



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10611.721712/2013-54
Recurso Voluntário
Acórdão nº **3201-009.859 – 3ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de outubro de 2022
Recorrente USINAS SIDERURGICAS DE MINAS GERAIS S/A USIMINAS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

Período de apuração: 30/06/2008 a 09/12/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE.

A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo.

Inviável a mera revisão do Auto de Infração uma vez que não se trata de simples cálculo aritmético com destaque de parcela indevida, mas de recompor a base de cálculo do tributo, com modificação substancial do próprio lançamento tributário.

INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO.

Aplicação do Recurso Extraordinário nº 559.937/RS do STF. inclusão do ICMS e das próprias contribuições para o PIS e COFINS, na base de cálculo dessas contribuições incidentes na importação de bens.

TRIBUTO VINCULADO À IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. É inconstitucional a parte do art. 7º, I, da Lei nº 10.865/2004, que acresce à base de cálculo das contribuições PIS/COFINS-Importação o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor das próprias contribuições, nos termos da decisão no RE 559.937/RS, e tendo em conta o reconhecimento da repercussão geral da questão constitucional no RE 559.607/SC.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)

Período de apuração: 30/06/2008 a 09/12/2011

AUTO DE INFRAÇÃO. ERRO NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. NULIDADE.

A determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo.

Inviável a mera revisão do Auto de Infração uma vez que não se trata de simples cálculo aritmético com destaque de parcela indevida, mas de recompor

a base de cálculo do tributo, com modificação substancial do próprio lançamento tributário.

INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO.

Aplicação do Recurso Extraordinário n.º 559.937/RS do STF. inclusão do ICMS e das próprias contribuições para o PIS e COFINS, na base de cálculo dessas contribuições incidentes na importação de bens.

TRIBUTO VINCULADO À IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. INCLUSÃO DO ICMS. É inconstitucional a parte do art. 7º, I, da Lei n.º 10.865/2004, que acresce à base de cálculo das contribuições PIS/COFINS-Importação o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor das próprias contribuições, nos termos da decisão no RE 559.937/RS, e tendo em conta o reconhecimento da repercussão geral da questão constitucional no RE 559.607/SC.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam, os membros do colegiado, por determinação do art. 19-E da Lei n.º 10.522/2002, acrescido pelo art. 28 da Lei n.º 13.988/2020, em face do empate no julgamento, dar provimento ao Recurso Voluntário, vencidos a conselheira Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada) e os conselheiros Ricardo Sierra Fernandes, Márcio Robson Costa e Hélcio Lafetá Reis (Presidente), que davam provimento em menor extensão, abrangendo apenas a exclusão dos valores relativos ao ICMS e às próprias contribuições da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins e a apuração do valor aduaneiro das mercadorias, no que tange aos serviços de capatazia (descarga e manuseio), de acordo com o percentual de 55% informado pela empresa Vale S/A em procedimento de diligência. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade. Tal decisão se deu após a realização de votações sucessivas, nos termos do art. 60, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF, das quais todos os conselheiros presentes participaram, em razão da ocorrência inicial de três soluções distintas para o litígio que impediam a formação de maioria, a saber: (i) a conselheira Mara Cristina Sifuentes e o conselheiro Ricardo Sierra Fernandes davam provimento parcial, apenas para excluir da base de cálculo das contribuições PIS/Cofins os valores relativos ao ICMS e às próprias contribuições, (ii) a conselheira Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada) e os conselheiros Márcio Robson Costa e Hélcio Lafetá Reis (Presidente) davam provimento mais abrangente, no sentido de que o valor aduaneiro das mercadorias fosse calculado de acordo com o percentual de 55%, abarcando apenas os serviços de capatazia (descarga e manuseio), informado pela empresa Vale S/A em procedimento de diligência e (iii) a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá (suplente convocada) e os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima davam provimento integral ao recurso, considerando que as autuações se basearam em valor aduaneiro não devidamente apurado. O conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade havia proposto a realização de diligência, proposta essa rejeitada pela maioria do colegiado, vencidos os conselheiros Leonardo Vinicius Toledo de Andrade e Pedro Rinaldi de Oliveira Lima e a conselheira Anna Dolores Barros de Oliveira Sá (suplente convocada). Nos termos do art. 58, § 5º, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF (RICARF), a conselheira Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada) e o conselheiro Ricardo Rocha de Holanda Coutinho não votaram em relação à proposta de diligência, por se tratar de questão já votada pelo conselheiro Arnaldo

Diefenthaler Dornelles e pela conselheira Mara Cristina Sifuentes na reunião do mês de dezembro de 2021. Conforme publicado em pauta, designado como redator ad hoc o Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade.

(documento assinado digitalmente)

Hélcio Lafeté Reis - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade – Redator *ad hoc* e Redator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Lara Moura Franco Eduardo (suplente convocada), Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Ricardo Sierra Fernandes, Pedro Rinaldi de Oliveira Lima, Ricardo Rocha de Holanda Coutinho, Márcio Robson Costa, Anna Dolores Barros de Oliveira Sá Malta (suplente convocada), Hélcio Lafeté Reis (Presidente), Arnaldo Diefenthaler Dornelles e Mara Cristina Sifuentes.

Relatório

Reproduzo o relatório trazido pela relatora, Conselheira Mara Cristina Sifuentes:

“Por bem descrever os fatos reproduzo, o relatório que consta no acórdão da DRJ Recife Nº 11-046.959, de 10/07/2014:

Tratam-se de autos de infração em que se formula a exigência da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e da Contribuição para o PIS/Pasep, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, no montante de R\$ 27.234.080,34 (vinte e sete milhões duzentos e trinta e quatro mil e oitenta reais e trinta e quatro centavos).

Segundo descrito no Relatório Fiscal às fls. 145 a 165, a atuada teria recolhido tais contribuições em montante inferior ao devido pois, quando da formulação de suas declarações de importação, apurara incorretamente as respectivas bases de cálculo, deixando de considerar no cômputo do valor aduaneiro das mercadorias, os valores incorridos com descarregamento e manuseio (capatazia) associados ao transporte da carga no local de importação, valores esses que corresponderiam a ajustes expressamente previstos na legislação de regência.

Ainda segundo tal relatório, no decorrer de procedimento fiscal regularmente instaurado, a atuada fora intimada a apresentar informações e documentos referentes aos custos dos serviços de descarga e manuseio das mercadorias no local de importação. Informa a autoridade-fiscal que, paralelamente, a empresa Vale S/A, prestadora dos serviços, fora intimada a apresentar as notas fiscais referentes à serviços de descarga e manuseio prestados à Usiminas, bem como os contratos de prestação do referido serviço e demais documentos que comprovassem os valores pactuados.

Nesse ponto, destaca a autoridade fiscal que o serviço prestado pela Vale S/A no Terminal de Carvão do Porto de Praia Mole seria feito por um sistema integrado de moegas/correias transportadoras, consistindo na descarga do produto por meio de um descarregador automático instalado no pfer, que se movimenta sobre trilhos ao longo do

cais de atracação do navio, retira o carvão do porão do navio por meio de caçamba e o descarrega na moega alimentadora da correia transportadora, promovendo seu transporte imediato via correias até o pátio de estocagem. Logo, dito serviço englobaria duas operações, a primeira, de descarga, e a segunda, de transporte, até o pátio de estocagem ou até o pátio privativo da Usiminas, a uma distância de 7 km.

Observa a autoridade fiscal, após apresentar os dispositivos legais que entendeu pertinentes, que o custo incorrido com a primeira operação, referente à descarga das mercadorias no porto de importação, integra o valor aduaneiro, tendo sido indevidamente omitido pelo importador. Em contraposição, registra que o serviço de transporte realizado após a chegada da carga não deve integrar o valor aduaneiro.

Destaca no particular que, a partir de 2011, a Usiminas passou a incluir o custo de manuseio/descarga no valor aduaneiro das mercadorias, transcrevendo trecho de declaração de importação registrada em 2012 pela autuada.

A análise conjunta das respostas encaminhadas pela autuada e pela prestadora do serviço teria servido de base para o lançamento. Destaca a autoridade fiscal que as notas fiscais apresentadas pela Vale S/A, assim como as notas apresentadas pela Usiminas, referem-se exclusivamente ao serviço de descarga, conforme informação prestada no campo descrição do serviço. Ambas empresas teriam fornecido ainda planilhas que permitiriam vincular ditas notas às respectivas declarações de importação.

Ante tais elementos, procedeu a autoridade fiscal ao ajuste do valor aduaneiro das operações, lançando, por conseguinte, o montante da diferença relativa ao PIS e à Cofins incidentes sobre a importação, ao qual foram acrescidos juros de mora e multa de ofício.

Regularmente cientificada, comparece a autuada ao processo apresentando a competente impugnação, onde aduz essencialmente que:

- a) A empresa atua no ramo siderúrgico e importa diversos insumos, dentre eles a hulha, conhecida como “pedra de carvão”, trazida a granel por transporte marítimo até o Terminal de Carvão do Porto de Praia Mole, operado e administrado pela Vale S/A;
- b) As atividades de descarga e movimentação do granel, incluindo a estocagem e embarque em vagões ferroviários, para daí seguir até a Usina Intendente Câmara em Ipatinga-Mg, ficariam por conta da referida empresa;
- c) Em atenção à intimação da RFB, apresentara planilha que trazia a correspondência entre as declarações de importação e as notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela Vale S/A, além de cópia das referidas notas, reafirmando que dito serviço englobaria a descarga, movimentação, armazenagem e embarque nos vagões ferroviários;
- d) Registra que a Vale S/A, em resposta à intimação da RFB, apresentara igualmente planilha de correspondência entre notas fiscais e operações de importação, acompanhada das respectivas notas e, ainda, de cópia do contrato de prestação de serviços, destacando que o custo do serviço seria calculado por tonelada de mercadoria descarregada;
- e) Destaca que haveria **quatro razões essenciais** para que o lançamento em questão seja julgado improcedente, a saber:
 - i. Nos termos da legislação aplicável, os gastos com descarga somente seriam computáveis no valor aduaneiro quando incorridos até o porto ou local de importação e, ainda, se associados ao transporte de mercadorias importadas até o porto. Segundo seu entendimento, portanto, despesas litigiosas teriam sido incorridas após o limite temporal estabelecido;

ii. Ainda que se entenda pela inclusão de tais despesas no valor aduaneiro, a Autoridade Fiscal elegera erroneamente a base de cálculo dos tributos, na medida em que considerara, em sua composição, o valor total constante das notas fiscais de serviços prestados pela Vale S/A, os quais englobariam, além das despesas de descarga, despesas de manuseio, estocagem e embarque dos granéis em vagões ferroviários;

iii. Constatado o erro na quantificação da base de cálculo, seria vedado à autoridade julgadora retificá-la na fase litigiosa. Sustenta, adicionalmente, que a autoridade julgadora não possuiria os elementos necessários ao cálculo do tributo devido, tendo em vista que não se sabe, pelos documentos acostados aos autos, qual seria a porcentagem do preço cobrado pela Vale S/A que remuneraria especificamente o serviço de descarga do granel no porto;

iv. Na apuração da diferença das contribuições, a fiscalização teria utilizado a antiga sistemática de cálculo, que incluiria na base de cálculo o valor do ICMS e das próprias contribuições devidas na importação, o que fora julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário no 559.937;

f) Com relação à inclusão das despesas de descarga no valor aduaneiro, sustenta tais despesas ocorreriam após a chegada do granel ao porto, portanto, após o corte temporal previsto no AVA/GATT e na própria legislação brasileira. Acrescenta, na mesma linha, que o ato de descarregar estaria totalmente dissociado do transporte internacional;

g) No que se refere ao alegado erro na determinação da base de cálculo, sustenta que a própria fiscalização teria reconhecido em trecho do relatório fiscal que as despesas com transporte do granel no terminal portuário para posterior embarque da mercadoria em vagões ferroviários não integraria o valor aduaneiro. Todavia, alega a impugnante que o valor constante das notas fiscais emitidas pela Vale S/A englobaria o conjunto dos serviços prestados (descarga, manuseio, transporte e embarque), sendo que não constaria dos autos informação que permitisse discriminar o custo de cada serviço isoladamente, de modo a apurar-se corretamente as parcelas a serem efetivamente incluídas no valor aduaneiro;

h) Na mesma linha, sustenta que, a despeito de as notas fiscais descreverem o serviço prestado como “descarga”, o contrato de prestação de serviços firmado deixa claro que seu objeto engloba a descarga, manuseio, transporte e embarque em vagões ferroviários. Restaria claro, ainda, segundo exemplos apresentados, que, multiplicando-se o valor pactuado para tal conjunto de serviços pelo peso da carga manuseada, obter-se-ia exatamente o valor constante das notas fiscais, donde se concluiria que tais notas não diriam respeito apenas ao serviço de descarga.

A DRJ Recife julgou improcedente a impugnação mantendo o crédito tributário devido:

Acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento, por maioria de votos, julgar IMPROCEDENTE a impugnação, MANTENDO INTEGRALMENTE o crédito tributário exigido. Vencido o julgador Zenaldo Loibman, que votou pela exclusão do valor do ICMS e das contribuições da base de cálculo do PIS e da Cofins, conforme declaração de voto apresentada.

Segundo a motivação da DRJ:

(a) os valores incorridos com a descarga da mercadoria do veículo internacional no território nacional deverão ser incluídos no valor aduaneiro, o que engloba, evidentemente a movimentação no terminal onde se dará o despacho de importação, consoante a legislação que trata da matéria;

(b) com relação ao segundo ponto questionado (de que o lançamento não segregou as parcelas que não deveriam ser incluídas no valor aduaneiro, quais sejam: manuseio, estoque e embarque ferroviário), o colegiado de 1º nível decidiu que os valores determinados pela autoridade fiscal atenderam o procedimento do lançamento, pois:

Não apenas a autuada não apresentou qualquer elemento que comprovasse a existência de ônus financeiro relativo ao embarque ferroviário da carga, e que demonstrasse que tal ônus estaria efetivamente computado no âmbito das notas fiscais apresentadas, as quais teriam descrito de forma imprópria os serviços prestados como mera operação de descarga, como também se furtou a apresentar meios que permitissem quantificar o montante que teria sido incorrido efetivamente com a descarga das mercadorias.

Na realidade, pretendeu a autuada beneficiar-se de sua própria falta, na medida em que alegou que, por não dispor da informação discriminada dos supostos outros custos suportados pela Usiminas no âmbito das notas fiscais referentes a serviços de descarga, não poderia a autoridade administrativa adotar qualquer providência para ajustar a base de cálculo dos impostos.

Evidentemente, caso desejasse, poderia a autuada requerer à Vale S/A a discriminação dos serviços e rateio proporcional dos respectivos custos, bem assim pleitear a apropriação proporcional do montante referente a cada um deles.

(c) Não aceitou a argumentação da contribuinte que o lançamento seria nulo, em razão de erro na apuração da base de cálculo das contribuições. Que no RE 559937/RS, o Supremo Tribunal Federal declarara inconstitucional a expressão "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, constante do inciso I do artigo 7o da Lei 10.865/2004, pois ultrapassou os limites do conceito de valor aduaneiro definido no âmbito do GATT. Os julgadores de 1º piso entenderam que, no âmbito da RFB, a aplicação administrativa de precedente judicial deverá ser levada a efeito nos termos do parágrafo 5º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na redação que lhe foi dada pelo art. 21 da Lei nº 12.844, de 2013. E que por força do § 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/02, cabia a autoridade lançadora, aplicar a legislação vigente à época do fato gerador, determinando-se a base de cálculo das contribuições nos termos da Lei 10.865/04. E, mesmo que haja posteriormente o reconhecimento, no âmbito do Ministério da Fazenda, de que referida declaração de inconstitucionalidade produziria efeitos ex-tunc, a consequência de tal entendimento seria a promoção de ajuste na base de cálculo das contribuições, excluindo-se as parcelas inconstitucionais, e não, como pretende a impugnante, a nulidade do lançamento.

Também não acolheram o último questionamento, qual seja: de que o lançamento seria nulo, uma vez que a autoridade julgadora não disporia de dados que lhe permitisse aferir o montante exato a ser aditado à base de cálculo e, ainda que chegasse a calcular tal montante, não poderia proceder a qualquer ajuste na base de cálculo das contribuições lançadas. Em sua visão, os ajustes no valores exigidos seriam passíveis de correção e os eventuais erros não estariam entre as causas de nulidade, e refutaram as razões postas pela contribuinte.

A empresa apresentou recurso voluntário que foi submetido a julgamento no CARF, nos seguintes termos, resumidamente:

1. Delimitação da base de cálculo das contribuições sociais incidentes na importação: o conceito de valor aduaneiro;
2. Não inclusão das despesas relativas a descarregamento de mercadorias importadas incorridas pela recorrente após a chegada do navio no porto

brasileiro e não associadas ao transporte. Necessidade de cancelamento do auto de infração;

3. Eleição errônea dos valores que compõem a base de cálculo considerada pela fiscalização. Inclusão de despesas com manuseio, estocagem e embarque do granel em vagões ferroviários. Excesso de autuação por parte da fiscalização, que acarreta nulidade do auto de infração. Incerteza do crédito tributário;
4. Impossibilidade de retificação da base de cálculo utilizadas para o lançamento dos créditos tributários ora cobrados;
5. Da incorreta sistemática de cálculo do PIS/Cofins Importação. Inclusão do valor do ICMS incidente sobre o desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições. Necessidade de observância do decidido pelo STF;

O Julgamento foi convertido em diligência, Resolução n.º 3401-000.918, de 24 de fevereiro de 2016, conforme voto vencedor apresentado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan:

Incontrovertida, assim, a disciplina do custos de transporte por esteiras até o pátio da empresa, excluídos pela própria autuação, devendo recair o presente contencioso somente sobre os gastos efetivamente incorridos com descarga na moega alimentadora da correia transportadora.

Diante da alegação da empresa de que o fisco teria computado também os serviços de "manuseio, estocagem e embarque em vagões ferroviários", a DRJ reconhece que no contrato apresentado, que tem por escopo serviços de descarga, manuseio, estocagem e embarque em vagões ferroviários, o valor dos serviços não é discriminado por tipo de operação. Na sequência, com base no Anexo I do mesmo contrato, verifica a gratuidade da estocagem, em geral.

E passa a reconhecer a DRJ que, entre os quatro serviços presentes no contrato, deveriam ser incluídos no valor aduaneiro os dois primeiros, "descarga e manuseio" (fl. 699), sendo o terceiro (estocagem) irrelevante para a análise da autuação, e, o quarto (embarque das mercadorias nos vagões ferroviários), que faria parte, presumivelmente de outro contrato. Nas palavras do julgador de piso:

"Nesse trilhar, há que se reconhecer, outrossim, que dentre os quatro serviços elencados no contrato, os dois primeiros, descarga e manuseio devem ser incluídos no valor aduaneiro. O terceiro, estocagem, como visto, não seria cobrado, ou seria cobrado em separado, não produzindo qualquer impacto sobre a autuação que se analisa.

Assim sendo, poderia restar dúvida apenas quanto ao custo cobrado pelo embarque da mercadoria nos vagões ferroviários da própria Vale.

O serviço de transporte propriamente dito faria parte, presumivelmente, de outro contrato com a própria empresa."

A dúvida do julgador de piso, sobre estarem incluídos (ou não) os quatro serviços citados nos custos de descarga indicados nas notas fiscais da VALE S.A., ainda que a DRJ tenha resolvido a questão por carência probatória a cargo da defesa, foi primordial para que esta turma de julgamento do CARF, diante da mesma dúvida, optasse por solicitar maiores esclarecimentos à unidade preparadora.

Como o relatório fiscal anexo à autuação expressamente menciona que "o serviço de transporte do carvão por esteiras até o pátio da empresa ficaria excluído" do valor aduaneiro, e não pode o julgamento de piso ampliar unilateralmente o universo da

autuação, é necessário que a unidade local diligencie para verificar, junto à prestadora dos serviços, se o termo "descarga", utilizado nas notas fiscais apresentadas, tem a mesma abrangência que lhe dá o fisco, à fl. 158: "a descarga é realizada por meio de descarregador instalado no píer, que se movimenta sobre trilhos ao logo dos cais de atracação do navio e retira o carvão do porão do navio por meio de caçamba e o descarrega na moega alimentadora da correia transportadora". Em outras palavras, **deve verificar a unidade preparadora se o termo "descarga", nas notas fiscais emitidas pela VALE S.A., abarca ainda as operações de "manuseio, estocagem e embarque em vagões ferroviários". Caso positivo, deve a unidade local, com critérios objetivos, e contando com a colaboração da prestadora de serviços, discernir a parcela referente a cada um dos quatro serviços, em tais notas fiscais.**

E, para possibilitar a plena visualização dos fatos por parte deste colegiado julgador, diante das já conhecidas diferenças de posicionamento, na turma, em relação à questão de direito envolvida, **solicita-se, ainda, que as despesas com o transporte nas correias (que a recorrente e a DRJ parecem enquadrar em "manuseio") seja segregada, também com base em critérios objetivos, em duas parcelas: aquelas incorridas dentro da zona primária e aquelas incorridas a partir da transposição para a zona secundária.**

No intuito de atender a solicitação expressa na diligência determinada pelo CARF, a unidade local intimou a empresa VALE S/A, prestadora dos serviços, a prestar informações e apresentar documentos, em 20/06/2016, Termo de Intimação nº N.º 0615100.2016.00057-0:

Em relação a todas as notas fiscais de prestação de serviço relativas à descarga de mercadoria de veículo internacional no território nacional, emitidas **no período de 01 de maio de 2008 a 31 de dezembro de 2011** para a empresa **USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S/A USIMINAS, CNPJ 60.894.730/0025-82:**

- 1) Relacionar as Notas Fiscais às Declarações de Importação registradas pela USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S/A USIMINAS, CNPJ 60.894.730/0025-82;
- 2) Informar se o termo "descarga", em notas fiscais emitidas pela VALE S.A., abarca ainda as operações de "manuseio, estocagem e embarque em vagões ferroviários" nos contratos de prestação do serviço mencionado, vigentes nos períodos indicados, firmados entre a VALE S/A e a USINAS SIDERÚRGICAS DE MINAS GERAIS S/A USIMINAS ou outros documentos que comprovem os valores pactuados entre as partes;
- 3) Em caso de resposta afirmativa ao item anterior, informar as parcelas referentes a cada um dos quatro serviços, em tais notas fiscais;
- 4) Segregar os valores (despesas) correspondentes com o transporte nas correias em duas parcelas: aquelas incorridas dentro da zona primária e aquelas incorridas a partir da transposição para a zona secundária.

E complementando a intimação em 04/09/2016 para:

Em relação a pedido de esclarecimento da resposta ao TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL – DILIGÊNCIA nº 0615100.2016.00057-0, item 4, informo que devem ser incluídos **TODOS** os terminais portuários em que houve a prestação de serviços mencionadas no referido Termo de Intimação (devendo ser considerado o primeiro em casa operação, caso haja mais de um terminal na mesma operação) **no período de 01 de maio de 2008 a 31 de dezembro de 2011** .

A empresa VALE SA apresenta em 01/08/2016 resposta a intimação nos seguintes termos, fls. 810 a 812 e 821:

1. Relacionar as Notas Fiscais às Declarações de Importação registrados pela Usiminas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A USIMINAS CNPJ: 60.894.730/002582.

Resposta: A Vale S. A esclarece que de acordo o Art. 12 da Portaria 67, de 18 de junho de 2008 da Alfandega da Receita Federal do Brasil do Porto de Vitória ES (ALFA/IT), os documentos apresentados para ao Fiel Depositário retirada das Mercadorias são os transcritos abaixo.

"...Art. 12. Para retiraras mercadorias do recinto alfandegado, o importador deverá apresentar ao depositário os seguintes documentos:

via original do conhecimento de carga, ou de documento equivalente, como prova de posse ou de propriedade da mercadoria; comprovante do recolhimento do ICMS ou, se for o caso, comprovante de exoneração do pagamento do imposto; III Nota Fiscal de Entrada emitida em seu nome, ou documento equivalente, ressalvados os casos de dispensa previstos na legislação estadual; e, IV documentos de identificação da pessoa responsável pela retirada das mercadorias..."

2. Informar se o termo "descarga" em notas fiscais emitidas pela Vale S.A, abarca ainda as operações de "manuseio, estocagem, e embarque em vagões ferroviários" nos contratos de prestação de serviço mencionado, vigentes nos períodos indicados, firmados entre a Vale S.A, e a Usinas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A Usiminas ou outros documentos que comprovem os valores pactuados entre as partes;

Resposta: É provável que o termo "descarga" tenha sido adotado na parametrização das notas fiscais emitidas pela Vale por limitação de caracteres. Não obstante, os serviços prestados abarcaram as operações mencionadas na intimação:

manuseio, estocagem e embarque em vagões ferroviários.

3. Em caso de resposta afirmativa ao item anterior, informar as parcelas referentes a cada um dos quatro serviços em tais notas fiscais.

Serviço	Percentual (%) Do valor de cada NF
Descarga de navio	30%
Manuseio (transferência via correia do pier para o pátio de estocagem)	25%
Estocagem a céu aberto	15%
Embarque em vagões ferroviários	30%
TOTAL =	100%

4. Segregar os valores (despesas) correspondentes com o transporte nas correias em duas parcelas: aquelas incorridas dentro da zona primária e aquelas incorridas a partir da transposição para a zona secundária.

Resposta: A Vale S.A solicita que seja informado o período bem como o Terminal Portuário do item 4 deste Termo de Intimação Fiscal.

4. Segregar os valores (despesas) correspondentes com o transporte nas correias em duas parcelas: aquelas incorridas dentro da zona primária e aquelas incorridas a partir da transposição para a zona secundária no período de 01 de maio de 2008 a 31 de dezembro de 2011.

Resposta: A Vale esclarece que o terminal Praia Mole é uma zona primária e os valores médios das despesas totais(*1) incorridas nas correias transportadoras no

período de 01 de janeiro de 2008 a 31 de dezembro de 2011 constam abaixo no

Quadro.1

Quadro.1 2008	2009	2010	2011
46.978.857,61	60.343.141,70	102.551.332,39	375.442.320,68

(*1) = Despesas totais: incluem as despesas geradas pelos serviços prestados à Usiminas, todavia não se restringem somente aos mesmos.

quadro.1

A empresa USIMINAS foi intimada e cientificada sobre o resultado da diligência, ou seja, resposta da VALE e apresentou informações, fls. 828 a 832:

- a autoridade de lançamento havia definido que apenas a despesa de descarga (descarregador mecanizado por caçamba até a esteira) deveria compor a base do valor aduaneiro, e não as despesas com manuseio posteriores (o serviços de transporte por esteira);

- a DRJ ampliou esse critério, incluindo as despesas com serviços de transporte por esteira; · "As respostas apresentadas pela VALE S/A demonstram que o i. Auditor Fiscal, de fato, considerou determinadas despesas na composição da base de cálculo do PIS/COFINS Importação que ele próprio já havia excluído em seu Relatório Fiscal. Rememore-se que, para o i. Autuante, somente as despesas com a descarga da mercadoria é que devem compor a base de incidência dos tributos em destaque. E essas despesas representam cerca de 30% do valor unitário global cobrado pela VALE S/A da USIMINAS.

- "Questão que deve ser enfrentada, nesse momento, é se pode o CARF retificar a base de cálculo do lançamento para dela excluir as despesas que, segundo próprio Fiscal Autuante, não deveriam ter sido incluídas. A resposta, à primeira vista parecer ser positiva, mas não é. Para que isso pudesse ser feito, era imprescindível que, por ocasião do lançamento, o i. Auditor Fiscal tivesse diligenciado junto à VALE S/A para obter as respostas necessárias e os documentos que suportaram a constituição do crédito tributário. Como isso não foi feito, a diligência determinada pela Turma Julgadora não tem força suficiente para reabrir o processo fiscalizatório: vejam os i. Julgadores que a VALE S/A se limitou a informar os percentuais que compõem cada serviço prestado, sem apresentar um único documento que suportasse suas alegações. Sem uma Auditoria Fiscal profunda que deveria ter sido feita a tempo e modo próprios o crédito tributário acabou sendo constituído e acabará sendo constituído, caso essa Turma Julgadora opte por retificar a base de cálculo sobre valores informados por particular e que não foram submetidos a uma efetiva fiscalização, o que compromete o direito ao contraditório e à ampla defesa da Peticionante.

Retornando ao CARF o processo foi novamente convertido em diligência, Resolução nº 3401-001.170, de 23 de maio de 2017:

Resolvem os membros do colegiado, por maioria de votos, converter novamente o julgamento em diligência, para que seja atendido, de fato, o demandado na conversão anterior, por parte da unidade local da RFB, devendo tal unidade efetivamente discernir a parcela referente a cada um dos quatro serviços, em relatório de sua lavra, e não simplesmente repassar informações constantes de respostas a intimações, o que implica a checagem pela RFB da fidedignidade das informações prestadas pela colaboradora e pela recorrente, no que se refere aos percentuais, a serem devidamente justificados, inclusive no que tange a eventual gratuidade de serviços.

Em resposta a segunda diligência a unidade local expediu a informação fiscal, fls. 877 a 880, onde relata que abriu procedimento fiscal de diligência junto a prestadora de serviços, Vale SA, intimando-a em 24/10/2017 a:

1) Em relação às informações fornecidas anteriormente por atendimento ao item 3 do Termo de Intimação Fiscal-Diligência nº 0615100.2016.00057-0 reproduzidas abaixo, apresentar os subitens a, b, c e d :

a) Planilha de composição de custos e formação de preços para os valores cobrados pelo Contrato nº SR 0592/09, celebrado entre Usiminas Siderúrgicas de Minas Gerais S/A e Vale S/A, para confirmação das informações anteriormente enviadas (acima) ;

b) Laudo Técnico, corroborando os percentuais informados e demonstrando os critérios utilizados para definição dos custos e valores cobrados.

Referido documento deverá ser apresentado em papel timbrado e assinado pelo representante legal do contribuinte e emitido por profissional responsável, com sua identificação e o número do registro no conselho regional a que pertencer ou por entidade reconhecida pelo respectivo Conselho Regional;

c) Demais documentos de controle de custos emitidos que embasaram a determinação do contrato de prestação de serviços mencionado;

d) Outras informações que considerar pertinentes para o deslinde da questão.”

Após diversos pedidos de postergação de prazo para cumprir a diligência a empresa informa que os documentos foram entregues à época da fiscalização e que não logrou êxito em obter documentos complementares além dos já fornecidos, e que não é mais obrigada a manter a guarda de documentos fiscais e contábeis referentes a operações ocorridas entre 01/05/2008 a 31/12/2011, pois já transcorrido o prazo prescricional, nos termos dos arts. 173 a 195 do CTN.

A unidade local conclui, assinada por três Auditores-fiscais, que de fato a empresa não está mais obrigada a manter a guarda dos documentos, e que a fiscalização foi efetuada em desfavor da USIMINAS e não em desfavor da diligenciada.

A Resolução nº 3401001.170 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária solicita apuração de fatos relativos a operações ocorridas entre 01/05/2008 e 31/12/2011. Ora, para o levantamento e aferição solicitados, há necessidade de exame de documentos e informações os quais o diligenciado declarou não ter mais. A ação fiscal aberta para o atendimento da Resolução só poderia ter sido exitosa com a apresentação de tais elementos. Isso porque a fiscalização não pode realizar uma auditoria de custos sem os mesmos e muito menos arbitrar a política de formação de preços de serviços prestados pela VALE para fatos geradores já decaídos.

Após intimada sobre o resultado da diligência a empresa USIMINAS apresenta alegações, onde após síntese dos fatos reprova a conduta da empresa VALE e da Auditora-Fiscal:

7. A VALE S/A não apresentou os documentos solicitados pela Auditoria Fiscal, sob o argumento de que não estava mais obrigada *“legalmente a ter a guarda de documentos fiscais e contábeis referentes a operações ocorridas entre 01/05/2008 e 31/12/2011, pois transcorrido o prazo prescricional, nos termos dos arts. 173 e 195 do Código Tributário Nacional”*.

8. A resposta da VALE S/A é censurável sob todos os aspectos. No entanto, mais censurável ainda foi o fato de a Auditoria Fiscal tê-la aceitado e se dado por satisfeita. Nas palavras da Fiscalização:

“A Resolução nº 3401001.170 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária solicita apuração de fatos relativos a operações ocorridas entre 01/05/2008 e 31/12/2011. Ora, para o levantamento e aferição solicitados, há necessidade de exame de documentos e informações os quais o diligenciado declarou não ter mais. A ação fiscal aberta para o atendimento da Resolução só poderia ter sido exitosa com a apresentação de tais elementos. Isso porque a fiscalização não pode realizar uma auditoria de custos sem os mesmos e muito menos arbitrar a política de formação de preços de serviços prestados pela VALE para fatos geradores já decaídos”.

9. Com todo o respeito, a manifestação da Auditoria Fiscal beira a insensatez. Alegar que não poderia ter cumprido a diligência determinada pelo CARF ao fundamento de que os fatos geradores já estavam decaídos e, por isso, a VALE S/A não estaria obrigada à guarda dos documentos fiscais/contábeis, é desprezar, por completo, a busca pela verdade material que preservaria, quando menos, a constituição do próprio crédito tributário.

10. Ora, seria muito fácil para a Auditoria Fiscal contornar o obstáculo levantado pela VALE S/A. Se os serviços são prestados para a USIMINAS até os dias de hoje, e se os preços praticados são reajustados, ao longo dos anos, por índices pré-definidos pelas partes, bastaria à Auditoria solicitar, então, a documentação relativa ao período não decaído para, a partir daí, retroceder no tempo, expurgando os índices de reajuste então aplicados. É dizer: seria perfeitamente possível realizar uma auditoria nos custos, que abrangesse o período não decaído, a fim de se alcançar a política de formação de preços para o período decaído. Não foi o que fez, contudo, a Auditoria Fiscal, muito embora o processo tenha sido baixado em diligência em duas oportunidades.

11. Nesse cenário, e considerando que a VALE S/A se limitou a *informar* os percentuais que compõem cada serviço prestado, sem apresentar um único *documento* que suportasse suas alegações, a USIMINAS requer o cancelamento *integral* do Auto de Infração. Deveras, sem uma Auditoria Fiscal profunda – que deveria ter sido feita a tempo e modo próprios – o crédito tributário acabou sendo constituído sobre valores que não foram submetidos a uma efetiva fiscalização, o que compromete o direito ao contraditório e à ampla defesa da Peticionante.

12. Subsidiariamente, requer a Usiminas a retificação da base de cálculo adotada pelo i. Auditor Fiscal, considerando que apenas 30% do preço unitário global cobrado pela VALE S/A é que efetivamente representa as despesas com a descarga da mercadoria (única grandeza eleita pelo i. Auditor para compor a base de incidência do PIS/COFINS-Importação).

Após a conclusão da diligência o processo retornou ao CARF para prosseguimento do julgamento, e por o Conselheiro Relator original não mais compor o colegiado o processo foi re-sorteado, sendo designada a atual relatora.

Em 30/01/2019 o processo foi novamente convertido em diligência, Resolução nº 3401-001.800, para que a unidade preparadora cumprisse o determinado nas diligências anteriores:

Apesar de ir contra os ditames do processo administrativo, que apregoa o princípio da economia processual, entendo que a diligência deve ser efetuada quantas vezes seja necessária para a busca da verdade material e esclarecimento dos fatos, propiciando meios para a ampla defesa dos contribuintes.

Sem me alongar tecendo comentários sobre as competências exclusivas de cada órgão que compõem o Ministério da Fazenda, que constam dos respectivos Regimentos Internos, e para que não ocorram imputações indevidas aos contribuintes, voto pela conversão novamente em diligência para a Unidade Local, cumpra o que foi determinado nas duas diligências anteriores, em especial para:

1 - quantificar o custo cobrado pelo embarque da mercadoria nos vagões ferroviários da própria Vale, se esse custo de fato foi cobrado ou se como no caso do serviço de estocagem existe uma gratuidade;

2 - apresentar relatório de sua lavra, discernindo a parcela referente a cada um dos quatro serviços, checando a fidedignidade das informações prestadas pelas duas empresas, atuada e prestadora de serviços, e devidamente justificados, inclusive no que tange a eventual gratuidade de serviços;

3 - intimar a empresa atuada para apresentar relatório em que constem as informações solicitadas nos itens 1 e 2, e também para apresentar relatório em que demonstre a recomposição dos custos conforme por ela sugerido:

10. Ora, seria muito fácil para a Auditoria Fiscal contornar o obstáculo levantado pela VALE S/A. Se os serviços são prestados para a USIMINAS até os dias de hoje, e se os preços praticados são reajustados, ao longo dos anos, por índices pré-definidos pelas partes, bastaria à Auditoria solicitar, então, a documentação relativa ao período não decaído para, a partir daí, retroceder no tempo, expurgando os índices de reajuste então aplicados. É dizer: seria perfeitamente possível realizar uma auditoria nos custos, que abrangesse o período não decaído, a fim de se alcançar a política de

4 - intimar a empresa prestadora de serviços para que apresente documentos e informações que permitam o cumprimento dos itens anteriores.

A unidade apresentou Relatório de Diligência Fiscal, efl. 937 e 946, e ao final concede prazo para manifestação da empresa.

No Relatório de Diligência Fiscal é esclarecido que, conforme informações da Usiminas, os serviços portuários e acessórios disponibilizados no Terminal de Praia Mole são prestados desde 01/08/2012 pela VLI Multimodal SA, e que somente a VALE pode fornecer a informação sobre a recomposição de custos e a formação de preços para cada um dos quatro serviços (descarga, manuseio, estocagem e embarque) já que era ela a prestadora de serviços.

Em consequência das afirmações da recorrente a prestadora de serviços à época, Vale SA, foi intimada a para prestar esclarecimentos informando que seu contrato de prestação de serviços com a USIMINAS findou em 28/02/2012.

Conclui a fiscalização pela impossibilidade de efetuar a diligência já que não foram entregues os documentos que seriam necessários e reafirmando o que foi esclarecido na diligência anterior só poderia realizar uma auditoria de custos de posse de tais documentos :

Diante do exposto, conclui-se que os procedimentos fiscais de diligência abertos para o atendimento da Resolução nº 3401001.800 só poderiam ter sido exitosos com a apresentação dos documentos solicitados pelo TERMO DE INÍCIO DE DILIGÊNCIA E DE INTIMAÇÃO FISCAL Nº 0617700-2019-00139-6 – 1 e pelo TERMO DE INTIMAÇÃO Nº 0617700-2019-00206-6 – 1 (anexados ao processo) e com a efetiva e não apenas alegada continuidade dos serviços prestados pela VALE S/A à recorrente após o ano de 2012. Isso porque, conforme já exposto pela Informação Fiscal (fls. 877 a 880), elaborada em 14 de março de 2018, a fiscalização não pode realizar uma auditoria de custos sem os mesmos e muito menos arbitrar a política de formação de preços de serviços prestados pela VALE AS para fatos geradores já decaídos.

Em 11/11/2019, a empresa, por meio de seus procuradores apresenta esclarecimentos sobre ter desde 01/08/2012 contrato para prestação de serviços portuários com a empresa VLI Multimodal SA.

E para ajudar na esclarecimento das dúvidas na autuação apresenta quadro com o histórico da evolução dos preços praticados no Terminal de Praia Mole, por contrato firmados com a VLI Multimodal:

Contrato 4600113273 – VLI Multimodal (de 08/2012 até 02/2014):

CARVÃO		
NOR <= 5 dias ¹	NOR > 5 dias ²	Mês/Ano
R\$ 24,98/ton.	22,83/ton.	08/2012 até 02/2014

Contrato 4600129499 - VLI Multimodal (02/2014 até 12/2017):

CARVÃO		
NOR <= 5 dias	NOR > 5 dias	Mês/Ano
R\$28,79	R\$28,11	(03/2014)
R\$29,93	R\$29,22	(03/2015)
R\$33,21	R\$32,42	(03/2016)
R\$35,42	R\$34,58	(03/2017)

Contrato 4600150764 (01/2018 a 01/2019):

CARVÃO		
NOR <= 5 dias	NOR > 5 dias	Mês/Ano
R\$35,42	R\$34,58	(01/2018)
R\$ 37,02	R\$ 36,14	(03/2018)

Contrato 4600155966 (22 de janeiro/2019...)

CARVÃO	
NOR <= 5 dias	Mês/Ano
R\$37,02	(01/2019)
R\$39,52	(03/2019)

Reafirma que somente a Vale poderia fornecer planilha detalhada com a recomposição de custos e a formação de preços e por fim solicita seja reconhecida a nulidade da autuação, e que sem uma auditoria fiscal profunda, que deveria ter sido feita no passado e a modo próprios, o crédito tributário acabou sendo constituído sobre valores que não foram submetidos a uma efetiva verificação. Subsidiariamente solicita que os percentuais fornecidos pela prestadora de serviços sejam considerados.

É o relatório.”

Voto Vencido

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade – Redator *Ad hoc*.

Como redator *Ad hoc*, sirvo-me da minuta de voto disponibilizada pela relatora original, Conselheira Mara Cristina Sifuentes, a seguir reproduzida *ipsis litteris*:

“O presente recurso é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade por isso dele tomo conhecimento.

Após todas as tentativas, em diligências determinadas pelo CARF, para se conseguir as informações que propiciassem uma melhor análise da controvérsia o que restou consignado foi o que passo a discorrer.

Segundo descrito no Relatório Fiscal às fls. 145 a 165, a autuada teria recolhido as contribuições em montante inferior ao devido pois, quando da formulação de suas declarações de importação, apurara incorretamente as respectivas bases de cálculo, deixando de considerar no cômputo do valor aduaneiro das mercadorias, os valores incorridos com descarregamento e manuseio (capatazia) associados ao transporte da carga no local de importação, valores esses que corresponderiam a ajustes expressamente previstos na legislação de regência.

A Autoridade fiscal partiu das seguintes premissas na construção do arrazoado que deu base para o lançamento:

1. O Acordo de Valoração Aduaneira, Decreto nº 1.355, de 31/12/1994, estipulou no seu art. 8º, item 2 que a legislação de cada país membro deveria prever a inclusão do custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação incluindo no caso os gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, o que consta no Decreto nº 4.543/2002:
 2. Ao elaborar sua legislação, cada Membro deverá prever a inclusão ou a exclusão, no valor aduaneiro, no todo ou em parte, dos seguintes elementos:
 - a) o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação;
 - b) os gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; e
 - ...
 - Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7o, aprovado pela Decisão CMC no 13, de 2007, internalizada pelo Decreto no 6.870, de 4 de junho de 2009):
 - I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;
 - II - os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e
 - III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.
2. A descarga e o transporte do carvão é feito pela VALE S/A no seu Terminal do Porto de Praia Mole por um sistema integrado de moegas/correias transportadoras que descarrega o produto na moega por meio de uma caçamba do descarregador mecanizado e transporta via correias até o pátio de estocagem da empresa.

A primeira operação, de descarga, é realizada por meio de descarregador instalado no píer, que se movimentam sobre trilhos ao longo do cais de atracação do navio e retira o carvão do

porão do navio por meio de caçamba e o descarrega na moega alimentadora da correia transportadora.

A segunda operação, de transporte da mercadoria, consiste em levar o produto depositado na correia transportadora, do píer até o pátio de estocagem da VALE ou até o pátio privativo da USIMINAS a uma distância aproximada de 7km.

Conclui a fiscalização que existem dois serviços distintos praticados pela VALE para a entrega do carvão, quais sejam a descarga e o transporte. E que o AVA GATT facultou a inclusão dos custos de descarga e manuseio da mercadoria até a chegada ao porto, o que foi efetuado pelo Regulamento Aduaneiro “*sendo assim, entende-se que o serviço de descarga do carvão até o porto integra o valor aduaneiro*”.

Em conformidade com a legislação aduaneira, conclui-se que o serviço de descarga de mercadoria do descarregador mecanizado através de uma caçamba até as esteiras deve ser agregado ao valor aduaneiro. Já o serviço de transporte do carvão por esteiras até o pátio da empresa ficaria excluído, uma vez que a mercadoria já havia sido descarregada do navio ao porto.

3. Os valores dos gastos relativos à descarga foram obtidos a partir de documentos entregues pelo importador e pela prestadora de serviços. As notas fiscais de prestação de serviços foram encaminhadas pela VALE e no campo de discriminação dos serviços verificou-se referirem apenas ao serviço de descarga do carvão. A Usiminas também encaminhou planilha com correspondência entre DIs e Notas Fiscais que serviram de base para o cálculo individual da base de cálculo das contribuições. E nas Notas Fiscais encaminhadas pela Usiminas também constava no campo de descrição o serviço tomado como descarga do carvão.

Observe-se que a autoridade fiscal, após apresentar os dispositivos legais que entendeu pertinentes, afirmou que o custo incorrido com a primeira operação, referente à descarga das mercadorias no porto de importação, integra o valor aduaneiro, tendo sido indevidamente omitido pelo importador. Em contraposição, registra que o serviço de transporte realizado após a chegada da carga não deve integrar o valor aduaneiro. E destaca que, a partir de 2011, a Usiminas passou a incluir o custo de manuseio/descarga no valor aduaneiro das mercadorias, transcrevendo trecho de declaração de importação registrada em 2012 pela autuada.

E conclui, a partir do que estava descrito nas notas fiscais apresentadas, que o valor total da Nota Fiscal deveria ser agregado ao valor aduaneiro das mercadorias, por o valor integral se referir ao serviço de descarga do carvão.

No documento apresentado durante a ação fiscal, Contrato de prestação de serviços entre a USIMINAS e a VALE, consta que os serviços serão os relacionados com as operações de descarga de navio, manuseio, estocagem a céu aberto e embarque em vagões ferroviários dos produtos no Terminal, efls. 315 e sgs. E mais a frente no item 7.1 consta que o preço foi estipulado para as operações de descarga de navio, manuseio, estocagem e embarque em vagões ferroviários a importância de R\$ 20,00 e R\$22,00 por tonelada descarregada. Os volumes foram anualmente aprovados. No item 7.3 do contrato consta que as importâncias citadas no item 7.1 incluem todos os custos relacionados com a execução dos serviços.

Também consta no contrato, item 7.6, que as despesas relativas à mão-de-obra de terceiros envolvida (estiva) na operação de recheio no interior do porão do navio, bem como o

transporte por ela utilizado serão ressarcidos pela USIMINAS após o término da descarga. No item 8.9 consta que a apuração dos valores e horas referentes ao take-or-pay, demurrage, prêmios e multas serão objeto de acertos entre as partes. Entretanto esses valores não foram considerados ou analisados pela autuação fiscal.

Regularmente cientificada, comparece a autuada ao processo apresentando a competente impugnação, onde aduz essencialmente que:

a) A empresa atua no ramo siderúrgico e importa diversos insumos, dentre eles a hulha, conhecida como “pedra de carvão”, trazida a granel por transporte marítimo até o Terminal de Carvão do Porto de Praia Mole, operado e administrado pela Vale S/A;

b) As atividades de descarga e movimentação do granel, incluindo a estocagem e embarque em vagões ferroviários, para daí seguir até a Usina Intendente Câmara em Ipatinga-MG, ficariam por conta da referida empresa;

c) Em atenção à intimação da RFB, apresentara planilha que trazia a correspondência entre as declarações de importação e as notas fiscais de prestação de serviços emitidas pela Vale S/A, além de cópia das referidas notas, reafirmando que dito serviço englobaria a descarga, movimentação, armazenagem e embarque nos vagões ferroviários;

d) Registra que a Vale S/A, em resposta à intimação da RFB, apresentara igualmente planilha de correspondência entre notas fiscais e operações de importação, acompanhada das respectivas notas e, ainda, de cópia do contrato de prestação de serviços, destacando que o custo do serviço seria calculado por tonelada de mercadoria descarregada;

e) Destaca que haveria quatro razões essenciais para que o lançamento em questão seja julgado improcedente, a saber:

i. Nos termos da legislação aplicável, os gastos com descarga somente seriam computáveis no valor aduaneiro quando incorridos até o porto ou local de importação e, ainda, se associados ao transporte de mercadorias importadas até o porto. Segundo seu entendimento, portanto, despesas litigiosas teriam sido incorridas após o limite temporal estabelecido;

ii. Ainda que se entenda pela inclusão de tais despesas no valor aduaneiro, a Autoridade Fiscal elegera erroneamente a base de cálculo dos tributos, na medida em que considerara, em sua composição, o valor total constante das notas fiscais de serviços prestados pela Vale S/A, os quais englobariam, além das despesas de descarga, despesas de manuseio, estocagem e embarque dos granéis em vagões ferroviários;

iii. Constatado o erro na quantificação da base de cálculo, seria vedado à autoridade julgadora retificá-la na fase litigiosa. Sustenta, adicionalmente, que a autoridade julgadora não possuiria os elementos necessários ao cálculo do tributo devido, tendo em vista que não se sabe, pelos documentos acostados aos autos, qual seria a porcentagem do preço cobrado pela Vale S/A que remuneraria especificamente o serviço de descarga do granel no porto;

iv. Na apuração da diferença das contribuições, a fiscalização teria utilizado a antiga sistemática de cálculo, que incluiria na base de cálculo o valor do ICMS e das próprias

contribuições devidas na importação, o que fora julgado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.937;

f) Com relação à inclusão das despesas de descarga no valor aduaneiro, sustenta tais despesas ocorreriam após a chegada do granel ao porto, portanto, após o corte temporal previsto no AVA/GATT e na própria legislação brasileira. Acrescenta, na mesma linha, que o ato de descarregar estaria totalmente dissociado do transporte internacional;

g) No que se refere ao alegado erro na determinação da base de cálculo, sustenta que a própria fiscalização teria reconhecido em trecho do relatório fiscal que as despesas com transporte do granel no terminal portuário para posterior embarque da mercadoria em vagões ferroviários não integraria o valor aduaneiro. Todavia, alega a impugnante que o valor constante das notas fiscais emitidas pela Vale S/A englobaria o conjunto dos serviços prestados (descarga, manuseio, transporte e embarque), sendo que não constaria dos autos informação que permitisse discriminar o custo de cada serviço isoladamente, de modo a apurar-se corretamente as parcelas a serem efetivamente incluídas no valor aduaneiro;

h) Na mesma linha, sustenta que, a despeito de as notas fiscais descreverem o serviço prestado como “descarga”, o contrato de prestação de serviços firmado deixa claro que seu objeto engloba a descarga, manuseio, transporte e embarque em vagões ferroviários. Restaria claro, ainda, segundo exemplos apresentados, que, multiplicando-se o valor pactuado para tal conjunto de serviços pelo peso da carga manuseada, obter-se-ia exatamente o valor constante das notas fiscais, donde se concluiria que tais notas não diriam respeito apenas ao serviço de descarga.

A DRJ Recife julgou improcedente a impugnação mantendo o crédito tributário devido. Segundo a motivação da DRJ:

(a) os valores incorridos com a descarga da mercadoria do veículo internacional no território nacional deverão ser incluídos no valor aduaneiro, o que engloba, evidentemente a movimentação no terminal onde se dará o despacho de importação, consoante a legislação que trata da matéria;

(b) com relação ao segundo ponto questionado (de que o lançamento não segregou as parcelas que não deveriam ser incluídas no valor aduaneiro, quais sejam: manuseio, estoque e embarque ferroviário), o colegiado de 1º nível decidiu que os valores determinados pela autoridade fiscal atenderam o procedimento do lançamento, pois:

Não apenas a autuada não apresentou qualquer elemento que comprovasse a existência de ônus financeiro relativo ao embarque ferroviário da carga, e que demonstrasse que tal ônus estaria efetivamente computado no âmbito das notas fiscais apresentadas, as quais teriam descrito de forma imprópria os serviços prestados como mera operação de descarga, como também se furtou a apresentar meios que permitissem quantificar o montante que teria sido incorrido efetivamente com a descarga das mercadorias.

Na realidade, pretendeu a autuada beneficiar-se de sua própria falta, na medida em que alegou que, por não dispor da informação discriminada dos supostos outros custos suportados pela Usiminas no âmbito das notas fiscais referentes a serviços de descarga, não poderia a autoridade administrativa adotar qualquer providência para ajustar a base de cálculo dos impostos.

Evidentemente, caso desejasse, poderia a atuada requerer à Vale S/A a discriminação dos serviços e rateio proporcional dos respectivos custos, bem assim pleitear a apropriação proporcional do montante referente a cada um deles.

(c) Não aceitou a argumentação da contribuinte que o lançamento seria nulo, em razão de erro na apuração da base de cálculo das contribuições. Que no RE 559937/RS, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a expressão "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação ICMS incidente no desembarço aduaneiro e do valor das próprias contribuições, constante do inciso I do artigo 7º da Lei 10.865/2004, pois ultrapassou os limites do conceito de valor aduaneiro definido no âmbito do GATT. Os julgadores de 1º piso entenderam que, no âmbito da RFB, a aplicação administrativa de precedente judicial deverá ser levada a efeito nos termos do parágrafo 5º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002, na redação que lhe foi dada pelo art. 21 da Lei nº 12.844, de 2013. E que por força do § 7º do art. 19 da Lei nº 10.522/02, cabia a autoridade lançadora, aplicar a legislação vigente à época do fato gerador, determinando-se a base de cálculo das contribuições nos termos da Lei 10.865/04. E, mesmo que haja posteriormente o reconhecimento, no âmbito do Ministério da Fazenda, de que referida declaração de inconstitucionalidade produziria efeitos ex-tunc, a consequência de tal entendimento seria a promoção de ajuste na base de cálculo das contribuições, excluindo-se as parcelas inconstitucionais, e não, como pretende a impugnante, a nulidade do lançamento.

Também não acolheram o último questionamento, qual seja: de que o lançamento seria nulo, uma vez que a autoridade julgadora não disporia de dados que lhe permitisse aferir o montante exato a ser aditado à base de cálculo e, ainda que chegasse a calcular tal montante, não poderia proceder a qualquer ajuste na base de cálculo das contribuições lançadas. Em sua visão, os ajustes no valores exigidos seriam passíveis de correção e os eventuais erros não estariam entre as causas de nulidade, e refutaram as razões postas pela contribuinte.

Após esses esclarecimentos iniciais temos que é incontroversa a disciplina do custos de transporte por esteiras até o pátio da empresa, que foram excluídos pela própria autuação, e por isso deve recair o presente contencioso somente sobre os gastos efetivamente incorridos com descarga na moega alimentadora da correia transportadora.

Como já esclarecido, não houve segregação dos valores cobrados nas notas fiscais da prestadora de serviços referentes aos diversos serviços prestados, quais sejam os que constam no contrato apresentado, manuseio, estocagem e embarque em vagões ferroviários. Esse fato foi reconhecido pela DRJ e alegado pela empresa recorrente em sede de impugnação e reiterado em recurso voluntário.

No contrato apresentado, que tem por escopo serviços de descarga, manuseio, estocagem e embarque em vagões ferroviários, o valor dos serviços não é discriminado por tipo de operação, e no Anexo I, efl. 334, do mesmo contrato, verifica-se a gratuidade da estocagem, em geral.

A DRJ reconhece que, entre os quatro serviços presentes no contrato, deveriam ser incluídos no valor aduaneiro os dois primeiros, "descarga e manuseio" (fl. 699), sendo o terceiro (estocagem) irrelevante para a análise da autuação, já que de acordo com o contrato o serviço é disponibilizado gratuitamente, e, o quarto (embarque das mercadorias nos vagões ferroviários), faria parte, presumivelmente de outro contrato. Nas palavras do julgador de piso:

"Nesse trilhar, há que se reconhecer, outrossim, que dentre os quatro serviços elencados no contrato, os dois primeiros, descarga e manuseio devem ser incluídos no valor aduaneiro. O terceiro, estocagem, como visto, não seria cobrado, ou seria cobrado em separado, não produzindo qualquer impacto sobre a autuação que se analisa.

Assim sendo, poderia restar dúvida apenas quanto ao custo cobrado pelo embarque da mercadoria nos vagões ferroviários da própria Vale.

O serviço de transporte propriamente dito faria parte, presumivelmente, de outro contrato com a própria empresa."

A dúvida do julgador de piso, sobre estarem incluídos (ou não) os quatro serviços citados nos custos de descarga indicados nas notas fiscais da VALE S.A., ainda que a DRJ tenha resolvido a questão descartando parte dos serviços após a leitura detalhada dos contratos e por carência probatória a cargo da defesa, foi primordial para que a turma de julgamento do CARF, diante da mesma dúvida, optasse por solicitar maiores esclarecimentos à unidade preparadora.

Como o relatório fiscal anexo à autuação expressamente mencionava que "*o serviço de transporte do carvão por esteiras até o pátio da empresa ficaria excluído*" do valor aduaneiro, e não pode o julgamento de piso ampliar unilateralmente o universo da autuação, foi necessária a realização de diligências para que a unidade local verificasse, junto à prestadora dos serviços, se o termo "descarga", utilizado nas notas fiscais apresentadas, tinha a mesma abrangência que lhe dá o fisco, à fl. 158: "*a descarga é realizada por meio de descarregador instalado no píer, que se movimenta sobre trilhos ao logo dos cais de atracação do navio e retira o carvão do porão do navio por meio de caçamba e o descarrega na moega alimentadora da correia transportadora*", e em outras palavras, verificasse se o termo "descarga", nas notas fiscais emitidas pela VALE S.A., abarcaria ainda as operações de "manuseio, estocagem e embarque em vagões ferroviários".

A unidade local deveria, a partir de critérios objetivos, e contando com a colaboração da autuada e da prestadora de serviços, discernir a parcela referente a cada um dos quatro serviços, em tais notas fiscais. Claro que os critérios para discriminação das parcelas deveriam ser informados no relatório de diligência para que o contraditório e a ampla defesa fossem propiciados às partes.

Outro ponto que deixava margens a dúvidas e conjecturas é a respeito do serviço "manuseio". Como o contrato estipulava despesas com o transporte nas correias, que a recorrente e a DRJ parecem enquadrar em "manuseio",) deveria haver a segregação dos serviços, informando, no caso de terem sido arcados pela recorrente e cobrados nas notas fiscais, qual o valor incorrido dentro da zona primária e aquelas incorridas a partir da transposição para a zona secundária.

Nas diligências determinadas pelo CARF, em busca de uma solução para a controvérsia, já que estava claro que a fiscalização agregou todo o valor constante das notas fiscais de prestação de serviços ao valor aduaneiro, que teoricamente a nota fiscal englobaria vários tipos de serviços (digo teoricamente porque existe dúvidas razoáveis sobre o que foi cobrado nas notas fiscais. No contrato informa que englobaria descarga, manuseio, estocagem e embarque em vagões ferroviários. A estocagem já foi esclarecida que apesar de constar no contrato, o próprio anexo I estipula sua gratuidade. Nas notas fiscais consta que se referem apenas a serviço de descarga. A DRJ afirma que o serviço de transporte ferroviário faz parte de outro contrato. A recorrente e a prestadora de serviços apesar de alegarem que as notas fiscais são referentes ao grupo de serviços não apresentam o detalhamento das notas fiscais.), e que apenas parte deles comporia o valor aduaneiro, foram fornecidas as seguintes informações, esclarecimentos e documentos:

1. A empresa VALE SA esclarece que de acordo o Art. 12 da Portaria 67, de 18 de junho de 2008 da Alfandega da Receita Federal do Brasil do Porto de Vitória ES (ALFA/IT), os documentos apresentados para que o Fiel Depositário efetivasse a retirada das Mercadorias são via original do conhecimento de carga, ou de documento equivalente, como prova de posse ou de propriedade da mercadoria; comprovante do recolhimento do ICMS ou, se for o caso, comprovante de exoneração do pagamento do imposto; Nota Fiscal de Entrada emitida em seu nome, ou documento equivalente, ressalvados os casos de dispensa previstos na legislação estadual; e, documentos de identificação da pessoa responsável pela retirada das mercadorias...

Veja, que a resposta da empresa VALE nesse item em nada ajuda no esclarecimento da diligência. A empresa busca eximir-se da sua responsabilidade de apresentar documentos quando intimada pela RFB.

2. Informa que o termo "descarga" nas notas fiscais emitidas pela Vale S.A, abarca as operações de "manuseio, estocagem, e embarque em vagões ferroviários" e que o termo foi adotado nas notas fiscais por limitação de caracteres.

3. A VALE informou as parcelas referentes a cada um dos quatro serviços nas notas fiscais, sem esclarecer em como chegou a tais percentuais:

Serviço	Percentual (%) Do valor de cada NF
Descarga de navio	30%
Manuseio (transferência via correia do pier para o pátio de estocagem)	25%
Estocagem a céu aberto	15%
Embarque em vagões ferroviários	30%
TOTAL =	100%

4. E a respeito dos valores (despesas) correspondentes com o transporte nas correias esclarece que o terminal Praia Mole é uma zona primária.

O que pode se inferir a partir da resposta da VALE é que por estar todo o terminal Praia Mole localizado na Zona Primária todo o serviço de manuseio ocorreu na zona primária.

5. A USIMINAS esclarece que somente as despesas com a descarga da mercadoria é que devem compor a base de incidência dos tributos em destaque, e essas despesas representam cerca de 30% do valor unitário global cobrado pela VALE S/A da USIMINAS.

6. questiona se o CARF pode retificar a base de cálculo do lançamento para dela excluir as despesas que, segundo próprio Fiscal Autuante, não deveriam ter sido incluídas. E que, por ocasião do lançamento, o i. Auditor Fiscal deveria ter diligenciado junto à VALE S/A para obter as respostas necessárias e os documentos que suportassem a constituição do crédito tributário. Acrescenta que a VALE S/A se limitou a informar os percentuais que compõem cada serviço prestado, sem apresentar um único documento que suportasse suas alegações.

7. em segunda diligência foi solicitada às empresas a apresentação de planilha de composição de custos e formação de preços para os valores cobrados pelo Contrato e Laudo Técnico, corroborando os percentuais informados e demonstrando os critérios utilizados para definição dos custos e valores cobrados. Como resposta as empresas informam que já entregaram todos os

documentos por ocasião da fiscalização e não possui outros documentos além dos já fornecidos. Acrescenta que não é mais obrigada a manter a guarda de documentos fiscais e contábeis referentes a operações ocorridas entre 01/05/2008 a 31/12/2011, pois já transcorrido o prazo prescricional, nos termos dos arts. 173 a 195 do CTN.

8. A unidade local, estranhamente, já que ela que deveria garantir a consistência da autuação efetuada, conclui em documento assinado por três Auditores-fiscais, que de fato a empresa não está mais obrigada a manter a guarda dos documentos, e que a fiscalização foi efetuada em desfavor da USIMINAS e não em desfavor da diligenciada. E que a ação fiscal aberta para o atendimento da Resolução só poderia ter sido exitosa com a apresentação de tais elementos. Isso porque a fiscalização não pode realizar uma auditoria de custos sem os mesmos e muito menos arbitrar a política de formação de preços de serviços prestados pela VALE para fatos geradores já decaídos.

9. Em resposta a segunda diligência a USIMINAS responde que beira a insensatez a manifestação da auditora-fiscal de que não poderia cumprir a diligência sob o fundamento de que os fatos geradores já estavam decaídos e por isso não haveria mais a obrigação de guarda dos documentos, e sugere que seria muito fácil contornar o obstáculo já que os serviços são prestados até os dias de hoje e os preços são reajustados ao longo dos anos por índices pré-definidos pelas partes bastaria solicitar a documentação relativa ao período não decaído para recalcular os valores expurgando os índices de reajuste praticados.

No entanto, apesar das sugestões apresentadas pela recorrente para recomposição dos preços e de ter sido oportunizada nova ocasião para prestar as informações, na terceira diligência determinada pelo CARF, a autuada esclarece que já não possui contrato com a VALE desde 01/08/2012 e que somente a VALE poderia fornecer a informação sobre a recomposição de custos e formação de preços.

Todos esses recursos processuais apresentados pela recorrente, onde apenas alega e sem contanto apresentar provas levam a crer a intenção da mesma de protelação processual, já que não se mostrou colaborativa com a elucidação dos fatos apesar das inúmeras oportunidades conferidas.

Em complemento a sua informação de que já não possui contrato com a VALE apresenta histórico da evolução dos preços praticados no Terminal de Praia Mole, por contrato firmados com a VLI Multimodal, atual prestadora de serviços. Apesar disso tais dados não poderão ser utilizados já que não dizem respeito aos mesmos contratantes e não há como aferir as condições que foram negociadas.

Retornando ao Recurso Voluntário, após as elucidações sobre as conclusões das diligências, informa a recorrente a respeito da inclusão das despesas relativas à descarga:

as normas aduaneiras fixaram um limite temporal para a inclusão de tais gastos na referida base de cálculo: a chegada ao porto ou local de importação

...

por certo, a contrário sensu, os gastos ocorridos após o atracamento do navio no porto não se incluem no valor aduaneiro

...

a legislação de regência não permite a inclusão dos gastos com carga, descarga e manuseio até o desembarço aduaneiro, o que daria azo à inclusão dessas despesas ocorridas no território nacional, mas até a chegada da embarcação no porto, motivo pelo qual a mencionada IN SRF nº 327/03 é totalmente ilegal, não podendo ser utilizada como parâmetro para validar o lançamento fiscal ora combatido.

Segundo a legislação aduaneira devem ser adicionadas ao valor aduaneiro as despesas de carga, descarga e manuseio das cargas até o local de chegada no território aduaneiro, conforme disposto no Regulamento Aduaneiro:

Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994):

I o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I;

O assunto consta no Ato Declaratório Coana 003/2000 e na Notícia Siscomex importação 24/2000, onde se manifestou o entendimento de que os gastos relativos à descarga e ao manuseio das mercadorias importadas, associados ao transporte internacional, ocorridas no porto de descarga brasileiro e até que ocorra o desembarço, integram o valor aduaneiro, independentemente da responsabilidade pelo ônus financeiro e da denominação adotada.

Na Resolução nº 3401-000.918, voto vencido do Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, é apresentado um esclarecimento muito relevante sobre qual o marco temporal e físico adotado pela legislação aduaneira para se considerar quais as despesas de descarga devem ser agregadas ao valor aduaneiro e em até qual momento:

Não há dúvida de que, no porto ou aeroporto de chegada no país de destino, as operações de movimentação da carga dentro da embarcação, as de desembarque dessas cargas de dentro da embarcação e as de movimentação imediata das cargas desembarcadas devem ser consideradas como associadas ao transporte dos bens importados.

Estar associada ao transporte não significa, como sugere a contribuinte, que tenham sido realizadas pelo próprio transportador internacional, ou conexas ao frete internacional. Essa condição de estar associada também não depende do INCOTERM adotado ou das cláusulas de frete. A lógica é simples.

Na verdade, para ser considerada chegada no porto ou local de desembarque, não basta a embarcação ter ingressado em espaço ou território brasileiro; não basta a embarcação ter chegado ao local de desembarque; não basta ter atracado no local; não basta ter colocado a carga no navio em condições de dele ser retirada. Não basta ter levantada a carga do piso da embarcação e levá-la ao cais.

Não basta a atracação da embarcação para que a carga esteja em condições de ser considerada entregue no território de destino. São necessárias as providências para:

(i) localizar e manusear a carga dentro da embarcação atracada e posicioná-la pronta para ser retirada de dentro da embarcação. (ii) alcançar e retirar da embarcação essa carga para ser depositada no piso do cais ou espaço imediato e provisório de descarga;

(iii) manusear a carga recém retirada da embarcação para que ela possa ser posicionada no espaço onde pode ser considerada definitivamente desembarcada.

Somente então, a mercadoria chegou ao porto ou aeroporto de destino. O corte temporal invocado pela contribuinte não é a atracação da embarcação, mas quando a carga foi completa e efetivamente posta no piso do território em condições de ser movimentada consoante as determinações da autoridade alfandegária e os interesses dos responsáveis pela carga. Este é o sentido da expressão "até o porto ou local de importação".

Também compactuam com esse entendimento os Acórdãos CARF n.ºs 3302-003.197, 3302-003.198, 3302-003.177, 3401-003.137, 3401-003.138, 3401-003.140 e 303-31.017.

Recentemente, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) julgou que é possível incluir o custo dos serviços de capatazia (de carga, descarga e manuseio de mercadorias) no valor aduaneiro para fins de composição da base de cálculo do Imposto de Importação (II) (Tema 1014 – REsp 1799306/1799308/1799309). A decisão foi tomada no dia 1º de março de 2020 pela 1ª Seção do STJ por maioria de votos e em sede de recurso repetitivo (AgInt no REsp 1566410/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, primeira turma, julgado em 18/10/2016, DJe 27/10/2016, AgRg no REsp 1434650/CE, Rel. Ministro Herman Benjamin, segunda turma, julgado em 26/05/2015, DJe 30/06/2015). O entendimento anterior, até então pacificado por ambas as turmas que compõem a 1ª Seção (1ª e 2ª), era favorável aos contribuintes, isto é, pela não inclusão dos serviços de capatazia no valor aduaneiro. Restaram vencidos os ministros Gurgel de Faria, Regina Helena Costa, Assusete Magalhães e Mauro Campbell. Eles entendiam que as despesas de capatazia não devem ser incluídas no valor aduaneiro, que compõe a base de cálculo do Imposto de Importação.

Em síntese, prevaleceu desta vez o entendimento constante do voto de divergência do ministro Francisco Falcão (acompanhado pelos ministros Herman Benjamin, Og Fernandes, Sérgio Kukina e Napoleão Nunes), no sentido de que devem ser mantidos na base de cálculo do II os serviços de capatazia prestados dentro do porto, aeroporto ou local alfandegário, já que essa seria a conclusão extraída da análise conjunta dos artigos 77 e 79 do Decreto nº 6.759/09 (que promulgou o Regulamento Aduaneiro).

Mais especificamente, o argumento vencedor entendeu que, de acordo com esses dispositivos do decreto, os serviços de capatazia integrariam o conceito de valor aduaneiro, já que tais atividades (carga, descarga, manuseio, entre outras) seriam realizadas tanto dentro do porto quanto no ponto de fronteira alfandegário, estando, portanto, dentro das hipóteses previstas no art. 77 do Regulamento Aduaneiro.

E como o julgamento realizado pela 1ª Seção do STJ ocorreu em sede de recurso sob o rito repetitivo, ele deverá ser observado por todos os juízes e tribunais do país, com aplicação imediata para todos os processos que tenham a mesma discussão em andamento, conforme determinado nos artigos 926 e 927 do CPC/15, e também o art. 62 do RICARF.

A respeito da dúvida que possa emergir sobre haver parte das despesas incorridas na zona primária e outras em zona secundária, a prestadora de serviços esclarece, em resposta ao termo de intimação relativo à primeira diligência que o Terminal Praia Mole está localizado na zona primária, portanto todas as despesas de descarga são incorridas na zona primária.

A fiscalização identifica duas despesas incorridas que poderão estar englobadas nas notas de serviços prestadas pela VALE, quais sejam serviços de descarga e de transporte.

Analisando o contrato e a partir das declarações da recorrente constata-se que o contrato faz referência a quatro despesas que estariam englobadas pelas notas de serviços, e identificadas genericamente como despesas de descarga: descarga, manuseio, estocagem e embarque.

A recorrente alega que o fisco teria computado também os serviços de "manuseio, estocagem e embarque em vagões ferroviários", e a DRJ reconhece que no contrato apresentado, que tem por escopo serviços de descarga, manuseio, estocagem e embarque em vagões ferroviários, o valor dos serviços não é discriminado por tipo de operação.

Verificando o Anexo I do contrato a DRJ conclui que o serviço de estocagem não é cobrado da empresa, o serviço de embarque foi descartado pela fiscalização e que entre os quatro serviços presentes no contrato, deveriam ser incluídos no valor aduaneiro os dois primeiros, "descarga e manuseio" (fl. 699).

Entendo que não houve alteração do critério jurídico quando as autoridades administrativas se referiram a "despesas de descarga" e depois a "despesas de descarga e manuseio". O manuseio aqui não se constitui em operação distinta da operação de descarga, mas parte indissociável dela, necessária para completar a descarga.

Por isso para o caso concreto, as despesas de descarga e manuseio dessas cargas, todas efetuadas na zona primária, devem ser incluídas no valor aduaneiro, independente de quem tenha arcado com esse ônus.

A dúvida do julgador de piso, sobre estarem incluídos (ou não) os quatro serviços citados nos custos de descarga indicados nas notas fiscais da VALE S.A., ainda que a DRJ tenha resolvido a questão por carência probatória a cargo da defesa, foi primordial para que o processo fosse baixado em diligência.

Se for possível a segregação das despesas, e já havermos concluído que o AVA-GATT e a legislação brasileira terem definido a inclusão das despesas relativas a descarga e ao manuseio no valor aduaneiro, é de se concluir que deverá ser incluído somente essas despesas e não o total do valor das notas de serviço.

Entretanto para que seja efetuada a segregação dos valores para posterior identificação do valor exato de despesas de descarga e manuseio, que serão incluídos no valor aduaneiro, é necessário estar de posse de elementos que comprovem que estes valores foram incorridos pela empresa ou não.

A DRJ concluiu que cabia a recorrente fazer prova do alegado, ou seja, fazer prova de que incorreu em despesas diversas e que o total das notas de serviço faziam referência ao valor global dessas despesas. A recorrente, segundo o entendimento da DRJ deveria ter trazido aos autos documentos que identificassem qual o valor de cada despesa. Não o trazendo as notas de serviço devem ser aceitas conforme a verdade que expressam, são notas relativas a despesas de descarga. Esse também foi o caminho adotado pela fiscalização, apesar de

reconhecer que os indícios levavam a crer que existiam duas despesas, descarga e transporte, englobadas pelas notas de serviço.

A recorrente informa que os valores usados pela autoridade fiscal como despesas de descarga, de fato, abrangem outras operações (manuseio, estoque e embarque ferroviário), e que a autoridade fiscal não determinou exclusivamente as referentes às de descarga. E que este fato gera incerteza sobre o crédito tributário, razão para a nulidade da autuação. E que caberia à autoridade fiscal o ônus de buscar os elementos necessários à correta quantificação da base de cálculo. E que houve excesso de autuação, situação que deve ser levada em conta em homenagem ao Princípio da verdade material.

De fato, as notas fiscais colacionadas aos presentes autos, que foram apresentadas tanto pela Recorrente quanto pela VALE S/A, trazem na descrição do serviço prestado os seguintes dizeres: "DESCARGA DO CARVÃO".

No entanto, não poderia a Fiscalização ter partido de tal premissa para lançar o crédito tributário, já que o contrato apresentado pela VALE S/A era claro, **em mais de uma cláusula**, que seu objeto se referia a um **conjunto de serviços**. Aliás, o preâmbulo é expresso no sentido de que a contratação se refere à "execução **dos serviços de operações portuárias** no Terminal de Carvão do **Porto** de Praia Mole". É ver:

"CLÁUSULA 1 DEFINIÇÕES 1.1 Para todos os fins deste CONTRATO, os seguintes termos, escritos em letras maiúsculas, terão as significações abaixo estabelecidas:

(08) SERVIÇOS significarão a prestação de serviços, pela VALE para a USIMINAS, relacionados com as operações de descarga de navio, manuseio, estocagem a céu aberto e embarque em vagões ferroviários dos PRODUTOS, no TERMINAL:

(...)"

"CLÁUSULA 7PREÇOS 7.1 Pelos serviços objeto deste CONTRATO, compreendendo as operações de descarga de navio, manuseio, estocagem e embarque em vagões ferroviários, a USIMINAS pagará a VALE, por tonelada de CARVÃO ou ANTRACITO descarregada, a importância de R\$ 20,00 (Vinte reais), e por tonelada de COQUE descarregada, a importância de R\$ 22,00 (Vinte e dois reais). Para os demais produtos, os preços dos serviços serão estabelecidos para o COQUE".

Nesse ponto, importante tecer algumas considerações acerca dos pontos levantados pela II. Relatora em seu voto condutor, Em primeiro lugar, a cláusula 5.1 do Anexo I (Especificação Técnica) não demonstra que o serviço de estocagem ocorreria sem ônus para a Recorrente. Na verdade, ela revela que a VALE S/A não cobrará por colocar à disposição da empresa uma área para estocagem, ou seja, não cobrará pela utilização (locação) do espaço físico do porto que lhe pertence. Isso é totalmente diferente do que não cobrar pelo serviço de estocagem efetivamente prestado que envolve muito mais do que disponibilizar espaço físico.

Em segundo lugar, é preciso destacar que a II. Relatora não mencionou, de maneira bastante conveniente, diga-se de passagem, que a Especificação Técnica também trata de diversos direitos e obrigações relacionados ao serviço de carregamento do produto por meio dos silos de vagões ferroviários, vale dizer, do serviço de transporte contratado. Assim, diferentemente do que concluiu a 6ª Turma da DRJ de Recife, tal objeto não faria parte, presumivelmente, de outro contrato, mas do objeto do contrato sob análise, pois, caso não fosse, não ficariam as partes estabelecendo os mais diversos deveres correlacionados a este serviço.

Por fim, afirmou que "ainda que pactuada no contrato a obrigação da Vale de promover o embarque das mercadorias nos vagões ferroviários que a transportariam ao seu destino final, na Usina de Ipatinga, não há nos autos elementos que nos levam à conclusão de que tal serviço seria cobrado em conjunto com o serviço de descarga". Nesse sentido, concluiu que caberia ao contribuinte na fase de lançamento do crédito tributário o dever de "quantificar o montante que teria sido incorrido efetivamente com a descarga das mercadorias" Ora, il. julgadores, a primeira assertiva não possui qualquer fundamento:

como se viu, é inconteste que o contrato de prestação de serviços em questão engloba operações de descarga de navio, manuseio, estocagem a céu aberto e embarque em vagões ferroviários. Mais do que isso, é claro ao prever que a Recorrente pagará a Vale S/A por todas operações, inclusive as de transporte.

Para que não remanesçam dúvidas, é de se reparar que o Anexo 1 (Especificação Técnica) do instrumento particular em tela prevê, com os mais variados detalhes, como a execução da atividade ocorrerá para cada uma das etapas de todo o processo: na cláusula 4, há a previsão dos deveres e obrigações correlacionados com a descarga e o manuseio da mercadoria em porto; na cláusula 5, com a estocagem dos produtos; e, na cláusula 6, com a remessa dos produtos até a Usina Intendente Câmara (Ipatinga/MG).

Por fim, quanto à segunda alegação, de que caberia ao contribuinte quantificar o montante que teria sido incorrido efetivamente com a descarga das mercadorias, é preciso destacar que, como observa Luis Eduardo Schoueri¹, prevalece, no direito tributário, **a regra do ônus objetivo**, que impõe caber o dever de provar o alegado à parte em favor de quem a norma socorre:

(...)

Vale dizer, **na fase do lançamento do crédito tributário**, cabe ao Fisco buscar os elementos necessários à correta quantificação da base de cálculo. Para tanto, possui **amplos poderes de investigação**. Assim, caso desejasse, poderia a **Autoridade Autuante** (e não a Recorrente) requerer à Vale S/A a discriminação dos serviços e rateio proporcional dos respectivos custos.

Mesmo que, por absurdo, se conclua que era dever da Recorrente discriminar os serviços objetos do contrato em análise na fase de lançamento (ato privativo da Autoridade Administrativa e de característica unilateral), é preciso ter em mente que, na atual fase do **processo** administrativo (**bilateral**), a contribuinte diligenciou na demonstração do erro do lançamento **excesso** de autuação por parte da Fiscalização e, em homenagem ao **princípio da verdade material**, deverá ser levada em consideração por esta Corte.

Na Resolução nº 3401-000.918, voto vencido do Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira, o relator faz a análise pelo não acatamento das razões de defesa, as quais acompanho o posicionamento:

Quanto à alegação de que haveria justificativa para a nulidade da autuação, entendo que ela não merece prosperar. A determinação do valor do crédito tributário pode ser revisada para superar erros e imprecisões de cálculo, sem que isso comprometa a validade da autuação. Parece-me correta a justificativa e o entendimento esposados pelos julgadores de 1o piso para afirmar a possibilidade de ajuste na base de cálculo e para afastar a argüição e nulidade (item IV do voto do acórdão recorrido), que adoto, aqui, como parte da minha proposição de não se acolher essa nulidade suscitada pela contribuinte em seu recurso voluntário.

Também entendo que não merece acolhida a argumentação de que caberia à autoridade fiscal o ônus de determinar o exato valor das despesas de descarga. A contribuinte fora intimada a apresentar as informações e documentos que concorrerem para a fixação

desses valores de despesas de descarga. E a autoridade fiscal se baseou nos documentos e informações oferecidas pela contribuinte e pela empresa prestadora de serviços de desembarque.

A contribuinte teve oportunidades, na impugnação e no recurso voluntário, de demonstrar os cálculos e valores que consideraria corretos, mas não o fez. Somente questiona a validade da autuação, mas não traz aos autos elementos substantivos que provem a incorreção dos valores apurados pela autoridade fiscal.

A contribuinte e a Vale SA foram intimadas a apresentar informações e documentos para se aferir as despesas de descarga. Não há imprecisão e ambiguidade nessa intimação. As notas fiscais apresentadas são precisas ao informarem se tratar de serviços de descarga. A contribuinte alega que as notas incluíram outras operações, e invocam as cláusulas do contrato firmado com a VALE SA. Mas, a meu ver, as notas fiscais trazem informações suficientes para a certeza de que elas se referem a serviços de descarga. Caberia à contribuinte trazer novos elementos que concorressem para identificar em cada nota fiscal as parcelas correspondentes a outros serviços, além do de descarga, e para quantificar os correspondentes valores.

Parece-me correta a posição e a decisão tomadas pelos julgadores a quo a esse respeito (item II do acórdão recorrido), que considero parte da justificativa para minha proposta de não se dar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito dessas últimas alegações da contribuinte em seu recurso voluntário.

Concordo com o esposado acima, na primeira resolução, não entendendo que caberia à autoridade fiscal o ônus de determinar o exato valor das despesas de descarga, isso porque a Nota Fiscal apenas se refere a valor de descarga. A contribuinte fora intimada a apresentar as informações e documentos que concorreriam para a fixação desses valores de despesas de descarga, por diversas vezes, tendo a oportunidade de apresentar as informações nas três diligências realizadas, mas não o fez. Somente questiona a validade da autuação, mas não traz aos autos elementos substantivos que provem a incorreção dos valores apurados pela autoridade fiscal.

E a autoridade fiscal se baseou nos documentos e informações oferecidas pela contribuinte e pela empresa prestadora de serviços de desembarque. As notas fiscais apresentadas são precisas ao informarem se tratar de serviços de descarga. São documentos fiscais idôneos, como se duvidar do seu conteúdo se nas diversas oportunidades a recorrente ou a prestadora de serviços não apresentaram contraprovas ao informado nas notas fiscais. As notas fiscais trazem informações suficientes para a certeza de que elas se referem a serviços de descarga.

Correta a posição e a decisão tomadas pelos julgadores a quo a esse respeito que considero parte da justificativa para minha proposta de não se dar provimento ao recurso voluntário quanto ao mérito dessas alegações da contribuinte em seu recurso voluntário.

Entendo que a sugestão de percentuais apresentada pela prestadora de serviços não pode ser aceita, já que em nenhum momento foi demonstrado como se chegou a tais índices.

Do ICMS na base de cálculo das contribuições

Com relação a este tópico, entendo que a razão assiste à contribuinte. O entendimento do Supremo Tribunal Federal, em sede do Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, afetado com repercussão geral, julgado em 20 de março de 2013, declarou a

inconstitucionalidade do inciso I do artigo 7º da Lei n.º 10.865/2004. O dispositivo julgado inconstitucional determinava a inclusão do ICMS e das próprias contribuições para o PIS e COFINS, na base de cálculo dessas contribuições incidentes na importação de bens.

O acórdão tem a seguinte ementa:

EMENTA. Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS importação.

Lei n.º 10.865/04. Vedação de bis in idem.

Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade.

Isonomia. Ausência de afronta.

1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação.

2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresso, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes.

3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que devessem as contribuições em questão ser necessariamente não cumulativas.

O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF.

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

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

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

7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP Importação e a COFINS Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.

(...)

9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: "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, por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.

10. Recurso extraordinário a que se nega provimento. " (RE 559937, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013, DJe206 DIVULG 16102013 PUBLIC 17102013 EMENT VOL0270601 PP00011)

S.m.j., o caput do art. 62A do RICARF determina que "as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543B e 543C" do Código de Processo Civil (CPC), "deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF".

Sendo assim, por força desse dispositivo deve prevalecer o afastamento do entendimento fiscal quanto a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo dos PIS e da COFINS aqui em discussão. Proponho, ainda, que a unidade de jurisdição verifique e se manifeste sobre a materialidade dos valores referidos neste tópico.

Concluo propondo a este Colegiado para afastar a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo das contribuições sociais em discussão.

Pelo exposto, voto por conhecer em parte o recurso voluntário e no mérito por dar-lhe provimento parcial para afastar a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo das contribuições PIS e Cofins."

Foi como votou a relatora.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade

Voto Vencedor

Conselheiro Leonardo Vinicius Toledo de Andrade, Redator.

Com a devida vênia, divirjo em parte do bem elaborado voto apresentado pela Ilustre Conselheira relatora, tendo sido designado para elaboração do voto vencedor.

Conforme relatado, um dos argumentos de defesa diz respeito ao fato de a Autoridade Fiscal ter eleito erroneamente a base de cálculo dos tributos, na medida em que considerara, em sua composição, o valor total constante das notas fiscais de serviços prestados pela Vale S/A, os quais englobariam, além das despesas de descarga, despesas de manuseio, estocagem e embarque dos granéis em vagões ferroviários.

Prossegue a Recorrente no sentido de que constatado o erro na quantificação da base de cálculo, seria vedado à autoridade julgadora retificá-la na fase litigiosa. Sustenta, adicionalmente, que a autoridade julgadora não possuiria os elementos necessários ao cálculo do tributo devido, tendo em vista que não se sabe, pelos documentos acostados aos autos, qual seria a porcentagem do preço cobrado pela Vale S/A que remuneraria especificamente o serviço de descarga do granel no porto.

Tem razão a Recorrente.

Da peça recursal é importante a transcrição dos seguintes excertos:

“Preliminarmente, é importante considerar qual foi o **critério jurídico** eleito pela Fiscalização para proceder aos lançamentos, Ciente do contrato firmado entre a VALE S/A e a Recorrente, e conhecendo as operações praticadas entre ambas as empresas, o il. Auditor assim se manifestou:

“Como demonstrado nos itens anteriores, existem dois serviços distintos praticados pela VALE para a entrega do carvão até o pátio da Usiminas. A primeira operação é a de descarga e a segunda operação é a de transporte da mercadoria.

(...)

Em conformidade com a legislação aduaneira, conclui-se que o serviço de descarga de mercadoria do descarregador mecanizado através de uma caçamba até as esteiras deve ser agregado ao valor aduaneiro. Já o serviço de transporte do carvão por esteiras até o pátio da empresa ficaria excluído, uma vez que a mercadoria já havia sido descarregada do navio ao porto.”

Portanto, **ao menos para o il. Auditor**, somente os serviços de **descarga** é que devem compor a base de incidência das contribuições sociais; já os serviços de manuseio, estocagem e embarque em vagões ferroviários deverão ser excluídos, “uma vez que a mercadoria já havia sido descarregada do navio ao porto”.

Prossegue a Recorrente:

“Menos legítimo ainda é permitir que a Autoridade Julgadora retifique o critério eleito pela Autoridade Autuante no momento do lançamento do crédito tributário. Além de não possuir competência para tanto, o Código Tributário prevê que “a modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução” (art. 146). Ou seja, não é tolerada a alteração do critério jurídico anteriormente adotado em relação a fatos geradores pretéritos, já constituídos pelo ato do lançamento.

(...)

Vale dizer, **na fase do lançamento do crédito tributário**, cabe ao Fisco buscar os elementos necessários à correta quantificação da base de cálculo. Para tanto, possui **amplos poderes de investigação**. Assim, caso desejasse, poderia a **Autoridade Autuante** (e não a Recorrente) requerer à Vale S/A a discriminação dos serviços e rateio proporcional dos respectivos custos.

Mesmo que, por absurdo, se conclua que era dever da recorrente discriminar os serviços objetos do contrato em análise na fase de lançamento (ato privativo da Autoridade Administrativa e de característica unilateral), é preciso ter em mente que, na atual fase do **processo administrativo (bilateral)**, a contribuinte diligenciou na demonstração do

erro do lançamento – **excesso** de autuação por parte da Fiscalização – e, em homenagem, ao **princípio da verdade material**, deverá ser levada em consideração por esta Corte.”

A Lei Complementar Nacional, por isto, conceitua, define, estabelece o momento da ocorrência do fato gerador, os pressupostos legais e materiais deste, a matéria tributável e remete à lei a definição da alíquota, base de cálculo e configuração temporal, espacial da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, impedindo, com isto, a ficção ou presunção fiscal.

Diante da indevida quantificação da base de cálculo feita pela Autoridade Autuante não há como sustentar o Auto de Infração.

Não discrepa deste entendimento, julgado do E. Superior Tribunal de Justiça, conforme ementa do REsp. 48.516/SP, Rel. Min. Ari Pargendler, assim:

“Tributário. Lançamento fiscal. Requisitos de auto de infração e ônus da prova. O lançamento fiscal, espécie de ato administrativo, goza de presunção de legalidade; essa circunstância, todavia, não dispensa a Fazenda Pública de demonstrar, no correspondente auto de infração, a metodologia seguida para o arbitramento do imposto – exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, resultando da natureza do lançamento fiscal, que deve ser motivado. Recurso Especial não conhecido.” (Ac. um. 2ª T., Rel. Min. Ari Pargendler, Recorrente: Município de São Paulo, DJU 1, de 13.10.1997, p. 51.553).

Se não bastasse a precariedade da conformação do lançamento, como bem sinaliza a jurisprudência do E. STJ (REsp. 48.516/SP, antes transcrito) a presunção de validade do lançamento de ofício não dispensa a comprovação da consistência dos métodos utilizados, exigência que nada tem a ver com a inversão do ônus da prova, porque deve ser motivado.

E o ônus da prova não se inverte enquanto o direito do autor não reste plenamente composto e demonstrado.

Preceitua o inc. I, do art. 373, do Código de Processo Civil, que o ônus da prova incumbe a quem alega, não cabendo sua inversão, haja vista que o Fisco não é parte hipossuficiente, ao contrário, dispõe de todos os meios possíveis, inclusive ‘poder de polícia’, para colher as provas materiais necessárias ao procedimento administrativo fiscal.

Importante, em corolário, recordar que este ônus é inerente ao lançamento (art. 142 do CTN), eis caber à Autoridade Administrativa determinar a matéria tributável e quantificar o montante do tributo devido.

Sobre o ônus da prova em matéria fiscal, Paulo de Barros Carvalho (*in* Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva) ensina:

“... com a evolução da doutrina, nos dias de hoje, não se acredita mais na inversão da prova por força da presunção de legitimidade dos atos administrativos e tampouco se pensa que este atributo exonera a administração de provar as ocorrências que se afirma terem existido.

Na própria configuração oficial do lançamento, a lei institui a necessidade de que o ato jurídico administrativo seja devidamente fundamentado, o que significa dizer que o

fisco tem que oferecer prova concludente de que o evento ocorreu na estrita conformidade da previsão genérica da hipótese normativa.

Seguindo adiante, vindo o sujeito passivo a contestar a fundamentação do ato aplicativo lavrado pelo Fisco, o ônus de exhibir a improcedência dessa iniciativa impugnatória volta a ser, novamente, da Fazenda, a quem quadrará provar o descabimento jurídico da impugnação fazendo remanescer a exigência.

Vê-se no fundo, que é função precípua do Estado-Administração, empregar a linguagem jurídica competente na produção dos atos de gestão tributária. O pressuposto de fato da incidência há que ser relatado de maneira transparente e cristalina revestida com os meios de prova admissíveis nesse setor do direito, para que possam prevalecer, surtindo os efeitos de estilo, quais sejam os de constituir o vínculo obrigacional, atrelando o particular ao Fisco, em termos de satisfação do objeto prestacional.”

O renomado jurista não deixa a menor sombra de dúvida de que as provas devem ser apresentadas no processo (materialidade) para assegurar a pretensão do Fisco; senão a credibilidade da imputação não subsiste, não passando do âmbito das divagações e presunções, inadmissíveis no direito pátrio, quando se tem a pretensão de constituir um direito revestido dos requisitos de liquidez e certeza, tal qual é o lançamento tributário.

No âmbito do processo administrativo tributário, como em qualquer outro, o ônus da prova recai naquele que alega, ou seja, a quem dela se aproveita, como assevera Marcos Vinicius Nader e Maria Tereza Martines Lopes (*in* Processo Administrativo Fiscal Comentado, p. 207), assim:

“Se a Fazenda alega ter ocorrido fato gerador da obrigação tributária, deverá apresentar a prova de sua ocorrência. Se, por outro lado, o interessado aduz a inexistência da ocorrência do fato gerador, igualmente, terá que provar a falta dos pressupostos de sua ocorrência ou a existência e fatores excludentes. O processo administrativo fiscal não pode ser tido como instrumento da realização do interesse financeiro do Estado, mas de interesse substancial de justiça que lhe cabe enquanto órgão de aplicação do direito.”

Inerente ao seu dever é o Fisco demonstrar e comprovar o que alega, não havendo espaço para que a medida fiscal de lançamento instaure contraditório a partir de premissas equivocadas e não comprovadas a contento. Agridem-se de forma ostensiva os princípios fundamentais das relações em Direito Tributário, inclusive insculpidos constitucionalmente, dentre eles o da segurança jurídica, da legalidade e da prova material.

Ao seu turno, o princípio da segurança jurídica encontra no Texto Supremo sustentáculo de regra de convivência, expressa nos direitos e deveres fundamentais, eis que ninguém será surpreendido pela invocação de um direito ou uma obrigação só conhecidos de alguns ou de difícil compreensão, como observa Dalmo Dallari.

Neste torneio, indevida a exigência fiscal porque ausente a correta composição da base de cálculo por parte do Fisco.

O Fisco não foi em busca da verdade material existente, deixando de examinar documentos imprescindíveis para o correto deslinde da questão.

Segundo Celso Antônio Bandeira De Mello, a verdade material:

“Consiste em que a administração, ao invés de ficar adstrita ao que as partes demonstrem no procedimento, deve buscar aquilo que é realmente verdade, com prescindência do que os interessados hajam alegado e provado, como bem o diz Hector

Jorge Escola. Nada importa, pois, que a parte aceite como verdadeiro algo que não o é ou que negue a veracidade do que é, pois no procedimento administrativo, independentemente do que haja sido aportado aos autos pela parte ou pelas partes, a administração deve sempre buscar a verdade substancial.” (MELLO, Celso Antonio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 28ª edição. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 306.)

Novamente, é de se reproduzir a explicação colacionada na peça recursal:

“Por derradeiro, a fim de espancar qualquer dúvida acerca do alegado pela Recorrente, passa-se, nesse ponto, a comprovar que, de fato, os valores efetivamente pagos e registrados nas notas fiscais se referem, integralmente, ao serviço total prestado pela VALE S/A, que engloba, além do serviços de descarga, **o manuseio, a estocagem e o embarque em vagões ferroviários do granel importado.**”

Como evidenciado acima, o contrato pactuado entre as partes trouxe a previsão, em sua Cláusula 7ª, que o preço seria calculado na importância de R\$ 20,00 (vinte reais) por tonelada de CARVÃO movimentada. Mais do que isso: dispôs expressamente que esse valor seria cobrado pelas operações de descarga de navio, manuseio, estocagem e embarque em vagões ferroviários.”

A base de cálculo da exigência fiscal abrangeu outras grandezas além do serviço de descarga em desconformidade, em meu entendimento, do que constou do Relatório Fiscal.

Dos elementos constantes do processo, a importância cobrada por tonelada de carvão, corresponde ao preço dos serviços constantes do contrato compreendendo as operações de descarga, manuseio, estocagem e embarque em vagões ferroviários.

Ora, se a exigência fiscal está sendo cobrada em desacordo com o próprio critério jurídico eleito pelo Auditor Fiscal para proceder aos lançamentos, qual seja, o preço de serviços de descarga que deveria ser agregado ao valor aduaneiro, não há como se permitir a alteração do critério jurídico adotado, em conformidade ao previsto no art. 146 do CTN.

No caso concreto vale citar as lições do Professor José Artur Lima Gonçalves:

“(…) É que a tarefa de verificação e análise dos elementos do mundo dos fatos, para concluir acerca dessa subsunção – conforme exaustivamente demonstrado, é plenamente vinculada, submetida irrestrita e severamente à lei, sendo inadmissível qualquer interferência valorativa por parte do agente administrativo. Daí por que lhe é vedado lançar mão de presunção para arrecadar imposto ou impor penalidade. Deve, pois, a autoridade administrativa proceder a todo e qualquer levantamento e averiguação necessários à exata compreensão do fenômeno ocorrido no mundo dos fatos para aferir eventual adequação à hipótese de incidência tributária, e tudo isso mediante ampla possibilidade de interação por parte do contribuinte interessado.” (Imposto sobre a Renda, Editora Malheiros, pág. 112, ano 1997)

Assim, cabe à Autoridade Fiscal o dever de exaurir o levantamento fiscal de forma inequívoca, de modo a bem delimitar a infração, sendo que, no caso concreto, o Fisco Federal falhou no cumprimento de sua obrigação de compor corretamente a base de cálculo do lançamento, o que o invalida por completo.

É sabido que a fiscalização pode utilizar elementos auxiliares para promover suas ações de revisão; no entanto, limitou-se a formar juízo de valor sem lastro probatório correto suficiente na quantificação da base de cálculo, mas sim em simples análise contratual sem a

profundidade devida, desprezando os argumentos expendidos e demais elementos e documentos contábeis.

Não é sem medida que a própria codificação processual civil admite a escrituração comercial como prova em processo (artigos 417 e seguintes do Código de Processo Civil). E, se assim prescreve, estes não podem ser ignorados por parte da Fiscalização à época do lançamento.

Entendo que a metodologia utilizada pela Fiscalização na situação em apreço não é possível, gerando vício no lançamento que não permite a sua convalidação. A subsunção do fato à norma, a descrição dos fatos, a indicação do fundamento legal da autuação, a correta construção da base de cálculo, a alíquota aplicável, a indicação do sujeito passivo e a motivação são elementos substanciais do lançamento tributário, por imposição dos princípios da legalidade e tipicidade.

É sabido que a determinação da matéria tributável (composição da base de cálculo e alíquota aplicável) é intrínseca à existência do lançamento, por se referir ao critério quantitativo da regra-matriz do tributo.

Com o devido respeito, mas sem a correta auditoria, a qual deveria ter sido feita à época da lavratura da autuação, a exigência tributária acabou sendo formalizada sobre valores que não fora, submetidos a uma efetiva análise e fiscalização.

Sobre a impossibilidade de recomposição da base de cálculo do tributo com modificação substancial do próprio lançamento tributário assim tem decidido o Poder Judiciário:

“TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. IRPF. VALORES RECEBIDOS ACUMULADAMENTE. REGIME DE COMPETÊNCIA. ADEQUAÇÃO DA CDA. IMPOSSIBILIDADE. Reconhecido o direito de o contribuinte ter o imposto de renda calculado pelo regime de competência, resta impossibilitada a substituição da CDA por não se tratar de simples cálculo aritmético com destaque de parcela indevida, mas de recomposição da base de cálculo do tributo no respectivo exercício com modificação substancial do próprio lançamento tributário, o que enseja a nulidade do título executivo e, conseqüentemente, a extinção da execução fiscal.” (TRF4, AC 5004254-11.2017.4.04.7105, PRIMEIRA TURMA, Relator MARCELO DE NARDI, juntado aos autos em 27/10/2022)

“TRIBUTÁRIO. ANULATÓRIA. IMPOSTO DE RENDA. REVISÃO DO LANÇAMENTO. 1. A apuração do imposto de renda deve ocorrer através do refazimento simulado das declarações de ajuste do contribuinte, observadas as tabelas e alíquotas vigentes à época em que deveriam ter sido pagos os rendimentos, seguindo a sistemática do regime de competência, conforme entendimento adotado pelo STJ em sede de recurso especial repetitivo (REsp 1.118.429). 2. A determinação de aplicação do regime de competência para apuração de imposto de renda, em substituição ao regime de caixa aplicado, enseja a nulidade do título executivo e, conseqüentemente, extinção da execução fiscal. Inviável a mera revisão da CDA uma vez que não se trata de simples cálculo aritmético com destaque de parcela indevida, mas de recompor a base de cálculo do tributo no respectivo exercício, com modificação substancial do próprio lançamento tributário. (TRF4, AC 5009995-29.2017.4.04.7009, PRIMEIRA TURMA, Relator LEANDRO PAULSEN, juntado aos autos em 06/10/2022)”

Por se tratar de flagrante erro na composição da base de cálculo não há como prevalecer a exigência fiscal. No caso concreto não se trata de mero erro de cálculo aritmético, mas de equívoco considerável da base de cálculo do tributo exigido.

Diante do exposto, voto por dar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Leonardo Vinicius Toledo de Andrade