ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 11131.000334/2006-16

MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
TERCEIRA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº	11131.000334/2006-16
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**3402-004.339 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	26 de julho de 2017
Matéria	CAPATAZIA. II.
Recorrente	M.DIAS BRANCO IND.E COM. DE ALIMENT. LTDA.
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 19/07/2001 a 20/11/2002

CAPATAZIA. VALOR ADUANEIRO. INCLUSÃO. POSSIBILIDADE.

Para fins de base de cálculo do Imposto sobre a Importação, integram o valor aduaneiro os gastos relativos à descarga da mercadoria importada do veículo de transporte internacional no território nacional.

A inclusão no valor aduaneiro dos "gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação", conforme dispõe o parágrafo 2 do artigo 8 do Acordo de Valoração Aduaneira, depende da vontade de cada país membro do Acordo. No caso do Brasil, o Decreto n° 92.930/86, que promulgou o Acordo sobre a Implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (Código de Valoração Aduaneira) e seu Protocolo Adicional, previu que tais itens deveriam ser incluídos no valor aduaneiro.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto. Designada a Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula para redigir o voto vencedor.

(assinado com certificado digital)

Jorge Lock Olmiro Freire - Presidente

(assinado com certificado digital)

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

(assinado com certificado digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Jorge Lock Olmiro Freire, Waldir Navarro Bezerra, Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Thais De Laurentiis Galkowicz, Pedro Sousa Bispo, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto.

Relatório

Trata-se de Auto de infração para cobrança da diferença de Imposto de Importação (II), acrescido dos juros de mora e de multa de ofício, por ter deixado a empresa de incluir na base de cálculo do imposto o valor da capatazia, referente ao manuseio da carga no desembarque da mercadoria no Porto de Fortaleza. A autuação envolve importações de trigo realizadas entre 19/07/2001 a 20/11/2002.

Inconformada, a empresa apresentou Impugnação administrativa, julgada integralmente improcedente pelo Acórdão n.º 08-24.671 da 5ª Turma da DRJ em Fortaleza/CE, ementado nos seguintes termos:

> *"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II*
> *Período de apuração: 19/07/2001 a 20/11/2002*
> *DESPESAS DE CAPATAZIA. INCLUSÃO NO VALOR ADUANEIRO.*
> *No valor aduaneiro, base de cálculo do imposto de importação, são incluídos todos os gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação, conforme art. 2º do Decreto nº 92.930/86.*
> *LANÇAMENTO DE OFÍCIO. MULTA DE 75%. IMPOSIÇÃO LEGAL.*
> *Por imposição legal, nos casos de lançamento de ofício, aplica-se a multa de 75% sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata.*
> *CRÉDITO PAGO APÓS VENCIMENTO. ACRÉSCIMO DE JUROS EQUIVALENTES À TAXA SELIC. PREVISÃO LEGAL.*
> *Crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora. A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios dos débitos para com a Fazenda Nacional serão equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente para fatos geradores a partir de 01/01/1995.*
> *Impugnação Improcedente*
> *Crédito Tributário Mantido"* (e-fl. 170)

Intimada desta decisão em 12/04/2013, a empresa apresentou Recurso Voluntário em 13/05/2013 (e-fls. 185/203) reiterando suas razões trazidas na Impugnação, alegando, em síntese:

> ***(i)*** a inaplicabilidade do Decreto n.º 4.543/2002, de 26/12/2002, indicado como fundamento da autuação para fatos geradores ocorridos antes da sua vigência (07/2001 a 11/2002);

(ii) a inexistência de previsão legal para a inclusão dos fatos com descarregamento de mercadoria na base de cálculo do imposto de importação, uma vez que as despesas com capatazia não integram o conceito de valor aduaneiro dos artigos 1 e 8º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (AVA/GATT). Isso porque as despesas com capatazia são incorridas após a chegada no porto;

(iii) a inaplicabilidade de decreto como meio de instituição da base de cálculo dos tributos à luz do princípio da legalidade;

(iv) a desproporcionalidade e arbitrariedade da multa de ofício aplicada; e

(v) a impossibilidade de se computar juros de mora pela taxa SELIC.

Em seguida, os autos foram direcionados a este Conselho.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Relatora Maysa de Sá Pittondo Deligne

Conheço do Recurso Voluntário interposto, por tempestivo, adentrando em suas razões.

Como relatado e como se depreende do Relatório Final de procedimento fiscal anexado ao Auto de Infração, o único fundamento para a autuação é a não inclusão pelo contribuinte dos valores relativos às despesas com capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação (II). Como descrito pelo fiscal:

> *"Ao verificar-se a composição da base de calculo do Imposto de Importação, observou-se que a importadora havia adicionado ao preço da mercadoria, trigo, ncm 1001.90.90, o valor do frete e do seguro,* ***esquecendo-se de incluir o valor da capatazia referente ao manuseio da carga no desembarque da mercadoria no Porto de Fortaleza, conforme preceitua o Acordo de Valoração Aduaneira, aprovado pelo Decreto 1.355 de 30/12/94 e o art. 89, inciso II, do Decreto 91.030/1985****."* (e-fl. 15 - grifei)

Observa-se pela descrição acima e pelo enquadramento legal trazido no Auto de Infração que a fiscalização respaldou o auto de infração no Regulamento Aduaneiro vigente à época dos fatos geradores autuados (Decreto n.º 91.030/85), e não no Decreto n.º 4.543/2002, como aduziu o Recorrente em seu tópico preliminar.

Contudo, ainda que inexista inconsistência formal na autuação, entendo que no mérito assiste razão ao Recorrente.

Isso porque inexiste fundamento legal para a inclusão das despesas com capatazia na base de cálculo do Imposto de Importação vez que essas despesas não estão incluídas no conceito de valor aduaneiro trazido no Acordo de Valoração Aduaneira

(AVA/GATT), aprovado pelo Decreto 1.355/94, por serem incorridas após a chegada das mercadorias no porto nacional.

Com efeito, consoante o próprio fundamento legal trazido na autuação, a base de cálculo do Imposto de Importação, quando da utilização de alíquota *ad valorem*, é o valor aduaneiro, na forma definida pelo Acordo de Valoração Aduaneira no Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (AVA/GATT), aprovado pelo Decreto Legislativo n.º 30/1994 e promulgado pelo Decreto 1.355/94, que incorporou os resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT.

É o que expressa o art. 2º, II, do Decreto-lei n.º 37/66, reproduzido no art. 89, inciso II, do Decreto 91.030/85 indicado no relatório fiscal da autuação:

> Decreto-lei n.º 37/66
>
> *"Art.2º - A base de cálculo do imposto é: (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)*
> *(...)*
> *II - quando a alíquota for "ad valorem", o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT. (Redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 01/09/1988)"*
>
> Regulamento Aduaneiro/1985 - Decreto n.º 91.030/85
>
> *"Art. 89. A base de cálculo do imposto é (Decreto-lei n.º 37/66, art. 2º e Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), art. VIII):*
> *(...)*
> *II - quando a alíquota for ad valorem, o valor aduaneiro definido no artigo VII do Acórdo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), no qual o Brasil é parte."* (grifei)

Atentando-se para a disciplina do AVA/GATT, observa-se que o conceito de valor aduaneiro é o valor de transação da mercadoria, sendo passível de serem incluídos os valores despendidos com o custo, o transporte e o seguro (preço CIF) despendidos até o porto de destino (local da importação). Nos termos do Artigo 8 do Acordo sobre a implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994:

> *"Artigo 8*
> *(...)*
> *2. Ao elaborar sua legislação, cada Membro deverá prever a inclusão ou exclusão, no valor aduaneiro, no todo ou em parte, dos seguintes elementos:*
> *(a) o custo de transportes de mercadoria importadas até o ponto ou local de importação;*
> *(b)* ***os gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação****; e*
> *(c) o custo do seguro (...)"* (grifei).

Insta frisar que a análise do conceito de valor aduaneiro já foi enfrentada pelos Ministros do Supremo Tribunal Federal no julgamento no Recurso Extraordinário n.º 559.937 em sede de repercussão geral[1], sendo identificado como o preço CIF da mercadoria

[1] Trata do julgamento quanto a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS impostação, cujo voto da ministra relatora Ellen Gracie foi acompanhado pela unanimidade dos Ministros. Em razão de sua saída do tribunal, a redação do acórdão foi atribuída ao Ministro Dias Toffoli. (RE 559937, Relatora Ministra Ellen Gracie,

(custo, seguro e frete). Esse conceito foi bem elucidado no voto da Ministra relatora Ellen Gracie e no manifestação de voto do Ministro Luiz Fux, este último abaixo reproduzido:

> *"O Conceito de valor aduaneiro é o mesmo corrente no âmbito do comércio exterior, com referências expressas na legislação, de modo que se deve considerar a previsão constitucional como dizendo respeito ao sentido técnico da expressão constante do próprio GATT.*
> *Nesta linha de pensar,* ***a base de cálculo é o preço CIF (Cost, Insurance and Freigt), ou seja, referência ao preço para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País, considerando o seu custo, o seguro e o frete, nada mais!****"* (grifei)

Sob esta perspectiva, o valor aduaneiro considera o preço da mercadoria até a chegada no porto (preço CIF), não abrangendo aqueles dispêndios ocorridos após a chegada no porto de destino, como é o caso das despesas com capatazia.

Com efeito, como consignado pela própria fiscalização, as despesas com capatazia são incorridas após a chegada das mercadorias no porto, tratando-se daqueles valores despendidos no desembarque e armazenagem da mercadoria quando de sua chegada no país de destino, dentro das instalações do porto. A definição deste serviço foi elucidada pela Lei n.º 12.815/2013, denominada de lei dos portos:

> *"Art. 40. O trabalho portuário de capatazia, estiva, conferência de carga, conserto de carga, bloco e vigilância de embarcações, nos portos organizados, será realizado por trabalhadores portuários com vínculo empregatício por prazo indeterminado e por trabalhadores portuários avulsos.*
> *§ 1o Para os fins desta Lei, consideram-se:*
> *I -* ***capatazia: atividade de movimentação de mercadorias nas instalações dentro do porto****, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário;"* (grifei)

Assim, como despesas incorridas após a chegada no porto, a capatazia não compõe o valor aduaneiro das mercadorias, não integrando, portanto, a base de cálculo do Imposto de Importação.

Esse raciocínio é igualmente depreendido do Decreto n.º 2.498/1998[2], vigente à época dos fatos geradores, que indica que somente os gastos de carga e descarga incorridos até a chegada no porto podem ser incluídos no valor aduaneiro:

> *"Dos elementos que integram o valor aduaneiro*
> *Art. 17. No valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado, serão incluídos (parágrafo 2 do artigo 8 do Acordo de Valoração Aduaneira):*
> *I - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação;*

Relator p/ Acórdão Min. Dias Toffoli, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013, Repercussão Geral - Mérito DJe-206 Divulg. 16/10/2013 Public. 17/10/2013).

[2] Dispõe sobre a aplicação do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994.

*II - **os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação**; e*
III - o custo do seguro nas operações referidas nos incisos I e II." (grifei)

Dessa forma, o conceito de valor aduaneiro não inclui as despesas com capatazia, incorridas após a chegada no porto de destino.

Esse é o entendimento vem sendo aplicado de forma reiterada pelo Superior .Tribunal de Justiça - STJ, como se depreende, a título exemplificativo, dos seguintes julgados das primeira e segunda turmas:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 3 DO STJ. VALOR ADUANEIRO. DESPESAS DE CAPATAZIA. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 4º, § 3º, DA IN SRF 327/2003. ILEGALIDADE. PRECEDENTES.
*1. Ambas as Turma da Seção de Direito Público desta Corte já se manifestaram no sentido de que o §3º do art. 4º da IN SRF n° 327/2003 acabou por contrariar tanto os artigos 1º, 5º, 6º e 8º do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 (Acordo de Valoração Aduaneira) quanto o art. 77, I e II, do Regulamento Aduaneiro de 2009, **ao prever a inclusão no valor aduaneiro dos gastos relativos à descarga no território nacional, ampliando ilegalmente a base de cálculo dos tributos incidentes sobre o valor aduaneiro, uma vez que permitiu que os gastos relativos à carga e à descarga das mercadorias ocorridas após a chegada no porto alfandegado fossem considerados na determinação do montante devido**. Nesse sentido: REsp. n. 1.239.625-SC, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 4.9.2014; e AgRg no REsp. n. 1.434.650 - CE, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 26.5.2015.*
2. Recente julgado desta Segunda Turma seguiu essa orientação (REsp nº 1.528.204, Rel. p/ acórdão, Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 9.3.2017, DJe 19.4.2017).
3. Agravo interno não provido." (AgInt no AREsp 1066048/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 23/05/2017, DJe 30/05/2017 - grifei)

"RECURSO ESPECIAL. ADUANEIRO. TRIBUTÁRIO. CONCEITO DE VALOR ADUANEIRO. IMPOSSIBILIDADE DE INCLUSÃO DO CUSTO DOS SERVIÇOS DE CAPATAZIA PRESTADOS NO PAÍS DE IMPORTAÇÃO APÓS A CHEGADA NO PORTO OU LOCAL DE IMPORTAÇÃO.
*1**. Para uma correta interpretação do art. 8º do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 (Acordo de Valoração Aduaneira), é necessário analisar o sistema de valoração aduaneira como um todo. Decerto, há seis maneiras distintas de se chegar ao valor aduaneiro que devem ser usadas nessa ordem: 1ª) valor de transação; 2º) valor de mercadorias idênticas; 3º) valor de mercadorias similares; 4º) valor pelo método dedutivo; 5º) valor pelo método computado e 6º) valor pelo método residual. Muito embora façam uso de métodos distintos, todas buscam chegar a um resultado que seja uniforme.***
2. Não faz sentido algum imaginar que os custos com o serviço de capatazia no país importador não façam parte da valoração aduaneira pelos métodos dedutivo e computado e o façam pelo método do valor de transação. A conclusão correta é que, em todos os casos, a solução há que ser uniforme excluindo tais custos da valoração aduaneira.
3. Assim, o §3º do art. 4º da IN SRF n° 327/2003, acabou por contrariar tanto os artigos 1º, 5º, 6º e 8º do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 (Acordo de Valoração Aduaneira)

> *quanto o art. 77, I e II, do Regulamento Aduaneiro de 2009, ao prever a inclusão no valor aduaneiro dos gastos relativos à descarga no território nacional, ampliando ilegalmente a base de cálculo dos tributos incidentes sobre o valor aduaneiro, uma vez que permitiu que os gastos relativos à carga e à descarga das mercadorias ocorridas após a chegada no porto alfandegado fossem considerados na determinação do montante devido. Nesse sentido, já decidiram ambas as Turmas do Superior Tribunal de Justiça no REsp. n. 1.239.625-SC, Primeira Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, julgado em 04.09.2014, e no AgRg no REsp. n. 1.434.650 - CE, Segunda Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 26.05.2015.*
> *4. Recurso especial não provido."* (REsp 1528204/SC, Rel. Ministro Humberto Martins, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 09/03/2017, DJe 19/04/2017 - grifei)
>
> *"TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. DESPESAS DE CAPATAZIA. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 4º, § 3º, DA IN SRF 327/2003. ILEGALIDADE.*
> *1. Cinge-se a controvérsia em saber se o valor pago pela recorrida ao Porto de Itajaí, referente às despesas incorridas após a chegada do navio, tais como descarregamento e manuseio da mercadoria (capatazia), deve ou não integrar o conceito de "Valor Aduaneiro", para fins de composição da base de cálculo do Imposto de Importação.*
> *2. Nos termos do artigo 40, § 1º, inciso I, da atual Lei dos Portos (Lei 12.815/2013), o trabalho portuário de capatazia é definido como "atividade de movimentação de mercadorias nas instalações dentro do porto, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário".*
> *3. O Acordo de Valoração Aduaneiro e o Decreto 6.759/09, ao mencionar os gastos a serem computados no valor aduaneiro, referem-se à despesas com carga, descarga e manuseio das mercadorias importadas até o porto alfandegado. A Instrução Normativa 327/2003, por seu turno, refere-se a valores relativos à descarga das mercadorias importadas, já no território nacional.*
> *4. A Instrução Normativa 327/03 da SRF, ao permitir, em seu artigo 4º, § 3º, que se computem os gastos com descarga da mercadoria no território nacional, no valor aduaneiro, desrespeita os limites impostos pelo Acordo de Valoração Aduaneira e pelo Decreto 6.759/09, tendo em vista que a realização de tais procedimentos e movimentação de mercadorias ocorre apenas após a chegada da embarcação, ou seja, após a sua chegada ao porto alfandegado.*
> *5. Recurso especial não provido."*
> (REsp 1.239.625/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 04/09/2014, DJe 04/11/2014)

Cumpre mencionar que a Instrução Normativa n.º 327/2003, declarada ilegal pelos julgados acima ementados por determinar expressamente a inclusão das despesas com capatazia na base de cálculo do II, sequer estava vigente à época dos fatos geradores autuados (07/2001 a 11/2002).

Desta forma, entendo que agiu corretamente o contribuinte ao deixar de incluir as despesas com capatazia na base de cálculo do imposto de importação, por se tratarem de valores que não compõem o valor aduaneiro na forma do AVA/GATT, devendo ser cancelada a autuação.

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

É como voto.

Maysa de Sá Pittondo Deligne - Relatora

Voto Vencedor

Conselheira Maria Aparecida Martins de Paula, Redatora designada

Na sessão de julgamento do presente processo ousei divergir do voto da Ilustre Relatora, no que fui acompanhada por outros Conselheiros, eis que entendo que os gastos a título de capatazia integram o valor aduaneiro que serve de base de cálculo para o Imposto sobre a Importação.

O Artigo 8 do Acordo de Valoração Aduaneira assim estabelece:

> *Artigo 8*
> *1. Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do artigo 1, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:*
> *(.....)*
> *2. Ao elaborar sua legislação, **cada membro devera prever a inclusão ou a exclusão**, no valor aduaneiro, no todo ou em parte, dos seguinte elementos:*
> *(a) o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação;*
> *(b) os gastos relativos ao **carregamento, descarregamento e manuseio**, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação**;** e*
> *(c) o custo do seguro.*

Dessa forma, a inclusão dos "gastos relativos ao **carregamento, descarregamento e manuseio**, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação" no denominado "valor aduaneiro", conforme dispõe o parágrafo 2 do artigo 8 do AVA, depende de cada país membro, ao elaborar a sua legislação, prever a inclusão ou a exclusão deles, no todo ou em parte.

No caso do Brasil, o Decreto n° 92.930/86, que promulgou o Acordo sobre a Implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (Código de Valoração Aduaneira) e seu Protocolo Adicional, previu que tais elementos deveriam ser incluídos no valor aduaneiro, na seguinte forma:

> *Art. 2º Na base de cálculo do imposto de importação, definida de conformidade com o acordo que com este decreto se promulga, serão incluídos os elementos a que se referem as alíneas a, b, e c, do parágrafo 2, de seu artigo oitavo.* [grifei]

A base de cálculo do Imposto sobre a Importação foi estabelecida, **com força de lei**, pelo art. 2º, II do Decreto-lei nº 37/66, na redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472/88, como "quando a alíquota for "ad valorem", o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio GATT".

Dessa forma, resta evidente a opção do legislador ordinário nacional de adotar a base de cálculo do imposto apurada nos termos do Código de Valoração Aduaneira tal como promulgado no País pelo Decreto n° 92.930/86, ou seja, com a opção brasileira de

inclusão no valor aduaneiro dos "gastos relativos ao carregamento, **descarregamento e manuseio**, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação".

Mais tarde veio o Decreto nº 2.498/98, em seu art. 17, deixar ainda mais explícito esse entendimento, nestes termos:

> *Art. 17. No valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado, serão incluídos (parágrafo 2 do artigo 8 do Acordo de Valoração Aduaneira):*
>
> *I - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação;*
>
> *II - **os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas,** até o porto ou local de importação; e*
>
> *III - o custo do seguro nas operações referidas nos incisos I e II.*

Assim, ao contrário do que alega a recorrente, é legítima a inclusão dos gastos com capatazia no valor aduaneiro para fins de incidência do Imposto sobre a Importação.

O Conselheiro Rosaldo Trevisan já analisou essa questão, sob outra ótica, tendo concluído nesse mesmo sentido, conforme exposto no seu Voto no Acórdão nº 3401-003.138 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 17 de março de 2016, abaixo transcrito:

> *(...)*
>
> *E o AVA prevê que a base de cálculo do imposto de importação será o "valor aduaneiro", estabelecido segundo seis métodos sequenciais e sucessivos, consagrando-se o primado do valor da transação, com os ajustes (obrigatórios e facultativos) previstos no acordo.*
>
> *Um dos ajustes facultativos está previsto no Artigo 8,2 do Acordo:3*
>
> *"(...) 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 (...)." (grifo nosso)*
>
> *(...)*
>
> *Da mesma forma, quando dizemos que podem (a critério dos países membros) ser incluídos custos de transporte, e de carga (ou carregamento), descarga (ou descarregamento) e manuseio a ele associados, "até o porto", que é uma área, e não um ponto (aliás isso resta claro no art. 3º, I "a" do Regulamento Aduaneiro brasileiro Decreto no 6.759/2009), estamos nos referindo inclusive a gastos incorridos no porto, como a descarga? E uso, na pergunta, a descarga (ao invés da carga e do manuseio), propositalmente, porque é pouco provável que venha a existir descarga no porto de embarque, no exterior.*
>
> *Estaria o legislador internacional disciplinando, com o termo "descarga", presente em todos os idiomas do AVA, somente os*

casos em que a mercadoria sofresse a operação em ponto intermediário do transporte?

Entendemos que não, e estamos, com tal visão, na companhia de um dos maiores especialistas do mundo em valoração aduaneira, o argentino Daniel ZOLEZZI, que foi presidente do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da Organização Mundial das Aduanas (Conselho de Cooperação Aduaneira), e, em sua conhecida obra sobre o tema, revelou:

"Los gastos de descarga, por lo general, sólo tienen lugar en el puerto o lugar de importación, hecho que los redactores del Acuerdo conocían bien. Si hubieran pensado incluir en la base de valoración únicamente a los gastos de descarga en los que se incurre en puertos o lugares intermedios, la redacción del Artículo 8 del Acuerdo hubiera sido otra".4

(...)

Também a União Europeia, em suas três codificações, tratou do tema, cabendo aqui mencionar a última Regulamento UE no 952/2013, especificamente em seu artigo 71, 1, "e", que considera, no valor aduaneiro:

"e) As seguintes despesas, até ao local onde as mercadorias são introduzidas no território aduaneiro da União: i) as despesas de **transporte e de seguro** das mercadorias importadas, e ii) as despesas de **carga e de manutenção conexas** com o transporte das mercadorias importadas."

Ausente, também aí, a "descarga". Entretanto, patente a restrição ao Art. 8,2 do AVA, com a menção a "introdução no território aduaneiro da União".

O MERCOSUL, por seu turno, resolveu simplesmente transformar a faculdade outorgada no Art. 8,2 do AVA em obrigatoriedade, como resta claro do Artigo 5º da "Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias", Anexa à Decisão do Conselho do Mercado Comum (CMC) nº 13/2007 (incorporada ao ordenamento jurídico brasileiro pelo Decreto nº 6.780/2009):

"Artigo 5. Ao **valor aduaneiro serão incluídos os seguintes elementos**:

a) os gastos de **transporte** das mercadorias importadas **até o porto ou lugar de importação**;

b) os gastos com **carga, descarga e manuseio**, ocasionados pelo transporte das mercadorias importadas **até o porto ou lugar de importação**;

c) o custo do seguro das mercadorias." (grifo nosso)

(...)

Em síntese, o MERCOSUL fez exatamente o que o Brasil já havia feito ao incorporar o acordo de valoração aduaneira resultante da Rodada Tóquio do GATT, basicamente com as mesmas disposições, no Decreto no 92.930/1986 (art. 2º). No mesmo sentido, a Argentina editou o Decreto no 1.026/1987 (com a inclusão no art. 5º).

Há que se destacar, assim, na análise internacional, que não há qualquer comando em tratado internacional vigente que obrigue expressamente nem a inclusão nem a exclusão das despesas com

operações de carga, descarga e manuseio realizadas no porto ou local de importação como decorrência de (ou associadas a) um transporte internacional.

(...)

Incorreto, assim, afirmar-se que a vedação à inclusão das despesas com operações de carga, descarga e manuseio realizadas no porto ou local de importação como decorrência de (ou associadas a) um transporte internacional encontra expressa vedação no AVA.

(...)

Não é preciso muito esforço para concluir que o Brasil adotou base mais próxima do CIF (com seguro e frete) nas importações, ao incluir os ajustes que o AVA considerou facultativos (Art. 8,2).10 Mas o que buscamos é destacar que também aí, no INCOTERM "CIF", está presente a expressão "até o porto de destino". Vejamos, então, como é entendida, na única tradução efetuada no Brasil, por especialista em publicações da CCI:

"O vendedor deve pagar todas as despesas relativas às mercadorias, até que tenham sido entregues ao transportador, a bordo do navio, mais o frete o outros custos para enviar a ***mercadoria até o local de destino, incluindo as despesas de descarregamento****".*11

(...)

A análise nacional, no Brasil, inicia com o Decreto no 2.498/1998, primeira disciplina brasileira da matéria na era pós-OMC, que se limitou a copiar o texto do Art. 8,2 do AVA em seu artigo 17:12

(...)

Em relação à disciplina procedimental, a primeira norma da era pós-OMC a tratar da matéria, no Brasil, foi a Instrução Normativa SRF nº 16/1998, em seus arts. 2º e 3º:

"Art. 2o Na apuração do valor aduaneiro, qualquer que seja a condição de entrega da mercadoria negociada entre o importador e o exportador, bem como o método de valoração utilizado, serão incluídos os seguintes elementos:

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

II - os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte da mercadoria **até a chegada aos locais** referidos no inciso anterior; e III o custo do seguro da mercadoria durante as operações indicadas nos incisos anteriores."

"Art. 3o **O valor aduaneiro não abrangerá** os seguintes encargos ou custos, desde que estejam **destacados** do preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, na respectiva documentação comprobatória:

I - **custos de transporte e seguro, bem como os gastos associados a esse transporte**, **incorridos no território aduaneiro**, **a partir dos locais referidos** no inciso I do artigo anterior; e

(...)"

Veja que a norma trabalha com as expressões "até a chegada aos locais" (ao se referir ao excerto do AVA que usa "até o porto ou local" Art. 8,2) e "a partir dos locais" (ao se referir ao

excerto do AVA que faz menção a custos de transporte "após a importação" Nota Interpretativa ao Artigo 1,3). (...)

No Brasil, somente nos portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados (conhecidos como locais de "zona primária") poderá efetuar-se a entrada ou a saída de mercadorias procedentes do exterior ou a ele destinadas (art. 8º do Regulamento Aduaneiro).

Assim, objetivou a Instrução Normativa esclarecer que ficava vedada a inclusão, no valor aduaneiro, de qualquer custo incorrido "do portão para fora" do porto, por exemplo.

E tal fórmula se repetiu em normas posteriores, chegando aos Regulamentos Aduaneiros de 2002 e 2009.

*E dela decorre o Ato Declaratório da Coordenação Geral de Administração Aduaneira (AD COANA) nº 3/2000: "*Os gastos relativos à descarga e ao manuseio de mercadorias importadas, associados ao transporte internacional, integram o valor aduaneiro, independentemente da responsabilidade pelo ônus financeiro e da denominação adotada*".*

No Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto no 4.543/2002), a matéria foi disciplinada nos artigos 77 e 79:

"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 no30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994):(Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)

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." (grifo nosso)

"Art. 79. **Não integram o valor aduaneiro**, segundo o método do valor de transação, desde que estejam **destacados** do preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, na respectiva documentação comprobatória (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafo 2, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994):

(...)

II - os custos de **transporte e seguro, bem assim os gastos associados ao transporte**, **incorridos no território aduaneiro**, **a partir dos locais** referidos no inciso I do art. 77." (grifo nosso)

(...)

Não se vê, pelos textos aqui transcritos, nenhuma incompatibilidade entre os dispositivos normativos apontados. A utilização da expressão "até a chegada ao" (presente, v.g.*, no art. 77, II do Regulamento Aduaneiro e no art. 4º, II da Instrução Normativa SRF no 327/2003) não é incompatível com o teor do Ato Declaratório COANA nº 3/2000, ou com o § 3º do art. 4º da*

> *Instrução Normativa SRF no 327/2003, visto que todos fazem parte de uma mesma contextualização nacional do AVA, historicamente construída, dentro da faculdade outorgada no âmbito do acordo.*
>
> *Da análise nacional do tema, então, não brota dissonância interna, nem em relação ao AVA. Pode-se até discordar da decisão do país em optar por incluir as despesas com descarga no valor aduaneiro, ou afirmar que a maioria dos países do mundo segue linha diversa, mas não há fundamento, com a legislação hoje vigente, para dizer que isso afronte o AVA, internacionalmente, ou mesmo o Regulamento Aduaneiro brasileiro.*
>
> *(...)*

Nessa esteira também esclarece o Ilustre Conselheiro José Fernandes do Nascimento, em Voto vencedor no Acórdão nº 3302-003.177– 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária, de 27 de abril de 2016, "(...) Logo, revela-se apropriado asseverar que o ato de transporte internacional das mercadorias importadas não se esgote com o seu mero carregamento, no país de origem, mas abranja, por imperativo lógico, também o descarregamento no local de destino, sob pena de não se concretizar a efetiva introdução da mercadoria no recinto alfandegado do local de chegada no território nacional. Induvidosamente, trata-se de um conjunto de atos que precedem os atos de formalização da entrada da mercadoria no território aduaneiro, que se encerra com ato de desembaraço aduaneiro".

Quanto à alegação da recorrente de que o art. 77, II do Regulamento Aduaneiro não estaria vigente na data de algumas importações, há de se esclarecer que tal dispositivo somente consolidou disposições já vigentes sobre o Acordo de Valoração Aduaneira e sua promulgação no Brasil, no que não lhe resultou qualquer prejuízo.

No que concerne à multa de ofício não qualificada, a mera falta de recolhimento, como ocorreu no caso, é motivo suficiente para sua incidência no percentual de 75%, conforme previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/96, não sendo lícita a sua exclusão pelo agente administrativo por questões de proporcionalidade ou razoabilidade.

Por fim, quanto à taxa Selic, a sua legitimidade já é matéria sumulada neste CARF, sendo de aplicação obrigatória pelos seus membros a teor de seu Regimento Interno, nestes termos:

> *Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.*

Assim, pelo exposto, voto no sentido de **negar provimento ao recurso voluntário**.

É como voto.

(Assinatura Digital)

Maria Aparecida Martins de Paula - Redatora designada