publicação da Medida Provisória nº 794/2017, ou seja, de 09 de agosto a 08 de novembro de 2017.

3. Da Compensação

Reconhecido o direito à não incidência do adicional da COFINS-Importação no período nonagesimal, faz *jus* a impetrante à compensação das quantias indevidamente recolhidas (CTN, art. 166), observada a prescrição quinquenal, a qual deverá ser efetuada com base na lei vigente à época da propositura da demanda, consoante decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.137.738/SP, representativo da controvérsia. *In casu*, o *mandamus* foi impetrado em 30/08/2019, de modo que deve ser aplicada a Lei nº 10.637/2002, com as limitações previstas na Lei nº 11.457/2007, ambas vigentes à época da propositura da demanda, as quais estabelecem que dar-se-á com débitos relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, à exceção das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 8.112/91 (art. 26, parágrafo único, da Lei nº 11.457/2007). Precedente: REsp 1266798/CE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Segunda Turma, julgado em 17/04/2012, DJe 25/04/2012; REsp 1137738/SP, Rel. Ministro LUIZ FUX, Primeira Seção, julgado em 09/12/2009, DJe 01/02/2010.

4. Dos Consectários Legais

Quanto ao artigo 170-A do Código Tributário Nacional, a matéria foi decidida pela corte superior no julgamento dos Recursos Especiais nº 1.164.452/MG e nº 1.167.039/DF, representativos da controvérsia, nos quais fixou a orientação no sentido de que essa norma deve ser aplicada tão somente às demandas propostas após sua entrada em vigor, que se deu com a Lei Complementar nº 104/2001, mesmo na hipótese de o tributo apresentar vício de constitucionalidade reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal. O *mandamus* foi impetrado em 30/08/2019, depois da entrada em vigor da Lei Complementar nº 104/2001, razão pela qual incide referida norma tributária.

No que toca à correção monetária, frisa-se, trata-se de mecanismo de recomposição da desvalorização da moeda que visa a preservar o poder aquisitivo original. Dessa forma, é devida nas ações de repetição de indébito tributário e deve ser efetuada com base no Manual de Orientação de Procedimentos para os Cálculos da Justiça Federal, aprovado pela Resolução nº 267/2013 do Conselho da Justiça Federal. Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça. Precedente: AgRg no REsp 1171912/MG, Primeira Turma, rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, j. 03.05.2012, DJe 10.05.2012.

Em relação aos honorários advocatícios, é descabida sua fixação, *ex vi* do disposto nas Súmulas nº 105 do Superior Tribunal de Justiça e nº 512 do Supremo Tribunal Federal, bem como no artigo 25 da Lei nº 12.016/2009. Custas *ex lege*.

5. Do Dispositivo

Ante o exposto, voto para rejeitar a preliminar de nulidade da sentença e dar parcial provimento à apelação a fim de reformar em parte a sentença e conceder em parte a ordem para reconhecer o direito de a impetrante não se sujeitar ao recolhimento do adicional da COFINS-Importação no período relativo à noventa (90 dias) a contar da entrada em vigor da Medida Provisória nº 794/2017, nos moldes anteriormente explicitados, bem como o direito à compensação das quantias indevidamente recolhidas a ser efetuada com base na Lei nº 10.637/2002, com as limitações previstas na Lei nº 11.457/2007, observado a prescrição quinquenal e o disposto no artigo 170-A do Código Tributário Nacional, incidente correção monetária, nos termos do Manual de Orientação de Procedimentos para os Cálculos da Justiça Federal. Custas *ex lege*.

EMENTA

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. NULIDADE DA SENTENÇA. NÃO CONFIGURAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DA ALÍQUOTA EM UM PONTO PERCENTUAL. LEGALIDADE. VEDAÇÃO DO APROVEITAMENTO INTEGRAL DOS CRÉDITOS OBTIDOS COM O PAGAMENTO DO TRIBUTO. CONSTITUCIONALIDADE DECLARADA PELO STF. MEDIDA PROVISÓRIA Nº 794/2017. VIOLAÇÃO AO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE NONAGESIMAL. COMPENSAÇÃO. POSSIBILIDADE. ART. 170-A DO CTN. APLICAÇÃO. CORREÇÃO MONETÁRIA. INCIDÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. DESCABIMENTO. PRELIMINAR REJEITADA. APELO PROVIDO EM PARTE.

- Não restou demonstrada a nulidade da sentença por ausência de análise dos precedentes apontados na *exordial*.

- O Supremo Tribunal Federal analisou o tema em sede de repercussão geral e firmou os entendimentos de que é "*constitucional o aumento em um ponto percentual da alíquota da Cofins-Importação incidente sobre bens classificados na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados (Tipi)*" e de que "*a vedação ao aproveitamento do crédito oriundo do adicional de alíquota, disposta no §1º-A do artigo 15 da Lei nº 10.865/04, não ofende o princípio da não-cumulatividade tributária (CF, art. 195, §12)*". Em consequência, não há que se falar também em ofensa ao acordo geral sobre tarifas e comércio (GATT - art. III), do qual o Brasil é signatário.

- Revogação da Medida Provisória nº 774/2017 pela de nº 794/2017. Repristinação. Não configuração (Decreto-Lei nº 4.657/42, art. 2º, §3º).

- Não obstante a Medida Provisória nº 774/2017 não tenha sido convertida em lei, ao entrar em vigor sustou imediatamente a aplicação do disposto no artigo 8º, § 21, da Lei nº 10.865/2004 e, ao ser revogada, fez com que voltasse a ser exigido tributo cujo pagamento fora cessado. Dessa forma, houve um aumento da contribuição sem observância da anterioridade nonagesimal (CF, art. 150, inc. III).

- Reconhecido o direito à não incidência do adicional da COFINS-Importação no período nonagesimal, faz *jus* a impetrante à compensação das quantias indevidamente recolhidas, observada a prescrição quinquenal, a qual deverá ser efetuada com base na lei vigente à época da propositura da demanda, consoante decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 1.137.738/SP, representativo da controvérsia. *In casu*, o *mandamus* foi impetrado em 30/08/2019, de modo que deve ser aplicada a Lei nº 10.637/2002, com as limitações previstas na Lei nº 11.457/2007, ambas vigentes à época da propositura da demanda, as quais estabelecem que dar-se-á com débitos relativos a quaisquer tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, à exceção das contribuições sociais previstas nas alíneas "a", "b" e "c" do parágrafo único do artigo 11 da Lei nº 8.112/91 (art. 26, parágrafo único, da Lei nº 11.457/2007).

- O *mandamus* foi impetrado em 30/08/2019, depois da entrada em vigor da Lei Complementar nº 104/2001, razão pela qual incide referida norma tributária.

- Incidência de correção monetária com base no Manual de Orientação de Procedimentos para os Cálculos da Justiça Federal, aprovado pela Resolução nº 267/2013 do Conselho da Justiça Federal.

- Em relação aos honorários advocatícios, é descabida sua fixação, *ex vi* do disposto nas Súmulas nº 105 do Superior Tribunal de Justiça e nº 512 do Supremo Tribunal Federal, bem como no artigo 25 da Lei nº 12.016/2009. Custas *ex lege*.

- Preliminar rejeitada. Apelação provida em parte.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Quarta Turma, à unanimidade, decidiu rejeitar a preliminar de nulidade da sentença e dar parcial provimento à apelação a fim de reformar em parte a sentença e conceder em parte a ordem para reconhecer o direito de a impetrante não se sujeitar ao recolhimento do adicional da COFINS-Importação no período relativo à noventa (90 dias) a contar da entrada em vigor da Medida Provisória nº 794/2017, nos moldes anteriormente explicitados, bem como o direito à compensação das quantias indevidamente recolhidas a ser efetuada com base na Lei nº 10.637/2002, com as limitações previstas na Lei nº 11.457/2007, observado a prescrição quinquenal e o disposto no artigo 170-A do Código Tributário Nacional, incidente correção monetária, nos termos do Manual de Orientação de Procedimentos para os Cálculos da Justiça Federal. Custas *ex lege*, nos termos do voto do Des. Fed. ANDRÉ NABARRETE (Relator), com quem votaram as Des. Fed. MARLI FERREIRA e MÔNICA NOBRE. Ausente, justificadamente, o Des. Fed. MARCELO SARAIVA, por motivo de férias. , nos termos do relatório e voto que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.