



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

Processo n° 11613.000062/2009-76
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-003.128 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2016
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - CIDE COMBUSTÍVEL E PIS/COFINS
Recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO - CIDE

Data do fato gerador: 19/02/2009, 26/02/2009, 20/03/2009

Cide-combustíveis. Correntes de hidrocarbonetos líquidos. Nafta petroquímica. Não incidência

A importação de nafta para fins petroquímicos está sujeita à alíquota zero da CIDE, independentemente de quem era o importador, a partir de 30/12/2003.

Procedimento Administrativo Fiscal. Ônus da Prova.

O lançamento tributário é ato administrativo que constitui o direito subjetivo do Fisco de exigir o crédito tributário e, assim, é seu o ônus de produzir provas robustas para respaldar o lançamento fiscal. O artigo 332, do Código do Processo Civil, aplicado subsidiariamente no processo administrativo, prevê, de forma lógica, que o ônus da prova incumbe (i) ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e (ii) o réu, quanto a existência de fato impeditivo, modificativo, ou extintivo do direito do autor.

Valor Aduaneiro. PIS/COFINS-Importação.

Os custos de seguro e transporte, bem como de gastos relativos a carga, descarga e manuseio da mercadoria importada auferidas até o porto ou local de importação devem ser considerados no valor aduaneiro para o fim de compor a base de cálculo do PIS/COFINS-importação, conforme previsto no artigo 77, do Decreto 6.759/2009 c/c Artigo 8º, do Acordo de Valoração Aduaneira.

Nulidade. Cerceamento de defesa. Inocorrência.

Nos termos do artigo 18, do Decreto nº 70.235/72, a autoridade julgadora é livre para decidir sobre pedidos de perícia ou diligência, podendo indeferi-los quando considerar tais procedimentos prescindíveis.

Multa de Ofício

Correta aplicação de multa de ofício tipificada no inciso I, do artigo 44, da Lei 9.430/96, nos casos de ausência de recolhimento dos impostos e contribuições.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a incidência da CIDE na importação de nafta petroquímica, vencidos o Conselheiro Domingos de Sá que dava integral provimento ao Recurso e a Conselheira Maria do Socorro Ferreira Aguiar, que negava provimento.

(assinado digitalmente)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator.

EDITADO EM: 28/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Ricardo Paulo Rosa (presidente da turma), Paulo Guilherme Déroulède, José Fernandes do Nascimento, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Domingos de Sá Filho, Lenisa Rodrigues Prado, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araujo.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração objetivando a cobrança da Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins) e da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), com acréscimo de multa de 75% (*setenta e cinco por cento*) tipificada no inciso I, do artigo 44, da Lei 9.430/96, incidentes sobre as importações realizadas pela Recorrente em 26/02/2009, 26/02/2009, 19/02/2009 e 20/03/2009, por meio das DI's nºs 09/0235515-0 09/0235362-9, 09/0220248-5 e 09/0352854-6.

Os fatos descritos no Auto de Infração noticiam que a Recorrente **(i)** não procedeu ao recolhimento da CIDE instituída pela Lei nº 10.336/2001 e alterações posteriores, regulamentada pelas Instruções Normativas nºs 107/2001 e 422/2004; e **(ii)** não inseriu as despesas aduaneiras na base de cálculo dos tributos, com base no artigo 77, inciso II, do Decreto 4.543/2002, cuja base legal é o artigo 8º, §§ 1º e 2º do Acordo de Valoração Aduaneira que integra o GATT, promulgado pelo Decreto nº 1.355/94, bem como por meio da determinação expressa do artigo 4º, §3º, da IN SRF 327/2003.

Em apartada síntese, para a cobrança da CIDE, entendera a autoridade fiscal que:

(i) a isenção prevista no art. 5º, § 4º, da Lei nº 10.336/2001, em sua redação original, bem como a previsão da tributação dessas operações com alíquota zero, a partir da alteração do art. 5º da Lei nº 10.336/2001 pela Lei nº 10.833/2003 é subjetiva, aplicando-se apenas às centrais petroquímicas.

(ii) o benefício depende da comprovação efetiva de que a nafta não foi destinada à fabricação de gasolina, diesel, querosene e demais produtos especificados nos incisos I a VIII do caput do art. 5º da Lei nº 10.336/2001.

(iii) além da PETROBRÁS ser uma refinaria e não uma central petroquímica, não houve comprovação de que a nafta foi destinada à produção de outros produtos, operando-se a presunção do art. 5º, § 5º da Lei nº 10.336/2001.

Já em relação a exigência do PIS e da COFINS, o fundamento utilizado pela autoridade fiscal é de que as despesas auferidas pela Recorrente a título de descarga, manuseio, transporte, frete e seguro até o porto devem ser incluídas na base de cálculo das famigeradas contribuições.

Intimado do Auto de Infração em 08.05.2009, a Recorrente apresentou impugnação (fls.58-90) requerendo a improcedência da autuação fiscal, com base nos seguintes fundamentos:

(i) que a descarga dos produtos importados é realizada por navios contratados, que bombeiam os produtos até as dutovias, o que dispensa a utilização de mão-de-obra;

(ii) que as despesas relativas ao descarregamento do produto transportados já estariam incluídas no valor do frete, "correndo tudo por conta do armador", conforme previsto nos contratos de fretamento do navio;

(iii) que mesmo considerando, por hipótese, a não inclusão das citadas despesas no valor do frete contratado, inexistente previsão legal que autorize a inclusão dos custos de transporte, seguro e os gastos relativos à carga, à descarga ou ao manuseio de mercadoria importada no valor aduaneiro, uma vez que:

- na apuração da base de cálculo do PIS/COFINS-Importação deverão ser considerados o custo do transporte, de seguro, de carga e de descarga até a chegada ao porto de fronteira, conforme disposto nos artigos 75 e 77, do Decreto 4.543/02, retificados pela IN SRF nº 327/03, e no artigo 70, da Lei nº 10.865/2004 e IN SRF nº 595/05;

- o Terminal Marítimo Almirante Alvos Câmara (TEMATRE), onde as operações foram realizadas, constitui um terminal portuário de uso privativo misto, instalação que, segundo definido na Lei nº 8.630/93 (Lei dos portos) e na Resolução ANTAQ nº 517/05, possui um conceito diferente de Porto ou de Ponto de Fronteira, não havendo, portanto, como incluir no valor aduaneiro os custos de transporte, de seguro, de carga, de descarga ou de manuseio da mercadoria importada, sob pena de violação aos princípios da legalidade e o da tipicidade fechada;

- a regra do artigo 110, do CTN, impede a ampliação do alcance de conceitos extraídos de outros ramos do direito quando tendente a aumentar o campo de competência da entidade tributante; e

- não se afasta a aplicação da Lei nº 8.630/93 e das resoluções da Antaq, com base no disposto no artigo 98, do CTN, uma vez que tais normas não se enquadram ao conceito da legislação tributária.

(iv) *Fazer jus ao benefício fiscal de redução de alíquota zero, instituído pelo § 3º do art. 5º da Lei 10.336/2001 c/c o art. 1º, caput do Decreto 4.940/2003, pois instituído de forma objetiva, contemplando o produto nafta destinada à produção petroquímica, e não de forma subjetiva para beneficiar determinado contribuinte;*

(v) *Que o benefício fiscal é usufruído sob condição resolutive, sendo o tributo exigível somente se comprovada, de fato, a destinação da nafta importada para a produção de gasolina e/ou diesel, o que não foi o caso dos presentes autos, já que a fiscalização não trouxe qualquer elemento, ainda que indiciário, de tal fato, fundamentando-se, única e exclusivamente em ser a recorrente produtora de combustíveis;*

(vi) *Que toda a nafta petroquímica importada foi destinada à Braskem, central petroquímica com a qual a recorrente mantém contrato de fornecimento de nafta para produção petroquímica e;*

(vii) *Que não seria aplicável à recorrente o disposto no art. 8ªA, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.336/01;*

(viii) *Ainda que não objeto da autuação, visto que os fiscais não apontaram qualquer elemento fático no Auto de Infração de que a nafta petroquímica importada foi destinada à produção de gasolina e/ou diesel, condição resolutive para o proveito do benefício fiscal, restringindo-se os fiscais a mera hipótese não comprovada de que, por ser a recorrente produtora de combustíveis, o destino da nafta petroquímica seria incerto, foi requerida a produção de perícia contábil de modo a comprovar, se assim entendesse o órgão julgador, que toda a nafta petroquímica seria, e foi de fato, destinada à produção petroquímica, fazendo jus, portanto, ao benefício fiscal pretendido;*

(ix) *Ademais, se porventura fosse comprovado que a Braskem deu destinação diversa à nafta petroquímica adquirida da recorrente que não a formulação de produtos petroquímicos conforme previsto nas notas fiscais e contratos, a responsabilidade da recorrente estaria elidida, visto que não concorreu para destinação da nafta petroquímica para a produção de gasolina e/ou diesel, sendo responsabilidade exclusiva da Braskem o recolhimento do tributo incidente sobre a importação, conforme interpretação por analogia do art. 128 do CTN cumulado com o art. 10 da Lei nº 10.336/01;*

(x) *Por fim, a recorrente requereu que, caso o órgão julgador entendesse ser devida a CIDE sobre as importações referenciadas no Auto, fosse excluída a multa de ofício imposta na autuação e prevista no art. 44, I, da Lei nº 9.430/1996, em razão da aplicação analógica do Ato Declaratório Interpretativo (ADI) nº 13/2002 c/c art. 100, I e art. 108 do CTN;*

(xi) *Pugnou ainda a Recorrente pela aplicação do princípio da proporcionalidade consagrada na jurisprudência do STF.*

O julgamento foi convertido em diligência, no sentido de intimar a Recorrente para juntar aos autos, em versão vernáculo, cópia do contrato firmado com a Braskem, o que foi devidamente atendido em 14/07/2010 (fls.378/393).

A DRJ/FOR, por meio do acórdão de fls. 879/895, por maioria dos votos, julgou improcedente a impugnação para manter integralmente o lançamento objeto do presente processo, com a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 19/02/2009, 26/02/2009, 20/03/2009

PEDIDO DE DILIGÊNCIA E PERÍCIA.

Deve ser indeferido o pedido de diligência ou perícia, quando esta providência revelar-se prescindível para instrução e julgamento do processo.

Assunto: Outros Tributos ou Contribuições

Data do fato gerador: 19/02/2009, 26/02/2009, 20/03/2009

PIS/COFINS. VALOR ADUANEIRO. DESPESAS DE CAPATAZIA

O valor aduaneiro utilizado para base de cálculo das contribuições para o Pis/Pasep e da Cofins na importação inclui todas as despesas referentes à descarga, ao manuseio, ao transporte e aos gastos a ele associados, incorridos até o porto de destino.

Assunto: Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Data do fato gerador: 19/02/2009, 26/02/2009, 20/03/2009

**CIDE-COMBUSTÍVEIS. CORRENTES DE
HIDROCARBONETOS LÍQUIDOS. NAFTA
PETROQUÍMICA.**

O benefício fiscal relativo à Cide-combustíveis, na importação de nafta petroquímica e outras correntes de hidrocarbonetos líquidos, aplica-se somente ao contribuinte que utiliza a citada mercadoria como insumo na produção de seus produtos e não a empregue na elaboração de gasolina ou diesel.

Impugnação Improcente

Crédito Tributário Mantido

Intimada em 17.12.2010, a Recorrente interpôs Recurso Voluntário alegando em preliminar a nulidade do acórdão de primeira instância por cerceamento de defesa, em razão do indeferimento do pedido de perícia e, no mérito, reproduziu os demais argumentos já apresentados em sede de impugnação.

Por sua vez, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao Recurso Voluntário interposto pela Recorrente, aduzindo em síntese: **(i)** o indeferimento da perícia deve ser mantido, posto que os quesitos apresentados pela Recorrente possuem resposta nos autos; **(ii)** que a discussão acerca da natureza da isenção, se objetiva ou subjetiva; sobre a revogação da presunção do art. 5º, § 5º e sobre a ilegalidade da IN 422/2004, não possui relevância para a solução do caso concreto, posto que existe uma antinomia entre o art. 5º, § 3º (regime da alíquota zero) e o art. 8ºA, §§ 1º e 2º da Lei nº 10.336/2001 (regime de créditos para posterior dedução); **(iii)** a responsabilidade pelo crédito tributário não pode ser atribuída à BRASKEM, pois o caso concreto não se enquadra no art. 128 do CTN e nem por interpretação analógica ao art. 10 da Lei nº 10.336/2001, pois a recorrente está na condição de contribuinte (foi ela quem importou); e **(iv)** a manutenção da multa de ofício deve ser mantida, em razão da inaplicabilidade ao caso concreto do ADI SRF nº 13/2002.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Walker Araujo - Relator

O recurso voluntário é tempestivo e merece ser apreciado.

A nulidade do acórdão de primeira instância

Conforme exposto anteriormente, a Recorrente em sede recursal requereu a decretação de nulidade do acórdão de piso, por cerceamento de defesa, considerando o indeferimento do pedido concernente a realização de perícia e diligência por ela requeridas.

A perícia pleiteada em sede de impugnação visava (i) comprovar que a nafta importada foi vendida à Braskem; e (ii) confirmar, com base nas notas fiscais, o destino dado ao produto; tendo sido formulados os seguintes quesitos:

1. *Queira o Sr. Perito relacionar as notas fiscais de venda de nafta à BRASKEM, no período autuado.*
2. *Queira o Sr. Perito informar se as notas fiscais referidas no item anterior englobam a nafta importada, indicada no Auto de Infração.*
3. *Queira o Sr. Perito confirmar se toda a nafta importada no período autuado, foi vendida para a BRASKEM.*

Como se vê, por meio da perícia requerida, a Recorrente buscava comprovar o destino dado ao produto por ela importado para o fim de afastar a cobrança da **CIDE-Combustíveis**.

Contudo, entendo que a realização de perícia para apuração de tal fato se mostra totalmente desnecessária, considerando que os documentos carreados autos são suficientes à solução da controvérsia, a saber: que a nafta importada pela Recorrente foi vendido à Braskem, e que houve indicação/ressalva sobre a utilização do produto.

Neste sentido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO-II

Data do fato gerador: 09/08/1994 a 02/09/1994

PROVA PERICIAL

A prova pericial deve ser indeferida quando os autos processuais já contiverem elementos suficientes e demonstrarem ser desnecessária para a formação da prova e do processo de convicção para a decisão.(...) - (Acórdão 3202-00.112)

Portanto, não há que se falar em cerceamento de defesa, na medida em que as provas juntadas pela Recorrente se prestam para dirimir a controversa sobre a incidência, ou não, da CIDE-combustíveis na operação sob análise.

Ressalta-se, por oportuno, que nos termos do artigo 18, do Decreto nº 70.235/72¹, a autoridade julgadora é livre para decidir sobre pedidos de perícia ou diligência, podendo indeferi-los quando considerar tais procedimentos prescindíveis.

Assim, fica afastado o pedido de nulidade arguido pela Recorrente.

A exigência da CIDE-Combustíveis

A teor do que foi relatado anteriormente, verifica-se que a autuação realizada pela fiscalização considerou que as importações realizadas pela Recorrente, do produto "nafta petroquímica" revendidas à central petroquímica Braskem não estariam albergadas pela isenção contida no §4º, do artigo 5º, da Lei nº 10.336/2001.

Segundo a fiscalização a autuação se deve pelo fato de que (i) a isenção prevista no art. 5º, § 4º, da Lei nº 10.336/2001, em sua redação original, bem como a previsão da tributação dessas operações com alíquota zero, a partir da alteração do art. 5º da Lei nº 10.336/2001 pela Lei nº 10.833/2003 é subjetiva, aplicando-se apenas às centrais petroquímicas; (ii) o benefício depende da comprovação efetiva de que a nafta não foi destinada à fabricação de gasolina, diesel, querosene e demais produtos especificados nos incisos I a VIII do caput do art. 5º da Lei nº 10.336/2001; e (iii) além da PETROBRÁS ser uma refinaria e não uma central petroquímica, não houve comprovação de que a nafta foi destinada à produção de outros produtos, operando-se a presunção do art. 5º, § 5º da Lei nº 10.336/2001.

Em suma, o cerne da questão é decidir se o produto importado pela Recorrente, posteriormente revendido à central petroquímica Braskem, deve sofrer a incidência Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE, considerando as determinações previstas no §3º, do artigo 5º, da Lei nº 10.336/2001 (com alterações promovidas pela Lei nº 10.833/2003), bem como pela previsão contida no artigo 1º, do Decreto 4.940/2003.

Vejamos a redação dos citados dispositivos:

Lei nº 10.336/2001

Art. 5º A Cide terá, na importação e na comercialização no mercado interno, as seguintes alíquotas específicas: [\(Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002\)](#)

I – gasolina, R\$ 860,00 por m³; [\(Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002\)](#)

II – diesel, R\$ 390,00 por m³; [\(Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002\)](#)

III – querosene de aviação, R\$ 92,10 por m³; [\(Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002\)](#)

IV – outros querosenes, R\$ 92,10 por m³; [\(Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002\)](#)

V – óleos combustíveis com alto teor de enxofre, R\$ 40,90 por t; [\(Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002\)](#)

¹ Art. 18. A autoridade julgadora de primeira instância determinará, de ofício ou a requerimento do impugnante, a realização de diligências ou perícias, quando entendê-las necessárias, indeferindo as que considerar prescindíveis ou impraticáveis, observando o disposto no art. 28, in fine. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

VI – óleos combustíveis com baixo teor de enxofre, R\$ 40,90 por t; ([Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002](#))

VII – gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e da nafta, R\$ 250,00 por t; ([Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002](#))

VIII – álcool etílico combustível, R\$ 37,20 por m³. ([Incluído pela Lei nº 10.636, de 2002](#)) ([Vide Medida Provisória nº 556, de 2011](#)) Sem eficácia

§ 1º Aplicam-se às correntes de hidrocarbonetos líquidos que, pelas suas características físico-químicas, possam ser utilizadas exclusivamente para a formulação de diesel, as mesmas alíquotas específicas fixadas para o produto.

~~§ 2º Aplicam-se às demais correntes de hidrocarbonetos líquidos utilizadas para a formulação de diesel ou de gasolinas as mesmas alíquotas específicas fixadas para gasolinas.~~

§ 2º Aplicam-se às correntes de hidrocarbonetos líquidos as mesmas alíquotas específicas fixadas para gasolinas. ([Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003](#))

~~§ 3º As correntes de hidrocarbonetos líquidos não destinadas à produção ou formulação de gasolinas ou diesel serão identificadas mediante marcação, nos termos e condições estabelecidos pela ANP.~~

§ 3º O Poder Executivo poderá dispensar o pagamento da Cide incidente sobre as correntes de hidrocarbonetos líquidos não destinados à formulação de gasolina ou diesel, nos termos e condições que estabelecer, inclusive de registro especial do produtor, formulador, importador e adquirente. ([Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003](#))

~~§ 4º Fica isenta da Cide a nafta petroquímica, importada ou adquirida no mercado interno, destinada à elaboração, por central petroquímica, de produtos petroquímicos não incluídos no caput deste artigo, nos termos e condições estabelecidos pela ANP.~~

§ 4º Os hidrocarbonetos líquidos de que trata o § 3º serão identificados mediante marcação, nos termos e condições estabelecidos pela ANP. ([Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003](#))

~~§ 5º Presume-se como destinado a produção de gasolina nafta, adquirida ou importada na forma do § 4º, cuja utilização na elaboração do produto ali referido não seja comprovada. ([Revogado pela Lei nº 10.833, de 2003](#))~~

~~§ 6º Na hipótese do § 5º a Cide incidente sobre a nafta será devida na data de sua aquisição ou importação, pela central petroquímica. ([Revogado pela Lei nº 10.833, de 2003](#))~~

§ 7º A Cide devida na comercialização dos produtos referidos no caput integra a receita bruta do vendedor.

Decreto 4.940/2003

Art. 1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE-Combustíveis) incidente na importação e na comercialização sobre as correntes de hidrocarbonetos líquidos não destinadas à formulação de gasolina ou diesel, constantes da seguinte relação:

Código NCM	PRODUTO
2710.11.41	Nafta petroquímica

No primeiro dispositivo, vê-se que com a edição da Lei nº 10.833/2003, a isenção da CIDE prevista no texto original foi revogada, em razão da alteração do §4º, do artigo 5º, da Lei nº 10.336/2001, transformando-se numa dispensa de pagamento do tributo mediante a fixação, por decreto do Poder Executivo, de alíquota zero sobre os produtos que especifica.

Ademais disso, foram revogados os §§5º e 6º, do artigo 5º, da Lei nº 10.336/2001, afastando a presunção legal adotada pela autoridade fiscal para consubstanciar o lançamento relativo aos fatos geradores ocorridos em 2009.

Em relação ao segundo dispositivo, constata-se que o produto revendido pela Recorrente "nafta petroquímica", código NCM 2710.11.41, não destinada à formulação de gasolina ou diesel, estava, à época dos fatos gerados (2009), tributada à alíquota zero.

Feitas estas considerações, impende analisar o caso *sub examine*.

Inicialmente, insta tecer que a matéria atinente a incidência da CIDE-combustíveis, nos casos de operações realizadas entre a Recorrente e a central petroquímica Braskem não é nova neste Conselho, razão pela qual adianto-me pela concordância do entendimento proferido no acórdão nº 3403-003.122, de relatoria do Presidente Antônio Carlos Atulim, que tratou do mesmo tema e situação discutida neste processo, o que peço licença para transcrever parte de seu voto:

Este colegiado já apreciou questão idêntica envolvendo a PETROBRÁS na assentada do dia 23/04/2013, por meio do Acórdão 3403002.047, de relatoria do ilustre Conselheiro Domingos de Sá Filho com declaração de voto conjunta dos Conselheiros Rosaldo Trevisan e Ivan Allegretti.

Controverte-se sobre a existência ou não do direito de a recorrente importar nafta com alíquota zero da CIDE, uma vez que já se sabe de antemão que esse produto será vendido a uma indústria petroquímica para fabricação de produtos diferentes de gasolina e óleo diesel.

Embora a discussão verse sobre a aplicação da alíquota zero, tanto a fiscalização quanto a DRJ valerem-se da legislação revogada (sobre a isenção), com o objetivo de fazer uma interpretação histórico evolutiva, que culminou na conclusão de que a PETROBRÁS não tem direito de importar a nafta com alíquota zero, basicamente porque o benefício só poderia ser usufruído por centrais petroquímicas e estaria condicionado à comprovação de que a nafta foi aplicada na fabricação de não combustíveis.

Considerando que a PETROBRÁS se dedica às atividades de prospecção e refino, não sendo uma central petroquímica, e que adquiriu a nafta não para utilizá-la como insumo, mas sim para revendê-la a uma central petroquímica, entende o

fisco que a PETROBRÁS deveria ter recolhido a CIDE sobre a nafta importada por meio da DI 08/16069063.

Adicionalmente, a fiscalização acrescentou que não há prova de que a nafta importada por meio da DI em questão foi aplicada na fabricação de produtos diversos dos elencados no art. 5º, caput, da Lei nº 10.336/2001.

São esses os pressupostos da autuação: a PETROBRÁS não é central petroquímica; não utilizou a nafta como insumo em seu processo produtivo e não apresentou prova de que a nafta não foi aplicada na fabricação de gasolina ou diesel.

Resta então verificar se na Lei nº 10.336/2001 existe respaldo para a exigência desses requisitos, tidos como descumpridos pela fiscalização. Vejamos.

*O critério material da hipótese de incidência da CIDE combustíveis é encontrado nos arts. 1º e 3º da Lei nº 10.336/2001, quais sejam: a **importação** e a **comercialização** de petróleo e seus derivados, gás natural e álcool combustível. Os verbos são "importar" e "comercializar" e os complementos (objetos diretos) das ações de importar e de comercializar são o petróleo e seus derivados, o gás natural e o álcool combustível.*

*O critério pessoal da hipótese de incidência, encontra-se no art. 2º: "São contribuintes da Cide **o produtor, o formulador e o importador**, pessoa física ou jurídica ..."*

*Observe-se que a teor do art. 3º a tributação recai sobre as "**operações**" de importação e de comercialização dos produtos relacionados no art. 3º da Lei nº 10.336/2001 efetuadas pelos sujeitos passivos especificados no art. 2º. Por seu turno, a hipótese de isenção da nafta petroquímica foi prevista originalmente no art. 5º, § 4º, da Lei nº 10.336/2001, que estabeleceu a seguinte:*

"(..) § 4º Fica isenta da Cide a nafta petroquímica, importada ou adquirida no mercado interno, destinada à elaboração, por central petroquímica, de produtos petroquímicos não incluídos no caput deste artigo, nos termos e condições estabelecidos pela ANP.(...)"

Embora a leitura isolada do texto que veicula a isenção possa gerar alguma dúvida no sentido de quem deva praticar a importação ou a comercialização no mercado interno, a análise conjunta desse texto com os textos que estabelecem os critérios material e pessoal da hipótese de incidência não deixa dúvida de que o legislador elegeu como alvo da isenção o critério material, ou seja, as "operações" de importação ou de comercialização, pois o texto do § 4º não citou nenhum dos contribuintes da CIDE. A isenção se aplicava às operações de importação ou de comercialização, independentemente de quem as tivesse praticado, desde que a nafta tivesse como destino a produção de qualquer bem que não fossem os especificados no art. 5º.

Em outras palavras: não há como sustentar que a isenção era subjetiva, se o texto que veiculava a isenção nem de longe citava os sujeitos passivos que seriam desonerados da tributação. A "central petroquímica" não era a destinatária da isenção, mas apenas e tão somente a responsável pelo cumprimento do desígnio legal de não utilização da nafta na produção dos combustíveis previstos no art. 5º, caput. Tanto é assim, que os §§ 5º e 6º do art. 5º estabeleciam que no caso de não comprovação da destinação legal, a CIDE seria devida na data de sua aquisição ou importação pela central petroquímica.

Segundo consta do auto de infração, essa DI foi registrada no dia 10/10/2008.

Naquela data já estavam revogados tanto a isenção anteriormente prevista no § 4º, quanto a presunção legal de desvio na destinação, que se encontrava estabelecida no § 5º do art. 5º da Lei nº 10.336/2001.

Eis a redação do dispositivo legal, na redação vigente em 10/10/2008:

"Art. 5º A Cide terá, na importação e na comercialização no mercado interno, as seguintes alíquotas específicas: (Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)

I – gasolina, R\$ 860,00 por m³; (Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)

II – diesel, R\$ 390,00 por m³; (Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)

III – querosene de aviação, R\$ 92,10 por m³; (Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)

IV – outros querosenes, R\$ 92,10 por m³; (Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)

V – óleos combustíveis com alto teor de enxofre, R\$ 40,90 por t; (Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)

VI – óleos combustíveis com baixo teor de enxofre, R\$ 40,90 por t; (Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)

VII – gás liquefeito de petróleo, inclusive o derivado de gás natural e da nafta, R\$ 250,00 por t; (Redação dada pela Lei nº 10.636, de 2002)

VIII – álcool etílico combustível, R\$ 37,20 por m³. (Incluído pela Lei nº 10.636, de 2002) (Vide Medida Provisória nº 556, de 23 de dezembro de 2011) (Vide inciso I, art. 7º da Medida Provisória nº 556, de 2011)

No caso dos autos a fiscalização afastou a aplicação do benefício fiscal por entender que (i) benefício aplica-se somente às centrais petroquímicas, o que não é o caso da Recorrente; e (ii) a Recorrente não utilizou a nafta como insumo em seu processo produtivo e não apresentou prova de que a nafta não foi aplicada na formulação de gasolina ou diesel.

§ 1º Aplicam-se às correntes de hidrocarbonetos líquidos que, pelas suas características físico químicas, possam ser utilizadas exclusivamente para a formulação de diesel, as mesmas alíquotas específicas fixadas para o produto.

§ 2º Aplicam-se às correntes de hidrocarbonetos líquidos as mesmas alíquotas específicas fixadas para gasolinas. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 3º O Poder Executivo poderá dispensar o pagamento da Cide incidente sobre as correntes de hidrocarbonetos líquidos não destinados à formulação de gasolina ou diesel, nos termos e condições que estabelecer, inclusive de registro especial do produtor, formulador, importador e adquirente. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 4º Os hidrocarbonetos líquidos de que trata o § 3º serão identificados mediante marcação, nos termos e condições estabelecidos pela ANP. (Redação dada pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 5º Presume-se como destinado a produção de gasolina nafta, adquirida ou importada na forma do § 4º, cuja utilização na elaboração do produto ali referido não seja comprovada. (Revogado pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 6º Na hipótese do § 5º a Cide incidente sobre a nafta será devida na data de sua aquisição ou importação, pela central petroquímica. (Revogado pela Lei nº 10.833, de 2003)

§ 7º A Cide devida na comercialização dos produtos referidos no caput integra a receita bruta do vendedor. " (Fonte: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2001/lei10336.htm>)

O § 3º concedeu ao Poder Executivo a faculdade de desonerar da CIDE apenas os hidrocarbonetos líquidos que não forem destinados à produção de gasolina ou de diesel. O referido dispositivo, tal como fazia o § 4º na época em que vigorava a isenção, faz referência apenas às operações beneficiadas com alíquota zero e à destinação do produto, não citando em momento algum a pessoa do importador, do fabricante ou do adquirente.

*Valendo-se da faculdade legal estabelecida no § 3º, o Presidente da República baixou o Decreto nº 4.940, de 29 de dezembro de 2003, que, **na redação vigente em***

10/10/2008, regulou a matéria nos seguintes termos:

Art.1º Ficam reduzidas a zero as alíquotas da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico (CIDECombustíveis) incidente na importação e na comercialização sobre as correntes de hidrocarbonetos líquidos não destinadas à formulação de gasolina ou diesel, constantes da seguinte relação:

Código NCM PRODUTO

2710.11.41 Nafta petroquímica

(...)

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação.

Brasília, 29 de dezembro de 2003; 182º da Independência e 115º da República

LUIZ INÁCIO LULA DA SILVA

Embora à redação original desse decreto tenham sido acrescentados cinco parágrafos ao art. 1º, tal alteração ocorreu por meio do Decreto nº 6.683, de 09/12/2008, ou seja, após o registro da DI em 10/10/2008, e não autoriza a conclusão no sentido que o benefício da alíquota zero se aplica apenas às importações efetuadas por central petroquímica.

Portanto, não tem amparo legal a pretensão fazendária de impedir a PETROBRÁS de efetuar a importação da nafta com alíquota zero, pois nem a lei e nem as normas infra-legais estabeleceram que somente a central petroquímica poderia fazê-lo.

Da mesma forma, não existe nenhuma exigência legal condicionando o benefício da alíquota zero à utilização da nafta como insumo pelo próprio importador na sua produção.

O art. 8ºA § 2º da Lei nº 10.336/2001, não representa nenhum obstáculo à pretensão da PETROBRÁS importar com alíquota zero, pois o que esse dispositivo

legal veda é a utilização, como crédito, do valor da CIDE paga na importação por quem não seja o importador. Em outras palavras: o dispositivo só permite que a central petroquímica utilize como crédito a CIDE paga na importação, se a nafta tiver sido importada diretamente pela própria central petroquímica.

Quanto ao terceiro óbice oposto pela fiscalização, não existe amparo legal para efetuar o lançamento com base na falta de comprovação de que a nafta vendida à BRASKEN não foi aplicada na produção de outros produtos diversos da gasolina ou diesel.

Isto porque a presunção legal do art. 5º, § 5º da Lei nº 10.336/2001, já estava revogada na data da feitura do auto de infração. Não há mais como lançar com base na presunção legal.

Além da impossibilidade legal de se utilizar a presunção, está comprovado no processo que a nafta foi vendida a uma central petroquímica, com a ressalva de que só poderia ser utilizada na fabricação de outros produtos que não a gasolina e o óleo diesel. Não há como se exigir mais do que isso da PETROBRÁS.

Em sede de contrarrazões, a Procuradoria da Fazenda Nacional argumentou que a inclusão do art. 8ºA na Lei nº 10.336/2001, por meio da Lei nº 11.196/2005, teria revogado o regime da alíquota zero e instituído o regime de créditos.

A argumentação não procede porque não existe incompatibilidade entre o regime de créditos do art. 8ºA e o regime da alíquota zero do art. 5º, § 3º. Isto porque o regime de créditos deve ser aplicado quando a importação ou a comercialização da nafta correu com pagamento da CIDE, em virtude de não se saber com antecedência a destinação do produto. Nos casos em que já se sabe de antemão que a nafta será vendida a uma central petroquímica para utilização no fabrico de produtos diferentes da gasolina e do diesel, como se deu no caso concreto, a operação de importação ou de comercialização pode ser efetuada com alíquota zero com base no art. 5º, § 3º, da Lei nº 10.336/2001 e no Decreto nº 4.940/2003. Já nos casos em que ocorre o pagamento da CIDE na operação de importação ou de comercialização, e, posteriormente, essa nafta tributada com alíquota positiva venha a ter outra destinação que não o fabrico de gasolina ou diesel, aplica-se o regime de crédito do art. 8ºA da Lei nº 10.336/2001.

Reforça a inexistência de incompatibilidade entre os dois regimes, o fato de terem sido instituídos de forma concomitante pela Lei nº 10.833/2003. Não houve a superveniência alegada pelo ilustre Procurador. A Lei nº 11.196/2005, apenas alterou a redação do art. 8ºA, que havia sido incluído na Lei nº 10.336/2001 pela Lei nº 10.833/2003. Essa alteração foi feita para ampliar as hipóteses de utilização do crédito da CIDE. Na redação original o crédito só podia ser utilizado para abater o PIS e a COFINS. Na nova redação a compensação passou a contemplar qualquer tributo administrado pela Receita Federal.

Por fim, a alegação da Procuradoria da Fazenda Nacional não pode ser acolhida porque implica considerar ilegal o Decreto nº 4.940/2003, uma vez que mesmo após o advento das Leis nº 10.833/2003 e 11.196/2005, esse decreto continua mantendo a tributação da nafta com alíquota zero, quando destinada a centrais petroquímicas para fabricação de outros produtos que não sejam a gasolina ou o diesel. Como se sabe, o art. 26A do Decreto nº 70.235/72 proíbe este colegiado de negar vigência a dispositivo legal de hierarquia igual superior a Decreto.

Desse modo, inexistindo vedação legal, regulamentar ou normativa no sentido de impedir a importação da nafta com alíquota zero pela PETROBRÁS, quando esta empresa destina- o produto à venda para a uma central petroquímica, há que se considerar improcedente a autuação.

Com esses fundamentos, voto no sentido de dar provimento ao recurso.

No caso dos autos, a autoridade fiscal para comprovar que o produto importado foi utilizado na produção de combustíveis utilizou-se de uma presunção legal já revogada à época dos fatos pela Lei nº 10.833/2003, deixando de produzir qualquer outro meio de prova para confirmar o lançamento tributário.

Por outro lado, a Recorrente juntou documentos relativos as operações, comprovando, até prova em contrário, que a destinação dado ao produto importado não foi para formulação de gasolina ou diesel, dentre os quais destacamos o contrato firmado com a Braskem (fls.127-164), onde consta que o produto importado foi alienado diretamente a uma central petroquímica com as seguintes restrições:

CLÁUSULA PRIMEIRA OBJETO

A PETROBRÁS concorda em vender e entregar, sem exclusividade, à COMPRADORA, durante o prazo estabelecido na Cláusula Oitava, e esta concorda em comprar e receber da PETROBRÁS, para uso exclusivo como matéria-prima, em sua mencionada fábrica, nafta e gasóleo, nas quantidades e qualidades discriminadas nas Cláusulas Segunda e Terceira, observadas as demais disposições do presente instrumento.

1.2 - A COMPRADORA Se compromete a não vender, ceder ou, por qualquer forma, transferir a terceiros a nafta e o gasóleo adquiridos da PETROBRÁS, limitando-se utilizá-los como matéria -prima para atender as suas próprias necessidades industriais.

Além disso, a Recorrente anotou nas notas fiscais carreadas aos autos, ressalvas quanto a destinação do produto comercializado com a empresa Braskem, a saber: "Nafta Petroquímica destinada a elaboração por central petroquímica, de produtos petroquímicos".

Neste ponto, vale transcrever a declaração de voto de fls.893, a qual relata a lisura na operação realizada pela Recorrente, a saber:

"Fls.893.

A Autorização da importação de nafta-petroquímica, materializada por meio do deferimento da Licença de Importação, pelo órgão da Administração Federal Indireta, legalmente instituído para tal, permite que no momento do despacho aduaneiro a autoridade da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) encontre respaldo para presumir que o produto será destinado exclusivamente como matéria-prima para o processo produtivo de Central de Matéria-Prima Petroquímica, conforme exigência prévia condicionante do deferimento para a autorização de importação, expressa no parágrafo único do artigo 1º, da referenciada Portaria ANP nº 32/00, já transcrito.

Note-se que, no mesmo sentido, o art. 6º da IN SRF nº 680, de 02/10/06 determina que:

Art.6º A verificação do cumprimento das condições e exigência específicas a que se refere o art. 512 do Decreto 4.543, de 26 de dezembro de 2002, inclusive daquelas que exigam inspeção da mercadoria, conforme estabelecido pelos

competentes órgãos e agências da administração pública federal, será realizada exclusivamente na fase do licenciamento da importação.

Observe-se que as disposições do art.512, do Decreto nº 4.543/02, referidas no art. 6º da IN acima citado, encontram-se atualmente exaradas nos mesmos termos, do Decreto nº 6.759/09, que revogou aquele:

Art.572. Quando se tratar de mercadoria sujeita a controle especial, a depósito ou a pagamento de qualquer ônus financeiro ou cambial, o desembaraço aduaneiro dependerá do prévio cumprimento dessas exigências)(Decreto-Lei nº 37, de 1966, arts. 47 e 48, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 2º)

(...)

Nada obstante ao exposto, é necessário que se registre o fato de que a empresa parece afirmar na sua defesa que a mercadoria importada já tinha destino certo, como exemplificadamente, pode se observar no trecho abaixo:

No presente caso, após a importação, o produto foi devidamente destinado a uma central petroquímica, com quem a Autuada possui contrato - tanto que emite suas notas de venda com essa ressalva - especificando a destinação a ser dada ao produto, aperfeiçoando-se a condição resolutive em relação à PETROBRÁS, sem que se possa dela exigir o recolhimento do tributo objeto da autuação"

Desta forma, no ato do lançamento tributário, a autoridade fiscal deveria ter produzido provas robustas para comprovar que a destinação dada ao produto importado pela Recorrente foi diverso daquele declarado, afastando, assim, o benefício da alíquota zero prevista no Decreto 4.940/2003.

Com efeito, o lançamento tributário é ato administrativo que constitui o direito subjetivo do Fisco de exigir o crédito tributário e, assim, é seu o ônus de produzir provas robustas para respaldar o lançamento fiscal. O artigo 332, do Código do Processo Civil, aplicado subsidiariamente no processo administrativo, prevê, de forma lógica, que o ônus da prova incumbe (i) ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; e (ii) o réu, quanto a existência de fato impeditivo, modificativo, ou extintivo do direito do autor.

No presente caso, a autoridade fiscal não comprovou de forma contundente o fato constitutivo do seu direito.

Oportuno destacar, que a empresa Braskem, na qualidade de importadora direta, também sofreu autuações por parte da fiscalização relativo a destinação dado ao produto "*Nafta Petroquímica*", código NCM 2710.11.41, sendo que naqueles casos restou comprovado por meio de perícia que o produto não era destinado à produção de gasolina, mantendo-se o benefício previsto no Decreto nº 4.940/2003 (alíquota zero), senão vejamos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO DE INTERVENÇÃO NO DOMÍNIO ECONÔMICO CIDE

Data do fato gerador: 01/12/2008

NAFTA UTILIZADA POR CENTRAL PETROQUÍMICA. DESTINAÇÃO CARACTERIZADA. FORMULAÇÃO RESIDUAL DE GASOLINA

Restando comprovado nos autos que a nafta importada não se destinava à produção de gasolina, mas sim à produção de petroquímicos básicos, ficando caracterizada a formulação residual de gasolina como subproduto necessário ao processo produtivo, não há porque excluir a nafta petroquímica importada do benefício da tributação à alíquota zero, previsto no §3º do art. 5º da Lei nº 10.336/2001, regulamentado pelo Decreto nº. 4.940/2003. Recurso de ofício negado. (3ª Seção - 2ª Câmara - 2ª Turma Ordinária - Processo 11613.000276/2008-61 - Acórdão 3202-000.613 - Sessão 29.11.2012)²

Assim, diante dos fatos e provas presentes nos autos, mostra-se incorreta a incidência da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico sobre os produtos importados pela Recorrente e comercializados com a empresa Braskem, devendo ser cancelado o lançamento fiscal neste ponto.

A exigência do PIS/COFINS-Importação

Neste ponto, o cerne da questão diz respeito a não inclusão na base de cálculo do PIS-importação e da COFINS-importação dos custos de seguro e transporte, bem como de gastos relativos a carga, descarga e manuseio da mercadoria importada até o porto de destino.

Segundo consta do Auto de Infração:

(...)

a interessada deveria ter inserido as despesas aduaneiras na base de cálculo dos tributos, com base no art. 77, inciso II, Dec. nº 4.543/02 - Regulamento Aduaneiro em vigor, cuja base é o artigo 8º, §§ 1 e 2 do Acordo de Valoração Aduaneira que integra o GATT, promulgado pelo Decreto nº 1355, de 1994. A IN SRF 327/2003 também expressa em seu art.4º parag. 3º que os custos de descarga e manuseio devem ser incluídos no valor aduaneiro. "INDEPENDENTEMENTE DA RESPONSABILIDADE PELO ÔNUS FINANCEIRO E DA DENOMINAÇÃO ADOTADA".

*Essas despesas não foram inseridas, apesar de incorridas de fato. Ao armador cabe a movimentação ocorrida a borda ou referida ao próprio navio, como manuseio de mangueiras, registros etc. **As despesas referentes à infraestrutura terrestre disponibilizada pelo porto da TRANSPETRO, necessária à atração e o deslocamento dos produtos até os tanques, não estão contempladas no contrato com o armador.** As tarifas referentes a esses serviços constam no site da TRANSPETRO, e já vem sendo incluídas pela importadora nas Declarações de Importação mais recentes, no valor de R\$ 2,30/m3. Em vista disso, foi acrescido ao presente auto de infração, além dos valores da CIDE na importação, os valores de PIS e COFINS sobre as despesas de desestiva e capatazia. As quantidades consideradas, foram as arqueadas, conforme laudo anexos, e relacionados em metros cúbidos."*

O regulamento aduaneiro (decreto 6.759/2009, que revogou o Decreto 4.543/2002, manteve a mesma redação do artigo 77) dispõe:

*Art. 77. **Integram o valor aduaneiro**, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2,*

²No mesmo sentido: Acórdão 3302-000612; 3202-000611; 3202.000610; 3202-000.607.

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; e

III o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

Já o artigo 8º do Acordo de Valoração Aduaneira atribui a cada Membro a competência para incluir ou não as despesas previstas no regulamento, conforme se verifica abaixo:

Art. 8º.

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 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.

c) o custo do seguro (...)"

Tanto o Acordo de Valoração Aduaneira quanto o Decreto 6.759/2009 indicam um limite físico claro e inequívoco contido na expressão "*até o porto ou local de importação*". Tal expressão deixa claro a intenção do legislador de não incluir na base de cálculo do PIS/COFINS-importação despesas realizadas após a chegada no porto ou no local de importação.

No mesmo sentido, o Ato Declaratório Coana nº 003/2000 estabelece que:

Dispõe sobre a inclusão no valor aduaneiro dos gastos relativos à descarga e ao manuseio de mercadorias importadas, associados ao transporte internacional

A COORDENADORA-GERAL DO SISTEMA ADUANEIRO, no uso das atribuições que lhe são conferidas pelo art. 65 da Portaria MF n.º 227, de 3 de setembro de 1995, e tendo em vista o disposto no art. 2º do Decreto n.º 92.930, de 16 de julho de 1986, no inciso I I do art. 17 do Decreto n.º 2.498, de 13 de fevereiro de 1998 e no inciso I I do art. 2º da Instrução Normativa S R F n.º 16, de 16 de fevereiro de 1998, declara:

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.

Portanto, não resta dúvida que as normas anteriormente citadas definem que todos os custos de seguro e transporte, bem como de gastos relativos a carga, descarga e manuseio da mercadoria importada auferidas até o porto ou local de importação devem ser considerados no valor aduaneiro para o fim de compor a base de cálculo do PIS/COFINS-importação.

Feitas estas considerações, cumpre analisar a operação sob análise que ensejou a cobrança do PIS/COFINS-Importação.

No presente caso, entendo que não se pode considerar que a mercadoria tenha chegado até porto antes de ser desembarcada, posto que mesmo considerando que a embarcação atraque no porto, a carga somente poderá ser considerada descarregada quando alcança o solo, no presente caso o tanque de armanejamento.

Ora, enquanto o navio encontra-se parado no píer, as cargas ainda não cumpriram as formalidades de nacionalização, sendo o transporte do produto realizado entre o navio até o tanque mera complementação do transporte internacional. Assim, todos os gastos referentes aos descarregamento e manuseio, considerando os de movimentação da mercadoria até os tanques, integram o valor aduaneiro.

A foto (abaixo) extraída do site "google", colacionada de forma ilustrativa, demonstra como é feita a operação de manuseio dos produtos importados pela Recorrente.



Como se vê, o navio que atraca no Terminal Marítimo Almirante Alvos Câmara (TEMATRE) fica distante dos reservatórios, sendo que para a mercadoria chegar ao solo, esta depende do bombeamento, manuseio e todas as operações relativa à descarga naquele ponto. Trata-se, assim, de etapa anterior a chegada da mercadoria ao porto alfandegado.

Tanto se trata de etapa anterior, que a própria Recorrente, em sede recursal, afirma, sem contudo provar, que os custos referentes ao serviço de deslocamento do produto do navio até os tanques de armazenamento, já estavam incluídos no valor aduaneiro quando do pagamento do frete, senão vejamos:

"Ora, os termos em que foi contratada a operação de importação, conforme faz prova os documentos acostados, atestam, que o valor do frete já inclui os gastos de descarga do produto importado, razão pela qual não podem ser (re)incluídos no valor aduaneiro. Já fazem parte, pois, do preço da mercadoria importada."

Note-se neste ponto, que a Recorrente é totalmente contraditória, posto que ao mesmo tempo que assume que tais custos já foram incluídos no valor aduaneiro, pede sua exclusão por total ausência de amparo legal:

*"destaca-se que a atividade de carga e descarga no pátio do estabelecimento ou em estrutura portuária não se caracteriza como transporte de mercadoria, mas atividade que normalmente acompanha o transporte, não havendo que ser destacada como elemento jurídico-tributário conformador do aspecto quantitativo referenciado à base de cálculo do tributo em comento, em razão do que se conclui no sentido da **impossibilidade de inclusão dos custos de seguro e transporte, bem como dos gastos relativos as carga, descarga ou manuseio, associados ao transporte na composição do valor aduaneiro, pois viola aos princípios da legalidade estrita.**"*

Deste modo, dúvida não resta que os custos referentes ao serviço de deslocamento do produto do navio até os tanques de armazenamento não estão atrelados aos serviços realizados após a chegada da mercadoria importada no porto alfandegado.

Por outro lado, referidos custos deixaram de compor o valor aduaneiro custos quando restarem preenchidos os requisitos previstos no artigo 79, do Decreto 6.759/2009, a saber:

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):

I - os encargos relativos à construção, à instalação, à montagem, à manutenção ou à assistência técnica, relacionados com a mercadoria importada, executados após a importação; e

II - os custos de transporte e seguro, bem como os gastos associados ao transporte, incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos no inciso I do art. 77.

Todavia, não é caso de aplicação da referida norma. A uma porque não houve destaque dos custos relativos ao transporte; e a duas porque os custos de seguro e transporte, bem como de gastos relativos a carga, descarga e manuseio da mercadoria importada (do navio até o tanque) não estão incluídos no contrato de afretamento firmado entre as partes fls. 383-813 (armador e Recorrente) como mencionado pela Recorrente, o que, por consequência lógica, não foram incluídos na base de cálculo das contribuições.

Por esse motivos, entendo que os custos referentes ao serviço de deslocamento do produto do navio até os tanques de armazenamento, cobrados pela Transpetro, por se tratar de etapa anterior a chegada da mercadoria no porto alfandegado, devem integrar a base de cálculo do PIS/COFINS-Importação.

Quanto ao fato das operações terem sido realizada no Terminal Portuário de Uso Privativo Misto- o que segundo a Recorrente possui um conceito diferente de "porto", "aeroporto" ou "ponto de fronteira"-, não é capaz de afastar a aplicação dos dispositivos anteriormente citados, tampouco de caracterizar ofensa aos princípios da legalidade e o da tipicidade fechada.

Isto porque, como bem salientado pela julgadora de piso Marli Gomes Barbosa é "...irrelevante, para efeitos tributários, por quem a área é administrada ou em que

modalidade se processe a exploração dessa área, se na modalidade de uso privativo ou de uso público."

Ora, o simples fato do terminal ser explorado por pessoa jurídica de direito privado não é suficiente para considerar que tais instalações não se enquadrariam no conceito de porto ou que não teriam a mesma finalidade de uma instalação administrada por um ente público, posto que o conceito de porto para os fins tributários, abrange portos organizados e outras instalações portuárias. É o que se extrai do artigo 2º, da Lei nº 12.815/2013:

Art. 2º Para os fins desta Lei, consideram-se:

I - porto organizado: bem público construído e aparelhado para atender a necessidades de navegação, de movimentação de passageiros ou de movimentação e armazenagem de mercadorias, e cujo tráfego e operações portuárias estejam sob jurisdição de autoridade portuária;

II - área do porto organizado: área delimitada por ato do Poder Executivo que compreende as instalações portuárias e a infraestrutura de proteção e de acesso ao porto organizado;

III - instalação portuária: instalação localizada dentro ou fora da área do porto organizado e utilizada em movimentação de passageiros, em movimentação ou armazenagem de mercadorias, destinadas ou provenientes de transporte aquaviário;

IV - terminal de uso privado: instalação portuária explorada mediante autorização e localizada fora da área do porto organizado;

V - estação de transbordo de cargas: instalação portuária explorada mediante autorização, localizada fora da área do porto organizado e utilizada exclusivamente para operação de transbordo de mercadorias em embarcações de navegação interior ou cabotagem;

VI - instalação portuária pública de pequeno porte: instalação portuária explorada mediante autorização, localizada fora do porto organizado e utilizada em movimentação de passageiros ou mercadorias em embarcações de navegação interior;

VII - instalação portuária de turismo: instalação portuária explorada mediante arrendamento ou autorização e utilizada em embarque, desembarque e trânsito de passageiros, tripulantes e bagagens, e de insumos para o provimento e abastecimento de embarcações de turismo;

VIII - (VETADO):

a) (VETADO);

b) (VETADO); e

c) (VETADO);

IX - concessão: cessão onerosa do porto organizado, com vistas à administração e à exploração de sua infraestrutura por prazo determinado;

X - delegação: transferência, mediante convênio, da administração e da exploração do porto organizado para Municípios ou Estados, ou a consórcio público, nos termos da [Lei nº 9.277, de 10 de maio de 1996](#);

XI - arrendamento: cessão onerosa de área e infraestrutura públicas localizadas dentro do porto organizado, para exploração por prazo determinado;

XII - autorização: outorga de direito à exploração de instalação portuária localizada fora da área do porto organizado e formalizada mediante contrato de adesão; e

XIII - operador portuário: pessoa jurídica pré-qualificada para exercer as atividades de movimentação de passageiros ou movimentação e armazenagem de mercadorias, destinadas ou provenientes de transporte aquaviário, dentro da área do porto organizado. (grifado)

Tanto é que o artigo 8º do Acordo de Valoração Aduaneira já citado anteriormente é claro ao mencionar que na determinação do valor aduaneiro serão considerados "os gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação."

Em resumo, o terminal portuário onde são realizadas as operações da Recorrente, para fins tributários, recebe o mesmo tratamento destinados aos portos públicos ou demais locais de importação.

Conclui-se, portanto, que não houve por parte da fiscalização desrespeito ao artigo 110, do Código Tributário Nacional, posto que esta observou corretamente os conceitos previstos nas normas que disciplinam a matéria em discussão.

Deste modo, devem ser considerados no valor aduaneiro para o fim de compor a base de cálculo do PIS/COFINS-importação, os custos de seguro e transporte, bem como de gastos relativos a carga, descarga e manuseio da mercadoria importada auferidas até o porto ou local de importação.

A cobrança da multa de ofício

Prescreve o inciso I, do artigo 44, da Lei nº 9.430/96:

"Art.44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - 75% (setenta e cinco por cento) 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;

Como se vê, a imposição da multa de ofício destina a punir o infrator que (i) não recolher o imposto ou contribuição; (ii) não entregar a declaração; e (iii) entregar declaração inexata.

No presente caso, a Recorrente foi autuada pela ausência de pagamento da CIDE, do PIS e da COFINS incidentes sobre a importação por ela realizada Recorrente em 26/02/2009, 26/02/2009, 19/02/2009 e 20/03/2009, por meio das DI's nºs 09/0235515-0 09/0235362-9, 09/0220248-5 e 09/0352854-6, justificando a cobrança da multa de 75% (setenta e cinco por cento) tipificada no inciso I, do artigo 44, da Lei 9.430/96.

Entretanto, uma vez que a exigência da CIDE foi afastada, a multa de 75% (setenta e cinco por cento) deverá ser mantida somente sobre os valores cobrados a título de PIS/COFINS importação.

Pelo exposto, voto por dar parcial provimento ao Recurso Voluntário para afastar a incidência da CIDE na importação de nafta petroquímica.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Walker Araujo - Relator

CÓPIA