



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

**Processo n°** 11762.720026/2014-86  
**Recurso n°** 01 De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** **3401-005.998 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**  
**Sessão de** 27 de março de 2019  
**Matéria** VALORAÇÃO ADUANEIRA - AUTO DE INFRAÇÃO  
**Recorrentes** CSN CIMENTOS S/A  
FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Período de apuração: 04/03/2010 a 14/02/2013

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. IPI-IMPORTAÇÃO. PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. DESPESAS COM CARGA, DESCARGA E MANUSEIO. CAPATAZIA. CONTEÚDO DA EXPRESSÃO "ATÉ O PORTO OU LOCAL DE IMPORTAÇÃO".

O Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT) estabelece, em seu Artigo 8, parágrafo 2, que os membros poderão prever a inclusão ou exclusão, no valor aduaneiro, no todo ou em parte, dos gastos relativos à carga, descarga e manuseio associados ao transporte das mercadorias importadas "até o porto ou local de importação". No MERCOSUL (Decisão CMC n. 13/2007, Artigo 5), e no Brasil (Regulamento Aduaneiro, artigo 77, II), tais gastos foram incluídos no valor aduaneiro.

A expressão "até o porto ou local de importação" inclui as despesas com descarga no país importador, necessárias para que a mercadoria efetivamente saia da embarcação e chegue ao porto. A chegada da mercadoria ao porto não se confunde com a chegada da embarcação ao porto.

PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. RE 559.607/SC-RG.

Devem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação as parcelas referentes ao ICMS e ao valor das próprias contribuições, conforme decidiu definitivamente o pleno do STF no RE n° 559.607/SC, de reconhecida repercussão geral, decisão esta que deve ser reproduzida por este CARF, em respeito ao disposto no art. 62, § 2º de seu Regimento Interno.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, e, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário, vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco, Rodolfo Tsuboi e Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, que entendiam que, apesar de não haver descumprimento do GATT, há ausência de base legal, no Brasil, para a cobrança.

O Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco indicou a intenção de apresentar declaração de voto.

*(assinado digitalmente)*

Rosaldo Trevisan - Presidente.

*(assinado digitalmente)*

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado, Lázaro Antônio Souza Soares, Rodolfo Tsuboi (Suplente convocado), Carlos Henrique de Seixas Pantarolli, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan (Presidente).

## Relatório

1. **Trata o presente processo de auto de infração no valor de R\$6.557.606,64**, lavrado para constituição de créditos tributários objetivando a exigência das diferenças relacionadas ao Imposto de Importação, ao Imposto sobre Produtos Industrializados, à Contribuição PIS/PASEP-importação, à Contribuição COFINS-importação, aos respectivos Juros de Mora e Multas de Ofício, e à Multa de 1% do valor aduaneiro por omissão ou prestação de informações inexatas.

2. A descrição dos fatos verificados e das infrações tributárias apuradas consta no Relatório de Fiscalização (RF), às fls. 521/547, nos seguintes termos:

### ***I) DA ORIGEM DA AÇÃO FISCAL***

*A presente ação fiscal decorre do MPF supracitado, emitido em 12/11/2013 pelo Sr. Inspetor-Chefe da Receita Federal no Rio de Janeiro, para revisão do valor aduaneiro declarado nas importações realizadas entre janeiro de 2010 e outubro de 2013.*

*(...)*

### ***V) DA CONDUÇÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL E DA ANÁLISE DA RESPOSTA À INTIMAÇÃO***

*Em 16/12/2013, CSN foi cientificada do início da ação fiscal, conforme avisos de recebimento referentes às Intimações n.º 572/2013 e n.º 43/2014 (ANEXOS 2 e 3, fls. 142/147).*

(...)

*Embora tenha apresentado os extratos das DIs (ANEXOS 4 e 5, fls. 148/506), **a empresa não se manifestou acerca da inclusão dos montantes relativos aos serviços de descarga e manuseio no cálculo dos valores aduaneiros**, nem justificou sua omissão, limitando-se a organizar as DIs conforme seus extratos, alguns acompanhados das respectivas notas fiscais de prestação de serviços de descarga de cimento clinker.*

#### **V.1) ACRÉSCIMOS.**

*Constatou-se que as notas fiscais referem-se a serviços prestados por COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL - CSN, CNPJ n.º 33.042.730/0115-72, localizada no município de Itaguaí, à empresa em questão (ANEXO 4, às fls. 236, 247, 255). Sua matriz tem CNPJ 33.042.730/0001-04 (ANEXO 1, às fls. 126/131). Ou seja, é aquela filial a operar a infraestrutura representada pelo Terminal de Granéis Sólidos (ANEXO 1, às fls. 140/141):*

(...)

*Constata-se que o dispêndio ocorreu dentro do próprio grupo CSN, isto é, **a própria CSN promoveu a descarga de seus próprios bens**.*

*Ao promover a descarga de seus próprios bens, certamente o grupo CSN não faz pagamentos a terceiros. **Houve, porém, gastos para a retirada dos bens do veículo transportador**. Gasto, no sentido jurídico, é todo dispêndio financeiro realizado pela empresa. Ele pode se subdividir em:*

(...)

*O legislador não elegeu apenas o transporte executado pelo próprio importador, mas também a descarga executada por ele, conforme dispõe o art. 4º, § 3º, da IN SRF 327/2003. O dispositivo expressamente aponta o indicador: devem ser incluídos os gastos com a descarga, ou seja, **também devem ser acrescidos ao valor aduaneiro os gastos incorridos com a descarga**. Neste sentido, dispõem o AVA (em português e em inglês), o Comentário 7.1, o Regulamento Aduaneiro, a IN SRF 318/2003, a IN SRF 327/2003 e o Ato Declaratório Coana 3/2000, vistos acima.*

#### **V.2) CÁLCULO.**

*Conforme o fiscalizado não se manifestou, limitando-se a apresentar os extratos das DIs e recibos das despesas de descarga e armazenagem, os valores aduaneiros declarados em tais DIs foram recalculados, fazendo-se uso dos métodos de valoração substitutivos, de acordo com a previsão contida no Acordo de Valoração Aduaneira e indicada no Comentário 7.1.*

*Em nenhuma das vinte e oito Declarações de Importação em pauta foram informados acréscimos no campo correspondente*

(em que deveria constar o valor da carga, descarga e manuseio). **Assim, foram recalculados os valores da descarga, conforme os recibos apresentados destas despesas.** As seguintes DIs se fizeram acompanhar de recibo ou nota fiscal de pagamento de despesas de descarga e armazenagem, portanto, aplicou-se a elas o 1.º método de valoração, bastando, assim, acrescentar-lhes ao CIF, aqueles valores, rateando-se desta despesa, conforme o peso líquido de cada adição (ANEXOS 4 e 5, fls. 148/506, e PLANILHA 2, fls. 513/514): 13/0289448-1, 12/2100925-9, 12/1201612-4, 12/1201578-0, 12/1201550-0, 12/0996406-8, 12/0996405-0, 12/0941788-1, 12/00941787-3, 12/0941786-5, 11/2014896-2, 11/1425423-3, 11/1224698-5, 11/1036793-9, 11/0693599-5, 11/0432419-0, 11/0262994-6, 11/0131177-2, 10/2016019-7, 10/1679101-3, 10/1293299-2, 10/1196763-6, 10/0850964-9 e 10/0355024-1.

Para as demais DIs buscou-se aplicar o segundo, o terceiro, o quarto e o quinto métodos sucessiva e sequencialmente, mas sem sucesso. Afinal, não se pode detectar se eram mercadorias idênticas e do mesmo país exportador, tampouco atestar a similaridade exigida pelo AVA (terceiro método descartado), bem não se teve acesso a valores internos de revenda nem aos custos de produção dos bens importados (quarto e quinto métodos inviabilizados). Portanto, às DIs que não puderam ser revaloradas a partir do segundo método de valoração foi aplicado o sexto método, que se baseia na utilização de critérios razoáveis: 10/0408420-1, 10/1018793-9, 12/0024025-3 e 12/1519832-0.

#### **DI n.º 10/0408420-1**

Dentre as mercadorias amparadas pela DI n.º 10/0355024-1 – que veio instruída com nota fiscal de prestação de serviços de desconsolidação de cargas -, constam aquelas de NCM 7325.9990 (Adição 007). Uma particularidade ocorrida com esta DI foi a despesa de armazenagem incorrida nas duas semanas que antecederam o registro da DI. Tal fato não pode ser comprovado em relação à DI n.º 10/0408420-1, mas certamente ocorreu a necessidade de desconsolidação de sua carga, tanto quanto a outra. Assim, aplicando-se a esta o 6.º método, utilizou-se o valor unitário referente à DI n.º 10/0355024-1, quanto a esta operação: R\$2.913,06/3.237,00 KG = R\$0,899/KG.

#### **DI n.º 12/0024025-3**

Ainda dentre as mercadorias amparadas pela DI n.º 10/0355024-1, constam aquelas de NCM 8455.9000 (Adição 013). Observando a DI n.º 12/0024025-3, constata-se que também trouxe mercadorias de NCM 8455.9000. Como não há registros, ali, das despesas de armazenagem, **utilizou-se, para composição do valor das despesas de descarga desta DI, também aquele referente à DI n.º 10/0355024-1: R\$0,899/KG.**

#### **DI n.º 12/1519832-0**

Também a DI n.º 10/0355024-1 amparou mercadorias de NCM 8538.9090 (Adição 021), mesma classificação fiscal das mercadorias trazidas pela DI n.º 12/1519832-0. Assim, optou-se, também neste caso, utilizar o valor obtido a partir da relação despesa/massa referente à DI n.º 10/0355024-1, aplicando, a este caso, o 6.º método: R\$0,899/KG.

#### **DI n.º 10/1018793-9**

As DIs n.º 10/0850964-9 (NCM 2523.1000) e 10/1018793-9 (NCM 2523.2910) ampararam cimento proveniente da China, distanciando-se uma da outra em menos de um mês. A DI n.º 10/0850964-9 veio instruída com nota fiscal eletrônica de prestação de serviços de descarga, mas a outra não.

Sendo inviável aplicar o 2.º método, bem como os subseqüentes 3.º, 4.º e 5.º, restou aplicar à valoração o 6.º método. Assim, utilizou-se, para recompor o valor das despesas de descarga da DI n.º 10/1018793-9 o valor unitário descrito na Nfe vinculada à DI n.º 10/0850964-9: R\$ 18,74 por tonelada.

Destacavam-se, por fim, oito DIs que ampararam cimento clínquer, trazido em granel no navio FALCON TADER II, e foram registradas no período de 23/05/2012 a 02/07/2012. Relativamente a essa descarga, a empresa juntou uma única Nfe relativa à descarga de 43.050 toneladas de clínquer do referido navio, no valor total de R\$1.182.153,00, ou seja, dispêndio de R\$0,0275/KG. Constatando-se que o somatório das cinco primeiras DIs registradas (desembarço antecipado de granel) soma 43.050.000,00 KG e que as demais DIs referem-se ao ajuste do peso, após a efetiva descarga, então é de utilizar o 1.º método de valoração. Procedeu-se, assim, a ponderação do valor total daquele custo pelo peso líquido de cada DI.

#### **VI) CONCLUSÃO**

A PLANILHA 2 (fls. 513/514) indica, para cada uma das DIs, o valor de descarga imputado e o método de valoração utilizado. A partir dos valores de descarga imputados, obteve-se os novos valores CIF referentes a cada uma das Adições. Assim, chegou-se aos valores lançados no presente auto de infração, relativamente ao imposto de importação, ao IPI, ao PIS/PASEP-Importação e à COFINS-Importação complementares (PIS e COFINS, vide PLANILHA 3, fls. 515/520), acrescidos da multa de ofício de 75% (Lei 9.430/1996, art. 44, I) e juros de mora SELIC.

Adicionalmente, foi lançada a multa de 1% sobre o valor aduaneiro, prevista no artigo 711, III, do Regulamento Aduaneiro:

3. O contribuinte, irresignado, apresentou Impugnação às fls. 556/585, nos seguintes termos:

#### **III — DO DIREITO**

### **3.1 DA IMPOSSIBILIDADE DE CONSIDERAÇÃO DAS "DESPESAS" COM CAPATAZIA NO VALOR ADUANEIRO DAS MERCADORIAS RECEPCIONADAS PELO PORTO DE ITAGUAÍ**

(...)

*O grupo econômico que a Impugnante pertence também é arrendatária do Porto de Itaguaí 4 por meio da empresa COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL — CSN, CNPJ Nº 03.042.730/0115-72, operando cargas de diversas companhias de navegação, prestando serviços de disponibilização de berços de atracação, recebimento, armazenagem, conferência, estufagem, movimentação, embarque e desembarque de carga, veículos e outras cargas (Doc. 05).*

**No caso discute-se a inclusão no valor aduaneiro das despesas com serviços de descarga e manuseio dos produtos importados pela Impugnante.**

*No entanto, conforme antes destacado, os serviços de capatazia mencionados pela fiscalização são serviços que foram prestados pela COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL — CSN, CNPJ Nº 03.042.730/0115-72 em seu Terminal Portuário (Porto de Itaguaí — TECON / TECAR) e tratando-se de empresa pertencente ao mesmo grupo econômico a Impugnante não teve, efetivamente, "despesas" com contratação de serviços de capatazia tal como se fossem contratados com terceiros.*

*Ora, por se tratar do mesmo grupo econômico as "despesas" com os serviços fazem parte, globalmente, dos custos operacionais da Impugnante, de modo que não representam acréscimo na transação comercial para fins de valoração aduaneira.*

*Portanto, os valores a título de "despesas" com capatazia relacionados às DIs para as quais a Impugnante "tomou" serviços da COMPANHIA SIDERÚRGICA NACIONAL — CSN, CNPJ Nº 03.042.730/0115-72, não podem ser incluídas no valor aduaneiro para se exigir os tributos objeto do lançamento.*

*Ressalta-se que para as DI's 10/0355024-1, 10/0408420-1, 11/1425423-3, 12/0024025-3 e 12/1519832-0 a entrada das mercadorias se deu por meio da Alfândega localizada no Porto do Rio de Janeiro. Todavia, também não cabe a inclusão das despesas com capatazia para essas importações procedidas pela Impugnante via Terminal que não se encontra sobre o seu domínio, pois não são despesas compreendidas no conceito de valor aduaneiro.*

*Por fim, a autoridade fiscal utilizou do "sexto método" do AVA (critério da razoabilidade) para efetuar a valoração aduaneira das mercadorias abrangidas por meio das DIs supracitadas. Para as DI 10/0408420-1, 12/0024025-3 e 12/1519832-0 a autoridade fiscal decidiu efetuar o cálculo das despesas de armazenagem/desconsolidação da carga com base na DI*

10/0355024-1, por meio da relação entre operação/quantidade de mercadorias. Já para o caso da DI 10/1018793-9 o agente fiscal utilizou a DI 10/0850964-9 e valor unitário descrito na Nfe vinculada para recompor o valor das despesas de descarga.

No entanto, mais uma vez, não cabe a inclusão das despesas com capatazia para essas importações procedidas pela Impugnante, pois não integram o conceito de valor aduaneiro, conforme será visto a seguir.

Dessa forma, requer a esta Delegacia de Julgamento o provimento da presente Impugnação para o fim e efeito de se cancelar a presente autuação.

### **3.2 DO CONCEITO DE VALOR ADUANEIRO E DA NÃO INCLUSÃO DAS "DESPESAS" COM CAPATAZIA INCORRIDAS APÓS A CHEGADA AO PORTO DE DESCARGA**

Ainda que não ocorresse a situação fática anteriormente descrita, argumento este que, de forma isolada, já é capaz de afastar a exigência veiculada nesta autuação fiscal, há de ser considerado que ainda que a despesa fosse de terceiros, também não seria possível tal inclusão, isto porque o conceito de valor aduaneiro não inclui as despesas ou os custos incorridos com capatazia após a chegada ao porto, como a seguir demonstrado.

De acordo com o Decreto 92.930/1986, que promulgou o Acordo sobre Implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio — GATT 1994, e Decreto 2.498/1998, que dispõe sobre a sua aplicação, ficaram estabelecidas as normas e procedimentos para o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada, e foram elencadas as partes que compõe o conceito de valor aduaneiro. Confira-se:

(...)

**Comumente o valor aduaneiro é aceito** como o valor da transação comercial, ou seja, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, **acrescido do custo da carga, manuseio, descarga, transporte e seguro até o porto de destino.**

(...)

Todavia, adotando uma interpretação ampliativa das normas acima com base na Instrução Normativa SRF nº 327/03, **a Receita Federal passou a considerar que os gastos com os serviços de movimentação e manuseio de mercadorias prestados nos portos brasileiros deveriam ser considerados para fins de mensuração do valor aduaneiro.** E esse foi o entendimento aplicado pela autoridade fiscal para a lavratura do presente Auto de Infração. Nesse sentido, a redação do artigo 40, §3º, da IN SRF 327/03. In verbis:

(...)

*No entanto, não cabe a aplicação da Instrução Normativa acima mencionada, pois, evidentemente, extrapolou os limites impostos pelo GATT para se mensurar o valor aduaneiro na importação de mercadorias.*

*O artigo VIII, item 2, alíneas "a" e "b", da Parte II do GATT, incorporado pelo artigo 77 do Regulamento Aduaneiro prevê que as despesas com movimentação de cargas a serem consideradas pelo importador na composição do valor aduaneiro são apenas aquelas incorridas no porto de origem e, eventualmente, durante o transporte da mercadoria (transbordo, arrumação, remanejamento, etc.). In verbis:*

*(...)*

*Com efeito, estão excluídos os eventuais gastos incorridos entre a chegada da mercadoria no porto brasileiro (atraque da embarcação no porto de destino) e o seu desembarque aduaneiro.*

*Se houve por parte do legislador brasileiro o equívoco de tradução, como quis demonstrar o agente fiscal, esta questão não pode alterar a interpretação, uma vez que o que vale é o que está disposto no texto aprovado no Brasil e constante do Regulamento Aduaneiro, não podendo a RFB, por meio de uma instrução normativa, ampliar o conceito.*

*(...)*

### **3.3 DA INSUBSISTÊNCIA DA APLICAÇÃO DA MULTA REGULAMENTAR DE 1% SOBRE O VALOR ADUANEIRO**

*Outro ponto que deve ser explorado em sede de Impugnação concerne à aplicação da multa regulamentar de 1% sobre o valor aduaneiro das mercadorias importadas, recomposto pela autoridade fiscal com base no entendimento de que a Impugnante deveria ter incluído na base de cálculo as "despesas" com capatazia.*

*(...)*

*Primeiramente, necessário apontar que o Auto de Infração lavrado pela autoridade fiscal dificulta o exercício do direito de defesa da Impugnante com relação à multa regulamentar isolada, pois não trouxe com exatidão qual o dispositivo legal supostamente infringido.*

*(...)*

*Por sua vez, no Relatório Fiscal que orientou a lavratura da autuação, constou o seguinte:*

*Adicionalmente, foi lançada a multa de 1% sobre o valor aduaneiro, prevista no artigo 711, III, do Regulamento Aduaneiro:*

*(...)*

*Por primeiro, a Impugnante não prestou declaração inexata em suas Declarações de Importação, conforme antes aduzido, **pois incabível a consideração das "despesas" da capatazia no valor aduaneiro**, seja porque os custos operacionais não representam valor a ser agregado no valor da transação comercial da Impugnante, seja porque as "despesas" ocorreram após o desembarque das mercadorias, tendo a IN SRF nº 327/03 extrapolado os limites impostos pelo GATT para a valoração aduaneira.*

*Em segunda análise, é de se afastar a configuração de qualquer das deficiências de informação dispostas pelo §2º do artigo 69 da Lei nº 10.833/03 necessários para atribuir a suposta prática infracional à Impugnante. Todos os requisitos arrolados pela norma acima foram exaustivamente atendidos pelas Declarações de Importação transmitidas pela Impugnante ao Fisco, houve a indicação das pessoas envolvidas na operação de importação; a destinação e descrição completa das mercadorias importadas; o país de origem e o porto de embarque/desembarque, o que indica a inexistência de tipicidade na conduta infracional atribuída à Impugnante por parte da autoridade fiscal.*

(...)

### **3.4 DO ERRO NA BASE DE CÁLCULO: EXCLUSÃO DO ICMS E DAS PRÓPRIAS CONTRIBUIÇÕES**

*A Medida Provisória nº 164/04, convertida na Lei nº 10.865/2004, modificou a dimensão de entendimento da expressão valor aduaneiro tornando inconstitucional a compreensão da base de cálculo do PIS importação e COFINS importação.*

*Com o advento da referida Lei, acrescentou-se o valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação — ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e o valor das próprias contribuições à base de cálculo do PIS e da COFINS importação, estabelecendo-se, assim, um novo conceito de valor aduaneiro, diferente do internacionalmente cunhado, qual seja, o valor da transação comercial.*

*Todavia, essa disposição estava em desacordo com o estabelecido no Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras — GATT de 1994 e Regulamento Aduaneiro.*

*Com efeito, em 20.03.2013, no RE 559937 / RS, Relatora Min. ELLEN GRACIE, o Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional a expressão "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação — ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições", constante do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004, pois ultrapassou os limites do conceito de 'valor aduaneiro' tal como*

*disciplinado no Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras — GATT de 1994 e Regulamento Aduaneiro. In verbis:*

(...)

*Diante disso, a Receita Federal do Brasil editou a Instrução Normativa RFB nº 1.401, de 9 de outubro de 2013, revogando a Instrução Normativa SRF nº 572, de 22 de novembro de 2005, para excluir da base de cálculo das contribuições ao PIS e COFINS-importação o valor do ICMS e das próprias contribuições ("cálculo por dentro").*

*Ocorre que quando do presente lançamento, realizado em 24/03/2014, a autoridade lançadora não observou a base de cálculo correta do PIS e COFINS-importação, nos termos da decisão do STF e IN RFB nº 1.401/2013, o que resultou numa exigência a maior que o devido a título das contribuições sociais e reflexos nos consectários legais de multa e juros.*

4. **A 11ª Turma da DRJ-São Paulo (DRJ-SPO) proferiu a Resolução nº 16-00.554 na Sessão datada de 12/03/2015,** às fls. 635/638, determinando o retorno do processo à unidade de origem para elaboração de planilha contendo novos cálculos para a apuração do crédito tributário, desta feita levando em conta que o STF, na sessão de 20/03/2013, nos autos do RE nº 559.937, relatoria do ministro Dias Toffoli, decretou a inconstitucionalidade do art. 7º, I, Lei 10.865/2004, na parte em que acrescenta o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das contribuições do PIS e da COFINS.

5. Acerca da matéria, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional encaminhou à RFB, nos termos da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1/2014, informações por intermédio da *NOTA/PGFN/CASTF/Nº 1.254/2014* dando conta de que o tema em comento restou definitivamente solucionado pelo STF, nos termos que seguem:

1. (...)

*2. A Fazenda Nacional opôs embargos declaratórios requerendo a modulação temporal dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade. Essa pretensão foi rejeitada no julgamento plenário na sessão de 17.9.2014.*

6. **A 21ª Turma da DRJ-São Paulo (DRJ-SPO), posteriormente, exarou o Acórdão nº 16-75.062 na Sessão datada de 24/11/2016,** às fls. 760/769, assim ementado e acordado:

*BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. AJUSTES. SERVIÇOS DE TRANSPORTE, DESCARGA, CAPATAZIA.*

*Na composição do valor aduaneiro - base de cálculo dos tributos exigidos na importação de mercadorias - devem ser incluídas as despesas relacionadas à descarga, ao manuseio e ao transporte, ocorridas em território nacional e em momento anterior ao do desembaraço das mercadorias respectivas, independentemente da assunção do ônus financeiro respectivo.*

*Impugnação Procedente em Parte*

*Crédito Tributário Mantido em Parte**Acórdão*

*Acordam os membros da 21ª Turma de Julgamento, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte a impugnação, no sentido de manter os valores exigidos relacionados ao II e ao IPI, exonerar a multa lançada no valor de R\$ 915.100,14, exonerar o valor total lançado relacionado ao PIS, e dos respectivos juros de mora e da multa de ofício, e, em relação à COFINS, do valor lançado, exonerar o valor correspondente a R\$ 1.407.152,25, e manter, conseqüentemente, o valor de R\$ 15.826,18, juntamente com a multa de ofício e os juros devidos proporcionalmente.*

7. Tendo sido cientificado do Acórdão da DRJ-SPO em 30/01/2017, conforme "Termo de Ciência por Abertura de Mensagem", à fl. 783, **o contribuinte apresentou Recurso Voluntário e Contrarrazões ao Recurso de Ofício** às fls. 786/831, em 16/02/2017 (conforme documento à fl. 878), nos seguintes termos:

**3 – DO DIREITO****3.1 – Preliminarmente**

*A Recorrente em sua Impugnação contestou o lançamento do Agente Fiscal esclarecendo que os valores de “despesas” relativos aos produtos que a Recorrente importou correspondem aos gastos com o pagamento dos seus funcionários que atuam no Terminal de descarga, conforme trechos da Impugnação destacados abaixo:*

*(...)*

*Ou seja, os gastos da Recorrente são custos operacionais com remuneração e não despesas com a contratação de serviços de terceiros.*

*(...)*

*Todavia, a DRJ em seu Acórdão, além de ignorar as informações descritas na Impugnação, não se manifestou sobre os documentos juntados nos autos pela Recorrente, que comprovam se tratar de despesas operacionais.*

*Com efeito, numa breve leitura do Acórdão recorrido é possível verificar que a DRJ se limita a rebater os argumentos da Recorrente acerca da interpretação sobre a legislação aduaneira quanto à incidência da despesa de capatazia no porto de destino. Não há na decisão qualquer argumentação da DRJ sobre a natureza do serviço realizado no porto muito menos sobre os documentos citados.*

*Ocorre que, o silêncio e a inércia da DRJ nesse ponto causam severos prejuízos à Recorrente na medida em que não se sabe os motivos que levaram a DRJ a ignorar os argumentos e documentos apresentados pela Recorrente sobre o assunto.*

(...)

*Dessa maneira, a decisão da DRJ apresenta vício que enseja a nulidade por preterir o direito de defesa assegurado ao contribuinte, conforme determina o artigo 59 do Decreto 70.235/1992:*

(...)

### **3.4 – Da Determinação do Valor Aduaneiro**

*Conforme disposto na Impugnação, o método utilizado nas importações objeto do presente auto de infração para determinação do Valor Aduaneiro foi o primeiro: valor de transação (art. 19), que compreende a inclusão dos valores de frete e seguro internacionais, e outros possíveis ajustes do artigo 89 do AVA, considerando que a alíquota aplicada à mercadoria é ad valorem (art. 29 do Decreto Lei 37/66 e art. 75 do Regulamento Aduaneiro).*

(...)

*Com efeito, os elementos previstos no artigo 8º do AVA são taxativos e determinam somente a inclusão de despesas de carregamento, manuseio e descarregamento, bem como de transporte internacional até o porto ou local de importação, então não há que se interpretar a inclusão de outras despesas, como a de capatazia do destino, que ocorre exatamente após a chegada da mercadoria no território aduaneiro, ou seja, após a importação!*

(...)

### **3.5 – Dos custos operacionais da Recorrente no Porto de Itaguai**

(...)

*Como esclarecido na Impugnação, os serviços de capatazia realizados no Porto de Itaguai sobre os processos de importação da Recorrente foram realizados por empresa pertencente ao mesmo grupo econômico.*

*Por se tratar do mesmo grupo econômico as “despesas” com os serviços fazem parte, globalmente, dos custos operacionais da Recorrente, de modo que não representam acréscimo na transação comercial para fins de valoração aduaneira.*

(...)

*No entanto, tendo em vista que a DRJ ignorou os argumentos apresentados pela Recorrente em sua Impugnação, não resta alternativa à Recorrente senão apresentá-los novamente em sede de Recurso Voluntário.*

*Dessa forma, requer a este E. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais o provimento do presente Recurso Voluntário*

*para reformar o v. Acórdão recorrido neste ponto a fim de reconhecer que as despesas representam custos operacionais da Recorrente e que não representam acréscimo na transação comercial para fins de valoração aduaneira.*

### **3.6 – Da impossibilidade de consideração das “despesas” com capatazia no valor aduaneiro das mercadorias recepcionadas pelo Porto de Itaguaí**

(...)

*De fato, a capatazia de destino (descarregamento, carregamento e manuseio nas instalações do Porto de Itaguaí – TECON/TECAR) ocorre após o fato gerador da importação, ou seja, após a entrada da mercadoria no território aduaneiro já com o valor aduaneiro definido.*

*No entanto, o fato gerador da importação não se confunde com o procedimento de despacho de importação, pois que um diz respeito ao fato considerado para incidência e quantificação do tributo e o outro é apenas um registro para formalização do procedimento e exigência de créditos tributários (artigos 72 e 73 do Regulamento Aduaneiro). Logo, independentemente de onde a mercadoria for desembarçada, o fato gerador da importação e do valor aduaneiro é a entrada da mercadoria no território nacional.*

*Assim, o controle do valor aduaneiro previsto nos artigos citados do Regulamento Aduaneiro, não visa a realizar ajustes, mas apenas apurar se os valores previstos no AVA foram observados pelo importador.*

*Portanto, o entendimento da DRJ de que o ajuste do valor aduaneiro pode ocorrer durante o despacho aduaneiro está equivocado, pois o procedimento, que ocorre no porto, se inicia após a entrada/importação da mercadoria no território nacional já com valor aduaneiro definido com as despesas incorridas até a chegada no porto de destino, conforme determina o Acordo de Valoração Aduaneira do GATT, cuja relevância será demonstrada no tópico a seguir.*

### **3.7 – Da contradição entre a IN SRF 327/2003 e o AVA**

(...)

*Conforme disposto anteriormente o artigo VIII, item 2, alíneas “a” e “b”, da Parte II do GATT permite que cada país possa incluir ou excluir, livremente, do valor aduaneiro, os gastos com movimentação e manuseio de carga incorridos até a chegada da mercadoria no porto do importador. In verbis:*

(...)

*Nos termos do artigo 77 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009), o Brasil optou pela inclusão dos referidos gastos para fins de determinação do valor aduaneiro:*

(...)

*Todavia, adotando uma interpretação ampliativa das normas acima, com base na Instrução Normativa SRF nº 327/03, a Receita Federal passou a considerar que os gastos com os serviços de movimentação e manuseio de mercadorias prestados nos portos brasileiros deveriam ser considerados para fins de mensuração do valor aduaneiro. E esse foi o entendimento aplicado pela autoridade fiscal para a lavratura do presente Auto de Infração e também adotado pela DRJ no v. Acórdão recorrido. Nesse sentido, a redação do artigo 40, §3º, da IN SRF 327/03. In verbis:*

(...)

*No entanto, não cabe a aplicação da Instrução Normativa acima mencionada, pois, evidentemente, extrapolou os limites impostos pelo Regulamento Aduaneiro para se mensurar o valor aduaneiro na importação de mercadorias.<sup>6</sup>*

*Veja-se que o artigo VIII, item 2, alíneas “a” e “b”, da Parte II do GATT, incorporado pelo artigo 77 do Regulamento Aduaneiro prevê que as despesas com movimentação de cargas a serem consideradas pelo importador na composição do valor aduaneiro são apenas aquelas incorridas no porto de origem e, eventualmente, durante o transporte da mercadoria (transbordo, arrumação, remanejamento, etc.). In verbis:*

(...)

*Diante do exposto, observa-se a legislação infralegal utilizada pela RFB como fundamento para majorar a base de cálculo do valor aduaneiro (imposto de importação) contraria as disposições do AVA que autorizam a inclusão de despesas no valor aduaneiro incorridas até o porto de destino.*

### **3.8 - Da interpretação obrigatória exigida pelo Acordo de Valoração Aduaneira e a Importância dos Comentários emitidos pelo Comitê de Valoração Aduaneira**

(...)

*Voltando ao caso em tela, visto que a DRJ fundamentou sua decisão no artigo 77, II, do RA, que concedeu interpretação extensiva ao dispositivo “até o porto” como “no porto”, faz-se necessários tecer alguns comentários, a fim de comprovar que tais despesas não podem ser inseridas no valor aduaneiro. Conforme descrito o principal ponto de discussão se concentra quanto a extensão/interpretação da expressão “até o porto” que se encontra disposta no artigo 77, inciso II do RA. Para facilitar a compreensão a Recorrente elaborou a ilustração abaixo, que representa o modelo de operação objeto do Auto de Infração:*

(...)

*Nota-se, que a distinção entre as despesas que ocorrem “até o porto” das despesas que ocorrem “no porto” como é o caso da capatazia no destino.*

*Primeiramente importante ressaltar que o artigo 79, inciso II do RA e o artigo 5º, inciso I, da própria IN SRF nº 327/03, são efetivamente os artigos que se enquadram na situação fática quanto a EXCLUSÃO DA DESPESA.*

*Segue a redação:*

*(...)*

*Para compreender e interpretar a amplitude e o alcance da locução “ATÉ” primeiramente é necessário compreender quais são “gastos associados ao transporte incorridos no território aduaneiro”.*

*E para saber quais são o julgador deve se socorrer, obrigatoriamente, ao “Comentário 9.1”, emitido pelo Comitê de Valoração Aduaneira, que esclareceu o seguinte:*

*(...)*

*Neste sentido, o item 7 do Comentário prevê expressamente que os gastos de carregamento, descarregamento e manuseio (capatazia) executados após a importação (destino; no território aduaneiro) não serão incluídos no valor aduaneiro.*

*Observe que, assim como o artigo 79, inciso II do RA, o item 7 do Comentário prevê expressamente que os gastos de carregamento, descarregamento e manuseio (capatazia) executados após a importação (destino; no território aduaneiro) não serão incluídos no valor aduaneiro.*

*(...)*

### **3.9 – Do posicionamento da jurisprudência sobre o tema**

*(...)*

*O Acórdão do TRF4 supramencionado originou o REsp. 1.239.625/SC no Superior Tribunal de Justiça que reputou ilegal a prática de incluir na base de cálculo do Imposto de Importação os gastos incorridos após a chegada da mercadoria nos portos brasileiros, entendimento ora defendido pela Recorrente, conforme ementa abaixo:*

*(...)*

*Referido Acórdão transitou em julgado em 09/12/2014, conforme se demonstra do andamento processual anexo (Doc. 03).*

*O julgamento acima citado baseia o atual entendimento consolidado do STJ, de forma que orienta as decisões nos demais recursos, no sentido de declarar a ilegalidade da Instrução Normativa nº 327/03, conforme se pode verificar das*

*mais recentes decisões monocráticas denegatórias de seguimento de recursos especiais da Fazenda Nacional (Decisão Monocrática no REsp 1.566.410/SC – 05/04/2016 - Doc. 04 / Decisão Monocrática no REsp 1.577.547 – 10/03/2016 – Doc. 05), abaixo representadas:*

8. É o relatório.

## Voto

Conselheiro Lázaro Antônio Souza Soares, Relator

### **RECURSO DE OFÍCIO**

9. Na verificação dos pressupostos de conhecimento do Recurso de Ofício, deve ser observado o valor de alçada fixado por Portaria do Ministério da Fazenda vigente à época do respectivo julgamento, nos exatos termos da Súmula nº 103 do CARF:

*Súmula CARF nº 103*

*Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.*

10. O valor exonerado pela DRJ foi de R\$ 3.918.326,42. Como o valor exonerado foi superior ao limite de alçada de R\$2.500.000,00, prescrito na Portaria MF nº 63/2017, vigente na data deste julgamento, **conheço do Recurso de Ofício**.

11. O Recurso de Ofício tem como objeto o provimento da DRJ-SPO em relação a dois pedidos do contribuinte: i) a exclusão do ICMS e das próprias contribuições da base de cálculo do PIS-Importação e da Cofins-Importação; e ii) o cancelamento da multa prevista no art. 711, III, do Regulamento Aduaneiro.

12. Em relação à exclusão do ICMS e das próprias contribuições da base de cálculo do PIS-Importação e da Cofins-Importação, correta a decisão da DRJ-SPO. Com efeito, o STF, em julgamento de Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, na sistemática da repercussão geral, entendeu pela inconstitucionalidade da inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo do PIS-Importação e da COFINS-Importação, constante no art. 7º, inciso I, da Lei nº 10.865/2004, in verbis:

*Art. 7º. A base de cálculo será:*

*I – o valor aduaneiro, assim entendido, para os efeitos desta Lei, o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do imposto de importação, **acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no***

*desembarço aduaneiro e do valor das próprias contribuições,*  
*na hipótese do inciso I do caput do art. 3º desta Lei; ou*

13. O STF julgou o referido RE nº 559.937/RS em sessão do Tribunal Pleno na data de 21/03/2013, com publicação da Ata de Julgamento em 04/04/2013. Os Embargos de Declaração através dos quais a Fazenda Nacional pleiteava a modulação dos efeitos desta decisão foram rejeitados em sessão do Tribunal Pleno de 17/09/2014, sendo publicado o Acórdão em 14/10/2014.

14. A última DI registrada foi na data de 14/02/2013, antes, portanto, da decisão do STF, que acabou por repercutir em todas as DI objeto deste processo. Com isso, correta a planilha apresentada por ocasião da Diligência Fiscal, às fls. 669/671, que embasou a decisão da DRJ-SPO.

15. Quanto ao cancelamento da multa prevista no art. 711, III, do Regulamento Aduaneiro de 2009, também neste particular andou bem a DRJ-SPO. Vejamos a regra estabelecida no referido dispositivo legal:

*Art. 711. Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria:*

*(...)*

*III - quando o importador ou beneficiário de regime aduaneiro omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.*

*(...)*

*§ 1º As informações referidas no inciso III do caput, sem prejuízo de outras que venham a ser estabelecidas em ato normativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil, compreendem a descrição detalhada da operação, incluindo:*

*I - identificação completa e endereço das pessoas envolvidas na transação: importador ou exportador; adquirente (comprador) ou fornecedor (vendedor), fabricante, agente de compra ou de venda e representante comercial;*

*II - destinação da mercadoria importada: industrialização ou consumo, incorporação ao ativo, revenda ou outra finalidade;*

*III - descrição completa da mercadoria: todas as características necessárias à classificação fiscal, espécie, marca comercial, modelo, nome comercial ou científico e outros atributos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil que confirmam sua identidade comercial;*

*IV - países de origem, de procedência e de aquisição; e*

*V - portos de embarque e de desembarque.*

16. Com efeito, acertada também esta decisão da DRJ-SPO. Apesar do rol de hipóteses do § 1º não ser exaustivo, pois outras podem ser estabelecidas por ato normativo da RFB, entendo que **a omissão da informação referente à capatazia não configura omissão de informação necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.**

17. Os procedimentos de controle aduaneiro estão previstos no art. 21 da Instrução Normativa SRF nº 680, de 02/10/2006, *in verbis*:

#### *SELEÇÃO PARA CONFERÊNCIA ADUANEIRA*

*Art. 21. Após o registro, a DI será submetida a análise fiscal e selecionada para um dos seguintes canais de conferência aduaneira:*

*I - verde, pelo qual o sistema registrará o desembaraço automático da mercadoria, dispensados o exame documental e a verificação da mercadoria;*

*II - amarelo, pelo qual será realizado o exame documental, e, não sendo constatada irregularidade, efetuado o desembaraço aduaneiro, dispensada a verificação da mercadoria;*

*III - vermelho, pelo qual a mercadoria somente será desembaraçada após a realização do exame documental e da verificação da mercadoria; e*

*IV - cinza, pelo qual será realizado o exame documental, a verificação da mercadoria e a aplicação de procedimento especial de controle aduaneiro, para verificar elementos indiciários de fraude, inclusive no que se refere ao preço declarado da mercadoria, conforme estabelecido em norma específica.*

*§ 1º A seleção de que trata este artigo será efetuada por intermédio do Siscomex, com base em análise fiscal **que levará em consideração, entre outros, os seguintes elementos:** **(Redação original)***

*§ 1º A seleção de que trata este artigo será efetuada por gerenciamento de riscos, com auxílio dos sistemas da RFB, e levará em consideração, entre outros, os seguintes elementos: **(Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1759, de 13 de novembro de 2017)***

*I - regularidade fiscal do importador;*

*II - habitualidade do importador;*

*III - natureza, volume ou valor da importação;*

*IV - valor dos impostos incidentes ou que incidiriam na importação;*

*V - origem, procedência e destinação da mercadoria;*

*VI - tratamento tributário;*

*VII - características da mercadoria;*

*VIII - capacidade operacional e econômico-financeira do importador; e (Redação original)*

*VIII - capacidade organizacional, operacional e econômico-financeira do importador; e (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1759, de 13 de novembro de 2017)*

*IX - ocorrências verificadas em outras operações realizadas pelo importador.*

18. O parágrafo primeiro deste dispositivo apresenta um rol, não exaustivo, de informações necessárias à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado. Verifico que a informação sobre a capatazia não possui a mesma natureza das demais listadas. Assim, da mesma forma que a instância de piso, entendo que não ocorreu a subsunção do fato à norma punitiva.

**19. Pelo exposto, voto por negar provimento ao Recurso de Ofício.**

**RECURSO VOLUNTÁRIO**

20. O Recurso Voluntário é tempestivo e preenche as demais condições de admissibilidade, por isso dele tomo conhecimento.

21. O litígio, nesta fase processual, limita-se à discussão sobre a possibilidade de inclusão dos gastos referentes a capatazia no valor aduaneiro, base de cálculo para a incidência dos tributos na importação.

22. Duas são as teses de defesa:

i) A DRJ ignorou os esclarecimentos de que os valores de “despesas” relativos aos produtos importados correspondem aos gastos com o pagamento dos seus funcionários que atuam no terminal de descarga. Ou seja, tais gastos são custos operacionais com remuneração, e não despesas com contratação de serviços de capatazia de terceiros, pois a Recorrente pertence ao mesmo grupo econômico da arrendatária do Porto de Itaguaí;

ii) ainda que a Recorrente arcasse com despesas de contratação de serviços de terceiros, também não seria possível a sua consideração no valor aduaneiro, porque o conceito de valor aduaneiro não inclui as despesas ou os custos incorridos com capatazia após a chegada ao porto, ou seja, após a importação.

23. **Em relação à primeira tese, o recorrente alega, preliminarmente,** que o Acórdão recorrido, além de ignorar as informações descritas na Impugnação, não se manifestou sobre os documentos juntados nos autos pela Recorrente, que comprovam se tratar de despesas operacionais, limitando-se a rebater os argumentos da Recorrente acerca da interpretação sobre a legislação aduaneira quanto à incidência da despesa de capatazia no porto de destino.

24. Argumenta ainda que o silêncio e a inércia da DRJ nesse ponto causam severos prejuízos à Recorrente na medida em que não se sabe os motivos que a levaram a ignorar os argumentos apresentados sobre o assunto, ensejando a nulidade da decisão por preterir o direito de defesa do contribuinte, conforme determina o artigo 59 do Decreto 70.235/1992.

25. Contudo, entendo não restar caracterizada a preterição do direito de defesa por omissão do julgado em relação a alguma das teses suscitadas quando o acórdão recorrido está devidamente fundamentado, deixando evidente as suas razões de decidir, mesmo que embasadas em argumentos outros que não necessariamente estejam rebatendo diretamente os argumentos da defesa, desde que sejam suficientes para sustentar seu posicionamento.

26. O julgador não está obrigado a rebater todos os argumentos trazidos no recurso, nem a esmiuçar exaustivamente seu raciocínio, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão, ou seja, bastando apenas decidir fundamentadamente, entendimento já pacificado neste Conselho.

27. De qualquer sorte, observe-se os seguintes trechos da decisão de piso:

*Consoante relatório deste acórdão, o presente processo tem por objeto a recomposição das bases de cálculos dos tributos incidentes nas operações de comércio exterior (importação) em razão de a fiscalização haver comprovado, por ocasião da ação fiscal então realizada, que os valores aduaneiros declarados pela interessada não continham **os valores relacionados às despesas de transporte e de capatazia no porto de desembarque; a inclusão dessas despesas nos respectivos valores aduaneiros,** majorando, conseqüentemente as bases de cálculos dos impostos e contribuições devidos nas operações de importação, redundou em diferenças de tributos não recolhidos que, devidamente apuradas pela autoridade fiscal, culminaram na lavratura dos autos de infrações aqui impugnados.*

(...)

*Portanto, a nós é forçoso concluir que a legislação positiva interna optou em dar ao termo importação um significado peculiar, o qual consiste em uma cadeia de procedimentos objetivando o desembaraço de mercadorias estrangeiras, sendo este, pois, o procedimento final do processo de importação, momento a partir do qual as mercadorias são consideradas importadas, internadas. Em assim considerando, ao contrário do que pretende a interessada, **encontram-se incluídos os custos/despesas discutidos neste PAF** naqueles ajustes previstos no Artigo 8 do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII, do Acordo Geral de Tarifas e Comércio 1994 (AVA/GATT).*

*Conseqüentemente, o entendimento da impugnante no sentido de que a Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB contrariou o disposto no art. VIII, § 2º, alíneas “a” e “b”, da Parte II do GATT, e, o disposto no inciso II do art. 77 do RA/2009, ao prescrever, no art. 4º, incisos I e II, e § 3º, da Instrução Normativa SRF – IN SRF nº 327/2003, **a inclusão dos gastos/despesas relacionados aos serviços de movimentação e***

**manuseio de mercadorias prestados nos portos brasileiros** na composição do valor aduaneiro não encontra guarida, haja vista que aqueles gastos deram-se em momento anterior àquele do procedimento do desembaraço das mercadorias; de bom motivo, entendemos efetuar, neste momento, a transcrição do mencionado art. 4º da IN SR nº 327/2003:

(...)

De bom alvitre, também, assim entendemos, procedermos à transcrição do art. 77, inciso II, do RA/2009, no qual a impugnante baseia o seu argumento contrário à **inclusão dos gastos/despesas em questão** na composição do valor aduaneiro aqui analisado:

(...)

Assim, consoante facultado no Artigo 8 do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII, do AVA-GATT, o legislação pátria optou por **incluir as despesas de transporte, aqui incluídos os gastos relativos à descarga e ao manuseio associados ao transporte**, na composição do valor aduaneiro, sendo, pois, correto o critério adotado pela fiscalização para a realização dos ajustes dos valores aduaneiros em questão.

28. A decisão recorrida, em todos estes trechos, utiliza expressões como "custos/despesas de transporte e capatazia", ou "gastos/despesas relacionados aos serviços de movimentação e manuseio de mercadorias", que são as expressões utilizadas em diversos trechos do Recurso Voluntário:

*A Recorrente em sua Impugnação contestou o lançamento do Agente Fiscal esclarecendo que os **valores de “despesas” relativos aos produtos** que a Recorrente importou **correspondem aos gastos com o pagamento dos seus funcionários** que atuam no Terminal de descarga, conforme trechos da Impugnação destacados abaixo:*

(...)

*Ou seja, **os gastos da Recorrente são custos operacionais com remuneração e não despesas com a contratação de serviços de terceiros.***

*A fim de comprovar a natureza da operação, a Recorrente apresentou à Fiscalização, durante o procedimento fiscal, e na Impugnação farta documentação para comprovar que a natureza dos serviços tomados pela Recorrente no porto de Itaguaí **representa custos operacionais**, que não representam acréscimos na transação comercial para fins de valoração aduaneira. Na Impugnação foram juntados os seguintes documentos:*

29. Como se verifica, em nenhum momento a Autoridade Julgadora afirma que devem ser incluídos no valor aduaneiro "despesas com a contratação de serviços de terceiros" em que tenha incorrido o recorrente. Ao contrário, fala de forma genérica em custos,

despesas, gastos com manuseio, descarga e transporte das mercadorias importadas, indicando claramente se referir aos custos e gastos do recorrente no Porto de desembarque, sejam eles com pessoal próprio ou com pessoal de terceiros. Na decisão, fica clara a referência aos mesmos custos e despesas citados pelo recorrente.

30. Parece que o recorrente deseja que houvesse um capítulo da decisão específico sobre esse tópico, formato que a DRJ parece não entender como imprescindível. Entendo que em todas as menções aos valores objeto da presente discussão, a DRJ optou por se referir na forma pretendida pelo recorrente, me deixando claro que, seja qual for a forma em que o recorrente realizou o dispêndio com descarregamento e manuseio das mercadorias, se através de pessoal próprio ou através de pessoal de terceiros, a DRJ entende que devem ser incluídos no valor aduaneiro.

31. Em relação a tal conclusão, resta intacto o direito do contribuinte de se insurgir e com ele não concordar. Mas trata-se, a meu ver, de uma discussão de mérito. **Não vislumbro na decisão qualquer causa ensejadora da declaração de nulidade da decisão.**

32. Em relação ao custo do importador com descarregamento e manuseio das mercadorias ser contabilizado como custo operacional, pelo que verifiquei da decisão, tal alegação se mostrou, para o julgador, incapaz de infirmar suas conclusões. Mais uma vez, **lícita a manifestação do recorrente contra tal conclusão, mas não a alegação de sua nulidade** por não ter o julgador esmiuçado, a fundo, tal linha de raciocínio.

33. **Em relação ao mérito**, de certa forma já expressei meu julgamento sobre o tema quando da análise da preliminar de nulidade. Entendo que o fato das despesas se darem com pessoal do próprio importador ou com a contratação de uma empresa prestadora de tais serviços, ou, ainda, a forma de contabilização desses custos/gastos como operacionais, em nada altera a regra contida no art. 8º do AVA-GATT:

#### **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 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**

*(c) - o custo do seguro*

34. O texto normativo não estabelece qualquer restrição sobre a forma de contabilização destes gastos. Apenas especifica qual a sua natureza (relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio associados ao transporte das mercadorias importadas),

condicionando sua inclusão unicamente à previsão desta na legislação de cada Membro do Acordo.

35. **Quanto à análise da segunda tese de defesa**, entendo necessário, inicialmente, apresentar o contexto normativo em que está inserido o presente litígio.

36. O valor aduaneiro é a base de cálculo dos tributos incidentes na importação. Tal previsão encontra-se no art. 75 do Regulamento Aduaneiro de 2009:

***Art. 75. A base de cálculo do imposto é (Decreto-Lei nº 37, de 1966, art. 2º, com a redação dada pelo Decreto-Lei nº 2.472, de 1988, art. 1º, e Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994 - Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo no 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto no 1.355, de 30 de dezembro de 1994):***

***I - quando a alíquota for ad valorem, o valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994; e***

***II - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria expressa na unidade de medida estabelecida.***

37. **O Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (em inglês, General Agreement on Tariffs and Trade, GATT) foi um acordo internacional estabelecido em 1947**, visando promover o comércio internacional e remover ou reduzir barreiras comerciais, tais como tarifas ou quotas de importação, e a eliminação de preferências entre os signatários, visando obter vantagens mútuas. Trata-se de um conjunto de normas tarifárias destinadas a impulsionar o livre comércio e a combater práticas protecionistas nas relações comerciais internacionais. **Entretanto, também existia um organismo denominado GATT**, criado na mesma época do surgimento da ONU, do FMI e do BIRD (pós-guerra), porém com a finalidade de cuidar das relações comerciais entre os países.

38. O GATT foi assinado inicialmente por 23 países, dentre os quais o Brasil, em Genebra, em 1947. Em 1994, um grupo de 123 países assinou os acordos da chamada Rodada Uruguai, que estabeleceram a criação da Organização Mundial do Comércio (OMC), em 1º de janeiro de 1995. **A OMC é a sucessora do GATT, enquanto órgão, e o texto original do acordo GATT (GATT 1947) ainda está em vigor na OMC**, com as alterações promovidas durante a Rodada Uruguai. Por este motivo, agora é denominado GATT 1994.

39. **Cada artigo do GATT/47 ataca uma medida protecionista**. Ex.: artigo I ataca políticas discriminatórias em relação a países distintos. Cláusula da Nação Mais Favorecida: impõe que todo benefício concedido pelo país A ao país B seja imediata e incondicionalmente estendido aos demais países signatários do GATT. Ex.: artigo III condena políticas internas discriminatórias. Princípio do tratamento nacional (tratamento para tributos internos não pode discriminar produtos importados para benefício dos domésticos). Artigo VI condena práticas de dumping e subsídios. **Artigo VII condena uso de bases de cálculo arbitrárias e fictícias etc.**

40. O texto do artigo VII, que é o que nos interessa neste caso, é extenso, mas podemos destacar como principais partes as seguintes:

*ARTIGO VII*

*VALOR PARA FINS ALFANDEGÁRIOS*

*1. As Partes Contratantes reconhecem, ao que diz respeito à determinação do valor para fins alfandegários, a validade dos princípios gerais que figuram nos seguintes parágrafos do presente artigo e se comprometem a aplicá-los em relação a todos os produtos submetidos a direitos alfandegários ou a outras taxas ou restrições de importação e exportação, baseadas no valor ou pelo mesmo reguladas dentro de qualquer modalidade.*

*(...)*

*2. (a) O valor para fins alfandegários das mercadorias importadas deverá ser estabelecido sobre o valor real da mercadoria importada à qual se aplica o direito ou de uma mercadoria similar, e não sobre o valor do produto de origem nacional ou sobre valores arbitrários ou fictícios.*

*(b) O "valor real" deverá ser o preço ao qual, em tempo e lugar determinados pela legislação do país importador, as mercadorias importadas ou as mercadorias similares são vendidas ou oferecidas à venda por ocasião das operações comerciais normais efetuadas nas condições de plena concorrência. Essas mercadorias ou mercadorias similares são vendidas ou oferecidas à venda em condições de plena concorrência e através de operações comerciais normais. Na medida em que o preço dessas mercadorias ou de mercadorias similares dependa da quantidade sobre a qual recai uma transação determinada, o preço considerado deverá guardar relação na conformidade da escolha efetuada em definitivo pelo país importador, quer com quantidades comparáveis, quer com quantidades fixadas de forma não menos favorável ao importador do que se fosse tomado o maior volume dessas mercadorias que efetivamente tenha dado ensejo a transações comerciais entre o país exportador e o país importador.*

41. Posteriormente, foi assinado pelo Brasil o "Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio", conhecido como "Acordo de Valoração Aduaneira" (AVA-GATT), objeto do Decreto Legislativo nº 30/1994, que aprovou a Ata Final que incorpora os resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT-1994, a qual foi promulgada por intermédio do Decreto nº 1.355, de 30/12/1994 (ainda vigente):

*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso de suas atribuições, e Considerando que o Congresso Nacional aprovou, pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, a Ata Final que Incorpora aos Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, assinada em Maraqueche, em 12 de abril de 1994;*

*Considerando que o Instrumento de Ratificação da referida Ata Final pela República Federativa do Brasil foi depositado em Genebra, junto ao Diretor do GATT, em 21 de dezembro de 1994;*

*DECRETA:*

*Art. 1º A Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, apensa por cópia ao presente decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nele contém.*

*Art. 2º Este decreto entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.*

42. Na Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais, concluída em 1994, o Acordo de Valoração Aduaneira (AVA) tornou-se parte integrante do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT, **passando a ser obrigatório para todos os membros da Organização Mundial de Comércio - OMC**. Essa Ata Final da Rodada Uruguai incorporou o AVA ao GATT 1947, surgindo assim a versão atual, o GATT 1994.

43. O AVA-GATT, por sua vez, determina o seguinte:

*ACORDO SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO DO ARTIGO VII DO  
ACORDO GERAL SOBRE TARIFAS E COMÉRCIO 1994*

*INTRODUÇÃO GERAL*

*1. A base primeira para a valoração aduaneira, em conformidade com este Acordo, é o valor de transação, tal como definido no Artigo 1. **O Artigo 1 deve ser considerado em conjunto com o Artigo 8, que estabelece, inter alia, ajustes ao preço efetivamente pago ou a pagar** nos casos em que determinados elementos, considerados como fazendo parte do valor para fins aduaneiros, corram a cargo do comprador, mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas. O Artigo 8 prevê também a inclusão no valor de transação de certas prestações do comprador a favor do vendedor, sob a forma de bens ou serviços e não sob a forma de dinheiro. **Os Artigos 2 a 7 estabelecem métodos para determinar o valor aduaneiro quando este não puder ser determinado de acordo com as disposições do Artigo 1.***

*(...)*

*Os Membros,*

*Tendo em vista as negociações comerciais Multilaterais;*

*(...)*

*Acordam o seguinte:*

*PARTE I***NORMAS SOBRE VALORAÇÃO ADUANEIRA***Artigo 1*

1. **O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação**, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, **ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8**, desde que:

(...)

**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**:

(...)

**(c) - royalties e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração** que o comprador deve pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais royalties e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;

**(d) - o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas** que reverta direta ou indiretamente ao vendedor.

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**

(c) - o custo do seguro

3. Os acréscimos ao preço efetivamente pago ou a pagar, previstos neste Artigo, serão baseados exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis.

4. Na determinação do valor aduaneiro, nenhum acréscimo será feito ao preço efetivamente pago ou a pagar se não estiver previsto neste Artigo.

44. Em cumprimento ao quanto estabelecido no Parágrafo 2º do artigo 8º, acima transcrito, o Brasil decidiu por incluir, no valor aduaneiro, os elementos constantes em suas alíneas (a), (b) e (c), através do Decreto nº 4.543, de 26/12/2002 (Regulamento Aduaneiro,

posteriormente revogado pelo Decreto nº 6.759/2009, mas que manteve a mesma redação do art. 77):

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

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

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

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

45. No mesmo diploma legal (e naquele que o revogou), decidiu-se por positivar a exclusão de outros elementos:

*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 assim os gastos associados ao transporte, **incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos no inciso I do art. 77.***

46. Para estabelecer normas e procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada, bem como regular e interpretar dispositivos do Regulamento Aduaneiro, **a Secretaria da Receita Federal (SRF)**, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da SRF, aprovado pela Portaria do Ministério da Fazenda (MF) nº 259, de 24/08/2001, **publicou a Instrução Normativa SRF nº 327, de 09/05/2003. Nesta, consta a regra disposta no art. 4º, § 3º, contra a qual se insurge o recorrente:**

#### *DETERMINAÇÃO DO VALOR ADUANEIRO*

*Art. 4º **Na determinação do valor aduaneiro**, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, **serão incluídos os seguintes elementos:***

*I - o custo de transporte das mercadorias importadas 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 das mercadorias importadas, até a chegada aos locais referidos no inciso anterior; e**

*III - o custo do seguro das mercadorias durante as operações referidas nos incisos I e II.*

*§ 1º Quando o transporte for gratuito ou executado pelo próprio importador, o custo de que trata o inciso I deve ser incluído no valor aduaneiro, tomando-se por base os custos normalmente incorridos, na modalidade de transporte utilizada, para o mesmo percurso.*

*§ 2º No caso de mercadoria objeto de remessa postal internacional, para determinação do custo que trata o inciso I, será considerado o valor total da tarifa postal até o local de destino no território aduaneiro.*

**§ 3º Para os efeitos do inciso II, os gastos relativos à descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional no território nacional serão incluídos no valor aduaneiro, independentemente da responsabilidade pelo ônus financeiro e da denominação adotada.**

47. Vejamos, agora, o tópico 3.7 do Recurso Voluntário, no qual o recorrente apresenta seus argumentos contra a legalidade do quanto disposto no art. 4º, § 3º, acima transcrito:

### **3.7 – Da contradição entre a IN SRF 327/2003 e o AVA**

*Tratando-se agora da Instrução Normativa nº SRF 327/03 emitida pela Secretaria da Receita Federal, com hierarquia infralegal e função regulamentar, não restam dúvidas de que ela e seus executores estão sujeitos às orientações do Acordo de Valoração Aduaneira.*

(...)

*Conforme disposto anteriormente o artigo VIII, item 2, alíneas “a” e “b”, da Parte II do GATT permite que cada país possa incluir ou excluir, livremente, do valor aduaneiro, os gastos com movimentação e manuseio de carga incorridos até a chegada da mercadoria no porto do importador. In verbis:*

(...)

*Nos termos do artigo 77 do Regulamento Aduaneiro (Decreto 6.759/2009), o Brasil optou pela inclusão dos referidos gastos para fins de determinação do valor aduaneiro:*

(...)

**Todavia, adotando uma interpretação ampliativa das normas acima, com base na Instrução Normativa SRF nº 327/03, a**

**Receita Federal passou a considerar que os gastos com os serviços de movimentação e manuseio de mercadorias prestados nos portos brasileiros deveriam ser considerados para fins de mensuração do valor aduaneiro.** E esse foi o entendimento aplicado pela autoridade fiscal para a lavratura do presente Auto de Infração e também adotado pela DRJ no v. Acórdão recorrido. Nesse sentido, a redação do artigo 40, §3º, da IN SRF 327/03. In verbis:

(...)

No entanto, **não cabe a aplicação da Instrução Normativa acima mencionada, pois, evidentemente, extrapolou os limites impostos pelo Regulamento Aduaneiro** para se mensurar o valor aduaneiro na importação de mercadorias.

Veja-se que o artigo VIII, item 2, alíneas "a" e "b", da Parte II do GATT, incorporado pelo artigo 77 do Regulamento Aduaneiro prevê que as despesas com movimentação de cargas a serem consideradas pelo importador na composição do valor aduaneiro são apenas aquelas incorridas no porto de origem e, eventualmente, durante o transporte da mercadoria (transbordo, arrumação, remanejamento, etc.). In verbis:

(...)

Diante do exposto, observa-se **a legislação infralegal utilizada pela RFB como fundamento** para majorar a base de cálculo do valor aduaneiro (imposto de importação) **contraria as disposições do AVA** que autorizam a inclusão de despesas no valor aduaneiro incorridas até o porto de destino.

48. Percebe-se que o cerne da questão se encontra na divergência entre a interpretação dada pelo Fisco e aquela dada pelo recorrente para a norma contida no artigo 8º, Parágrafo 2º, alínea (b), do AVA-GATT, constante também do art. 77, II, do Regulamento Aduaneiro:

#### **AVA-GATT**

(b) - os gastos relativos ao carregamento descarregamento e manuseio associados ao transporte das mercadorias importadas **até o porto ou local de importação;**

#### **REGULAMENTO ADUANEIRO**

Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado:

(...)

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;

49. No entendimento do recorrente, as expressões "até o porto ou local de importação", bem como "até a chegada aos locais referidos no inciso I", excluem os gastos

realizados **no** porto de destino, somente podendo ser incluídos os gastos **até** a chegada da mercadoria no porto do importador. Assim, as despesas com movimentação de cargas a serem consideradas pelo importador na composição do valor aduaneiro são apenas aquelas incorridas no porto de origem e, eventualmente, durante o transporte da mercadoria (transbordo, arrumação, remanejo, etc.). Em suas palavras:

*Porém, analisando-se a legislação, nota-se que o entendimento da DRJ se mostra de todo equivocado ao ampliar o alcance da preposição (ATÉ) que, conforme será analisado em tópico específico, não compreende as despesas incorridas (NO) porto de destino.*

50. O Fisco, por outro lado, entende que os gastos relativos à descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional no território nacional deverão ser incluídos no valor aduaneiro, como resta bem claro na já referida IN SRF 327/2003. Ou seja, não seriam apenas os gastos incorridos **até** o veículo transportador chegar ao local (porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandegados), mas também os gastos incorridos **neste** local, excluindo-se apenas os custos de transporte e seguro associados ao transporte e incorridos no território aduaneiro **a partir** dos locais de destino.

51. A solução do litígio somente pode ocorrer a partir da análise da legislação que rege a matéria. Neste sentido, vale destacar, inicialmente, que não há controvérsia sobre a aplicabilidade do Acordo de Valoração Aduaneira, conforme atesta o próprio recorrente no tópico 3.3 do seu Recurso Voluntário:

### **3.3 – “Acordo de Valoração Aduaneira” – Da eficácia do Tratado Internacional**

*O Acordo de Valoração Aduaneira, é parte do GATT – 1994, resultante da Rodada Uruguai de negociações que originou a Organização Mundial de Comércio.*

**O AVA estipula métodos a serem utilizados obrigatoriamente por todos os Membros para que o valor aduaneiro seja definido a partir de critérios uniformes e pré-determinados no âmbito internacional. O principal método utilizado é o método 1º, baseado no valor de transação da mercadoria (valor efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria), mais os devidos ajustes, conforme circunstâncias previstas no artigo 8º do acordo.**

*Referendado pelo Decreto Legislativo nº 30 de 1994 e promulgado pelo Decreto nº 1.355/94, **o AVA tem paridade normativa com a legislação ordinária interna e orienta a elaboração da legislação subsequente, nos termos do art. 98 do CTN, eis que respeitado o rito estabelecido constitucionalmente para recepção de tratados internacionais, conforme arts. 49, I e 84, VIII da Constituição Federal.***

*Nestes termos, **o AVA tem eficácia equivalente à de lei ordinária** e deverá ser observado quando da elaboração de qualquer norma superveniente, seja do Poder Legislativo ou do Poder Executivo, **bem como deverá afastar a aplicação de leis nacionais que lhes sejam contrárias.***

*Os tratados internacionais ratificados e internalizados têm plena eficácia e fazem parte da legislação tributária, conforme disposto no artigo 96 do CTN:*

(...)

*Diante do exposto, **não restam dúvidas de que o AVA foi incorporado ao ordenamento jurídico interno com status de lei ordinária** e as normas infralegais, como destacado a seguir, não devem contrariá-lo.*

52. Superado este ponto, observa-se que a solução do litígio dependerá de uma decisão sobre qual a correta interpretação a ser conferida a dispositivo de um tratado internacional. Para tanto, deverá este Colegiado valer-se das regras de interpretação estabelecidas pela Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, promulgada no Brasil pelo Decreto 7.030, de 14/12/2009, a qual dispõe:

### **SEÇÃO 3**

#### ***Interpretação de Tratados***

#### ***Artigo 31***

#### ***Regra Geral de Interpretação***

*1. Um tratado deve ser interpretado de boa fé segundo o sentido comum atribuível aos termos do tratado em seu contexto e à luz de seu objetivo e finalidade.*

*2. Para os fins de interpretação de um tratado, o contexto compreenderá, além do texto, seu preâmbulo e anexos:*

*a) qualquer acordo relativo ao tratado e feito entre todas as partes em conexão com a conclusão do tratado;*

*b) qualquer instrumento estabelecido por uma ou várias partes em conexão com a conclusão do tratado e aceito pelas outras partes como instrumento relativo ao tratado.*

#### **3. Serão levados em consideração, juntamente com o contexto:**

**a) qualquer acordo posterior entre as partes relativo à interpretação do tratado ou à aplicação de suas disposições;**

*b) qualquer prática seguida posteriormente na aplicação do tratado, pela qual se estabeleça o acordo das partes relativo à sua interpretação;*

*c) quaisquer regras pertinentes de Direito Internacional aplicáveis às relações entre as partes.*

*4. Um termo será entendido em sentido especial se estiver estabelecido que essa era a intenção das partes.*

#### ***Artigo 32***

#### ***Meios Suplementares de Interpretação***

**Pode-se recorrer a meios suplementares de interpretação, inclusive aos trabalhos preparatórios do tratado e às circunstâncias de sua conclusão, a fim de confirmar o sentido resultante da aplicação do artigo 31 ou de determinar o sentido quando a interpretação, de conformidade com o artigo 31:**

- a) deixa o sentido ambíguo ou obscuro; ou
- b) conduz a um resultado que é manifestamente absurdo ou desarrazoado.

53. Tendo em vista que um dos objetivos da OMC é dirimir as controvérsias entre os Estados-Membros sobre os tratados e acordos internacionais, o Comitê de Valoração Aduaneira desta Organização, durante a IV Conferência Ministerial da OMC e do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA, emanou diversos atos interpretativos das normas constantes do AVA-GATT.

54. Tais atos foram consolidados e internalizados no Brasil por meio da IN SRF nº 318, de 04/04/2003, e devem ser observados obrigatoriamente, nos termos dos arts. 31 e 32 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, da qual o Brasil é signatário:

**IN SRF nº 318/2003**

*O SECRETÁRIO DA RECEITA FEDERAL, no uso da atribuição que lhe confere o inciso III do art. 209 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal, aprovado pela Portaria MF nº 259, de 24 de agosto de 2001, e tendo em vista o Acordo sobre a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994, constante do Anexo 1A ao Acordo Constitutivo da Organização Mundial de Comércio, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, e considerando o disposto nos arts. 76 a 83 do Decreto nº 4.543, de 26 de dezembro de 2002, resolve:*

**Art. 1º Na apuração do valor aduaneiro serão observadas as Decisões 3.1, 4.1 e 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Comércio (OMC); o parágrafo 8.3 das Questões e Interesses Relacionados à Implementação do Artigo VII do GATT de 1994, emanado da IV Conferência Ministerial da OMC; e as Notas Explicativas, Comentários, Opiniões Consultivas, Estudos e Estudos de Caso, emanados do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Aduanas (OMA), constantes do Anexo a esta Instrução Normativa.**

*Art. 2º O Anexo a que se refere esta Instrução Normativa está disponível na página da Secretaria da Receita Federal (SRF) na Internet, no endereço <http://www.receita.fazenda.gov.br>.*

*Art. 3º Fica revogada a Instrução Normativa SRF nº 17/98, de 16 de fevereiro de 1998.*

*Art. 4º Esta Instrução Normativa entra em vigor na data de sua publicação.*

55. São aplicáveis ao presente caso os seguintes atos, também utilizados pela Autoridade Tributária, conforme consta do seu Relatório Fiscal:

### **COMENTÁRIO 7.1**

#### **TRATAMENTO APLICÁVEL ÀS DESPESAS DE ARMAZENAGEM E DESPESAS CONEXAS NO CONTEXTO DO ARTIGO 1**

##### *I. Considerações gerais*

**1. O tratamento aplicável as despesas de armazenagem, para fins de valoração aduaneira, exige que se determine tanto a natureza exata das despesas, como também o lugar e por quem são incorridas.**

(...)

3. O comentário abrange somente a armazenagem propriamente dita **e as despesas relacionadas com a movimentação das mercadorias para dentro e para fora do local de armazenagem.** Não compreende outras atividades como, por exemplo, limpeza, seleção ou troca de embalagem ou vasilhame que podem ser efetuadas em um armazém ou entreposto.

4. Não há que se fazer distinção alguma entre os locais de armazenamento comuns e os depósitos aduaneiros onde as mercadorias são armazenadas sob controle aduaneiro em locais designados para esse fim, sem que devam ser pagos os direitos e impostos incidentes na importação. O tratamento aplicável a valoração das despesas de armazenagem é o mesmo em ambos os casos.

**5. Em relação a armazenagem, as situações que podem suscitar um problema de valoração são, notadamente, as seguintes:**

- as mercadorias estão armazenadas no exterior, no momento da venda para exportação para o país de importação;

- as mercadorias são armazenadas no exterior após a sua compra, porém antes da sua exportação para o país de importação;

- as mercadorias são armazenadas no país de importação antes do seu despacho para consumo;

**- as mercadorias são armazenadas temporariamente por razões inerentes ao seu transporte.**

6. O tratamento aplicável as despesas incorridas nessas situações é examinado nas partes II a V a seguir.

7. Ainda que a lista de situações não seja exaustiva, os exemplos servem para ilustrar os princípios gerais que regem o tratamento aplicável as despesas de armazenagem **e despesas conexas.** Obviamente, cada caso deverá ser examinado individualmente, tendo em conta as circunstâncias que lhe sejam próprias.

56. As quatro situações postas como exemplos de problemas para valoração buscam demonstrar princípios específicos; nas duas primeiras, questiona-se como proceder na valoração em relação a despesas de armazenagem e capatazia (despesas conexas) ocorridas no país exportador, em momentos distintos: i) antes da venda para exportação; e ii) após a sua compra, porém antes da sua exportação. Em ambos os casos, busca-se verificar se o pagamento da armazenagem e da capatazia pelo comprador pode ser considerado revertido em benefício do vendedor.

57. Nas duas últimas situações, porém, temos os exemplos que se prestam diretamente à interpretação do presente caso, pois se referem a despesas de armazenagem e capatazia incorridas no país de importação **(lembrando que estão englobadas, também, as despesas relacionadas com a movimentação das mercadorias para dentro e para fora do local de armazenagem - capatazia, conforme determina o parágrafo 3 do Comentário 7.1).**

**IV. As mercadorias são armazenadas no país de importação antes do seu despacho para consumo**

**14. Exemplo**

*O comprador A, no país de importação I, adquire mercadorias do vendedor B. Na chegada das mercadorias no local de importação, **o comprador A as armazena, por conta própria, em um depósito aduaneiro, até o início do seu programa de produção,** cujo objetivo é transformar as mercadorias importadas em outros produtos. Decorridos três meses, o comprador A apresenta a declaração de importação para consumo e paga as despesas de armazenagem.*

*15. A Nota ao Artigo 1 estabelece que o preço efetivamente pago ou a pagar é o pagamento total efetuado ou a efetuar pelo comprador ao vendedor, ou em benefício deste, pelas mercadorias importadas. Dispõe igualmente que os custos das atividades empreendidas pelo comprador, por conta própria, salvo aquelas para as quais deva ser efetuado um ajuste conforme o disposto no Artigo 8, não devem ser acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar.*

**16. As despesas incorridas pelo comprador após a compra não podem ser consideradas como pagamentos efetuados direta ou indiretamente ao vendedor, ou em benefício deste; por conseguinte, não fazem parte do preço efetivamente pago ou a pagar. Por outro lado, estas despesas representam atividades empreendidas pelo comprador, por conta própria; os custos dessas atividades devem ser acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas somente quando o Artigo 8 previr um ajuste a esse título.** Neste exemplo, não existe disposição alguma a esse respeito e as despesas de armazenagem não fazem parte do valor aduaneiro.

**V. As mercadorias são armazenadas temporariamente por razões inerentes ao seu transporte**

**17. Exemplo**

*a) o importador I compra mercadorias ex-factory no país de exportação. As despesas de armazenagem são incorridas no local de exportação até a chegada do navio transportador.*

**b) na importação, um intervalo de tempo decorre entre a descarga das mercadorias e a apresentação da declaração de importação. Durante esse período, as mercadorias são armazenadas sob controle aduaneiro, incorrendo, por conseguinte, em despesas de armazenagem.**

**18. As despesas dessa natureza, decorrentes da armazenagem temporária das mercadorias durante o transporte, devem ser consideradas como custos associados ao transporte das mercadorias. Portanto, devem ser tratadas em conformidade com o disposto no Artigo 8.2 b) do Acordo ou, se incorridas após a importação, conforme a Nota ao Artigo 1 que dispõe que o custo de transporte após a importação não deve ser incluído no valor aduaneiro, desde que esteja destacado do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas.**

58. A diferença entre os dois últimos exemplos é que no penúltimo as mercadorias são armazenadas por uma conveniência do importador, que preferiu aguardar um prazo (3 meses, no exemplo) antes de apresentar a declaração de importação para consumo e pagar as despesas de armazenagem e capatazia. Não era necessário ter essa despesa, mas preferiu assim proceder por lhe ser mais vantajoso (no exemplo, seu programa de produção ainda não havia iniciado).

59. Logo, tal despesa em nada beneficiou o exportador, nem foi a ele efetuado. O parágrafo 16 do Comentário 7.1 afirma que despesas referentes a atividades empreendidas pelo comprador, após a compra e por conta própria, não devem ser acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar, exceto quando o Artigo 8 previr um ajuste nesse sentido. Como não há previsão para despesas com armazenagem prolongada e programada, a conclusão do Comentário 7.1 é a de que tal despesa não deve ser acrescida

60. **O último exemplo tem situação bastante distinta, e que se aplica perfeitamente com o caso aqui tratado.** Ocorre que o importador não consegue retirar, ele próprio, a mercadoria de dentro do veículo transportador, nem imediatamente levá-la para seu estabelecimento. Então existem despesas que são inerentes ao transporte e inevitáveis. Como bem claro no exemplo, existe um intervalo de tempo entre a descarga das mercadorias e a apresentação da declaração de importação. **Durante todo esse período, as mercadorias são armazenadas sob controle aduaneiro, incorrendo, por conseguinte, em despesas de descarga e manuseio, que são despesas conexas à armazenagem.**

61. Neste caso, a interpretação dada pela OMA através do parágrafo 18 do Comentário 7.1 é a de que as despesas dessa natureza, decorrentes da armazenagem temporária das mercadorias durante o transporte, **no Porto de destino** devem ser consideradas como custos associados ao transporte das mercadorias (**lembrando mais uma vez que estão inclusas nessa análise as despesas relacionadas com a descarga e com a movimentação das mercadorias para dentro e para fora do local de armazenagem**). Portanto, devem ser tratadas em conformidade com o disposto no Artigo 8.2 b) do AVA-GATT, que deixa a critério da legislação de cada país a sua inclusão no valor aduaneiro. No caso brasileiro, como nossa legislação fez tal inclusão, tais custos devem ser adicionados ao valor aduaneiro:

### **Comentário 7.1**

18. *As despesas dessa natureza, decorrentes da armazenagem temporária das mercadorias durante o transporte, devem ser consideradas como custos associados ao transporte das mercadorias. Portanto, devem ser tratadas em conformidade com o disposto no Artigo 8.2 b) do Acordo (...).*

### **AVA-GATT, Artigo 8**

**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:*

(...)

**(b)** *- os gastos relativos ao carregamento descarregamento e manuseio associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; e*

62. No entanto, antes de uma conclusão, ainda deve ser esclarecida a segunda parte do parágrafo 18 do Comentário 7.1: "*ou, se incorridas **após a importação**, conforme a Nota ao Artigo 1 que dispõe que o custo de transporte após a importação **não deve ser incluído no valor aduaneiro**, desde que esteja destacado do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas*".

63. Esta interpretação se coaduna com a determinação contida no parágrafo 3, alínea (b), da Nota ao Artigo I, no Anexo I do AVA-GATT (Notas Interpretativas), de que o valor aduaneiro não incluirá o custo de transporte após a importação:

3. **O valor aduaneiro não incluirá** *os seguintes encargos ou custos, desde que estes sejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:*

*(a) encargos relativos à construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica executados após a importação, relacionados com as mercadorias importadas, tais como instalações, máquinas ou equipamentos industriais;*

**(b) o custo de transporte após a importação;**

*(c) direitos aduaneiros e impostos incidentes no país de importação.*

64. O custo de transporte em território aduaneiro **após a importação** é aquele referente ao transporte para retirar a mercadorias dos recintos alfandegados (de porto, aeroporto ou ponto de fronteira). Ou seja, o custo de transporte **a partir** destes locais. É o custo para transportar as mercadorias para outro recinto aduaneiro (no caso do importador necessitar do regime de "trânsito aduaneiro") ou para seu próprio estabelecimento ou de terceiros (local de destino final no país de importação).

65. Este custo, obviamente, não poderá ser acrescido ao valor aduaneiro. Diferente é a situação do custo de manuseio da mercadoria no porto de destino, para descarregar do navio e levá-la do cais do porto, ao lado do navio, até o recinto alfandegado onde as autoridades aduaneiras irão conferir a mercadoria antes de sua liberação (despacho de

importação). São custos completamente distintos, até por isso as normas legais se referem a "custo de transporte" e "custo de manuseio".

### **JURISPRUDÊNCIA DO STJ**

66. Em seus argumentos, afirma o recorrente que esta matéria já foi objeto de apreciação pelo STJ, que decidiu pela impossibilidade de acrescer tais despesas ao valor aduaneiro. Correta a informação. Realmente, o STJ tem decidido repetidamente nesse sentido. Entretanto, entendo necessário realizar uma análise destas decisões, para verificar os seus fundamentos.

67. A matéria foi decidida, inicialmente, no julgamento do Recurso Especial nº 1.239.625 - SC (2011/0042849-4), tendo a seguinte ementa:

*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 de movimentação de mercadorias ocorre apenas após a chegada da embarcação, ou seja, após a sua chegada ao porto alfandegado.*

*5. Recurso especial não provido.*

**VOTO**

(...)

*Para solucionar a questão em discussão, entendo pertinente a transcrição dos textos dos dispositivos legais em análise.*

*De início, destaco que o Acordo de Valoração Aduaneira, com a redação que lhe foi conferida no Uruguai, em 1.994, foi promulgado no Brasil pelo Decreto 1.355/94 e assim dispõe, em seu artigo 8º, item 2, no que aqui importa (grifamos):*

(...)

*Por seu turno, o regramento interno acerca das atividades aduaneiras - Decreto 6.759/09, que substituiu o Decreto 4.543/02, referido no acórdão recorrido, assim determina, no tocante ao valor aduaneiro (grifamos):*

(...)

*Por fim, é o seguinte o texto do § 3º, do art. 4º, da Instrução Normativa da Secretaria da Fazenda Nacional, cuja (i)legalidade se discute no presente feito (grifamos):*

(...)

*De fato, depreende-se da leitura dos dispositivos acima que, enquanto o Acordo de Valoração Aduaneiro e o Decreto 6.759/09 se referem à despesas com carga, descarga e manuseio das mercadorias importadas até o porto alfandegado, **a Instrução Normativa se refere a gastos relativos à descarga no território nacional.***

(...)

*Sob esse enfoque, extrapola os limites do Acordo Internacional e da legislação aduaneira acerca da composição do valor aduaneiro (artigos acima transcritos), cuja previsão é clara no sentido de que **apenas podem ser computadas as despesas até o local de importação, excluindo-se, assim, aquelas ocorridas entre a chegada da mercadoria no porto brasileiro (atracada da embarcação) e o seu efetivo desembarque aduaneiro.***

68. Verifica-se na decisão do STJ que a fundamentação se baseia exclusivamente nos textos base do AVA-GATT e do RA, não tendo sido levado em conta, em nenhum momento, os atos interpretativos emanados pelo Comitê de Valoração Aduaneira da OMC, os quais devem ter observância obrigatória pelo STJ, conforme a já referida Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados.

69. Deve ser destacado que o Ministro Sergio Kukina apresentou voto em sentido contrário, vencido, neste mesmo REsp nº 1.239.625 - SC, pela inclusão destes custos no valor aduaneiro:

*O acórdão regional impugnado, contra o qual se insurge a Fazenda Nacional, decidiu, consoante sintetizado em sua*

*ementa, que: "A expressão 'até o porto', contida no Regulamento Aduaneiro, não inclui despesas ocorridas após a chegada do navio ao porto. A Instrução Normativa SRF 327/2003 extrapolou o contido no art. 8º do Acordo de Valoração Aduaneira e 77 do Decreto nº 4.543, de 2002" (fl. 285).*

*Estou, com o respeito devido, divergindo do voto do eminente Relator, no que confirma a decisão local, por compreender legítima a inclusão, no valor aduaneiro (que é a base de cálculo do imposto de importação), dos gastos relativos ao descarregamento da mercadoria importada no território brasileiro.*

*Tal previsão, contida no art. 4º, § 3º da IN SRF 327/2003, a meu sentir, de modo algum colide com o art. 77, II, do Decreto nº 6.759/2009, no que preceitua integrarem o valor aduaneiro "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", quais sejam, " (...) o porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro" (inc. I).*

*Em tal cenário normativo, pretende a empresa impetrante, ora recorrida, fazer prevalecer a interpretação de que a locução até o porto não permitiria a "inclusão de outras despesas, como a de capatazia do destino, que ocorre justamente após a chegada da mercadoria no porto ou local de importação" (fl. 9).*

*Com todas as vênias, penso que a exegese restritiva assim postulada se revela inaceitável. Ora, o transcrito inciso II do art. 77, ao se referir aos gastos relativos à descarga e associados ao transporte da mercadoria, certamente teve em mira a descarga em solo nacional, sem o que a própria importação não se aperfeiçoaria. Lícito imaginar que o ato de transporte internacional de mercadorias não se esgote com o carregamento, no país de origem, do navio, avião, caminhão etc., mas abranja, por imperativo lógico, também o descarregamento no local de destino (ou não haverá, por assim dizer, sequer a entrega da mercadoria!!!). Trata-se, sem dúvida, de um conjunto de atos que precedem ao próprio desembarço aduaneiro e, conseqüentemente, ainda inerentes a encargos associados ao transporte.*

*De outra parte, é bem de ver que o Acordo de Valoração Aduaneira - AVA/GATT), de que o Brasil é fiel signatário, estipula, de forma clara, que "cada Membro deverá prever a inclusão ou exclusão, no valor aduaneiro, no todo ou em parte, dos seguintes elementos: (...) b) os gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação" (grifo nosso - art. 8º).*

*Ora, foi exatamente com base na faculdade prevista nesse documento internacional que o Estado brasileiro optou, em sua*

*legislação interna, por incluir no valor aduaneiro as despesas concernentes ao descarregamento em seu território.*

*Não se pode, portanto, ver qualquer transgressão do fisco relativamente a tal exigência aduaneira.*

*Forte em tais argumentos, afasto a pretensão recursal da Fazenda Nacional quanto ao aventado maltrato ao art.535 do CPC (os acórdãos recorridos prestaram a jurisdição de forma completa), mas acolho-a no tocante à demonstrada ofensa ao arts. 8º do Acordo de Valoração Aduaneira e 77, II do Decreto nº 6.759/09 (antes, art. 77, II do Decreto nº 4.543/02).*

70. A decisão foi tomada com base numa interpretação própria dada pelo STJ ao AVA-GATT e ao RA, quando deveria ter observado se já havia uma interpretação dada pela instancia supra nacional competente. Observe-se que a questão esta inserida no âmbito de um tratado internacional cujo objetivo é justamente uniformizar a apuração da base de calculo dos tributos aduaneiros entre seus signatários, conforme o texto do próprio AVA-GATT:

*Os Membros,*

*Tendo em vista as negociações comerciais Multilaterais;*

*(...)*

*Reconhecendo a importância das disposições do Artigo VII do GATT 1994 e desejando elaborar normas para sua aplicação **com vistas a assegurar maior uniformidade e precisão na sua implementação;***

*Reconhecendo a **necessidade de um sistema eqüitativo, uniforme e neutro para a valoração de mercadorias para fins aduaneiros,** que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios;*

*(...)*

*Reconhecendo que **o valor aduaneiro deve basear-se em critérios simples e eqüitativos** condizentes com as práticas comerciais e que **os procedimentos de valoração devem ser de aplicação geral,** sem distinção entre fontes de suprimento;*

71. Não é difícil concluir que, se o Poder Judiciário de cada país signatário resolver fazer sua própria interpretação do Acordo, quando já existe uma interpretação dada para a matéria, o Acordo ira perder completamente seu significado, voltando praticamente a situação anterior à própria existência do mesmo.

72. Mesmo que se admita que o STJ não estaria obrigado a seguir os atos interpretativos emanados pela OMC, constata-se que a decisão do STJ contem uma grave lacuna, a meu ver insuperável. Ao analisar a expressão "**até o local de importação**", entendeu o STJ que não estariam inclusas as despesas com descarga, manuseio (capatazia) e armazenagem, por terem sido incorridas "**entre a chegada da mercadoria no porto brasileiro (atraque da embarcação) e o seu efetivo desembarço aduaneiro**", e ainda "**no** território nacional", ou seja, "**no** porto".

73. O RA, em seu art. 79, determina que:

***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.*

74. Ora, se a preposição "até", no art. 77, inciso II, exclui aqueles gastos ocorridos "no" local de importação, pelo mesmo critério interpretativo a expressão "a partir dos" também não poderia incluir os gastos ocorridos "no" local de importação.

75. Observe-se que o AVA-GATT, bem como o RA, cuidou de abarcar todos os gastos realizados desde a saída do local onde a mercadoria estava armazenada no país de exportação até a sua chegada ao estabelecimento importador. Usou a terminologia "*até a chegada aos locais referidos no inciso I*" e posteriormente usou "*a partir dos locais referidos no inciso I do art. 77*". Nenhuma dessas normas trataria, segundo a interpretação do STJ, dos gastos incorridos nos locais de importação.

76. Entendo que o AVA-GATT estaria incompleto se não tratasse destes custos, presentes em todas as valorações aduaneiras. Nesse sentido, o Comitê de Valoração Aduaneira da OMC, ao emitir o Comentário 7.1, cuidou de suprir essa lacuna, da forma já discutida alhures.

77. Também entendo que andou mal o STJ com esta interpretação porque não se esclarece, em qualquer ponto da fundamentação, qual o sentido de se utilizar, no art. 8º, § 2º, alínea b do AVA-GATT, e no art. 77, II, do RA, a despesa com descarregamento, ou descarga, respectivamente, já que o valor aduaneiro, segundo aquela Corte, só deveria incluir os gastos até o "*atraque da embarcação*". Como se sabe, o descarregamento ocorre após o "*atraque da embarcação*". A sua inclusão neste dispositivo do AVA-GATT deixa claro que a decisão do STJ não está coerente com o que dispõe este Acordo.

78. Neste sentido, o Acórdão nº 3401-003.138 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, de 17/03/2016, de relatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan, abaixo transcrito:

*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".*

*(...)*

*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.*

**79. Assim, pelos fundamentos acima expostos, voto por conhecer e negar provimento aos Recurso de Ofício e Voluntário.**

*(assinado digitalmente)*

Lázaro Antônio Souza Soares - Relator

## Declaração de Voto

Com as vênias de estilo, em que pese o como de costume bem fundamentado voto do Conselheiro Relator Lázaro Antônio Souza Soares, ousou dele discordar em relação à inclusão das despesas com capatazia na base de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da Cofins-Importação, o que passo a fazer nos seguintes termos.

Em perecuente estudo, merecedor de encômios, realizado pelo Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan no Acórdão CARF nº 3401-003.137, em sessão de 17/03/2016, na qual votei vencido, chegou o relator à conclusão, depois de longo e pertinente arrazoado, de que "(...) não há óbice internacional 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", sendo possível à legislação nacional limitar tal inclusão.

Realizou o conselheiro relator do acórdão em referência, em seguida, a análise da legislação brasileira a respeito do tema, de maneira a reconstruir o histórico normativo que norteou a discussão, partindo (i) da edição do Decreto no 2.498/1998 como marco inicial da disciplina da matéria na era pós-OMC;<sup>1</sup> seguida (ii) da Instrução Normativa SRF no 16/1998;<sup>2</sup> (iii) do Ato Declaratório da Coordenação-Geral de Administração Aduaneira nº 3/2000, que inclui expressamente os gastos de descarga e manuseio no valor aduaneiro;<sup>3</sup> (iv) dos artigos 77 e 79 do Regulamento Aduaneiro de 2002 (Decreto no 4.543/2002);<sup>4</sup> os arts. 4º e 5º da Instrução Normativa SRF no 327/2003;<sup>5</sup> e, por fim, (v) os arts. 77 e 79 do Regulamento Aduaneiro de 2009 (Decreto no 6.759/2009).<sup>6</sup>

<sup>1</sup> **Decreto no 2.498/1998 - 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".

<sup>2</sup> **IN SRF nº 16/1988 - 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 II - encargos relativos a construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica da mercadoria importada, executados após a importação.

<sup>3</sup> **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".

<sup>4</sup> **Decreto no 4.543/2002 - (Regulamento Aduaneiro) - Art. 77.** Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (...): 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 (...). **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 (...): I - os encargos relativos à construção, à instalação, à montagem, à manutenção ou à assistência técnica, relacionados com a

Parece-nos, mediante a análise do recorte normativo em referência, perfeitamente possível que o Brasil inclua as despesas de capatazia na base de cálculo das contribuições incidentes sobre a importação. Não deve prosperar, de fato, neste sentido, o vetor que fundamentou o voto vencedor do Recurso Especial nº 1.239.625/SC no sentido de que a Instrução Normativa nº 327/2003 desrespeitaria o Acordo de Valoração Aduaneira - assim não nos parece e, logo, endossamos o seguinte entendimento externado pelo conselheiro relator do Acórdão CARF nº 3401-003.137 em trecho de seu minucioso voto:

*"(...) na análise internacional (...) 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".<sup>7</sup>*

Ainda assim, há de se reconhecer que o Superior Tribunal de Justiça tem declarado a ilegalidade da Instrução Normativa nº 327/2003 via decisões monocráticas denegatórias de seguimento de recursos especiais, como se tem notícia, v.g., a partir da Decisão Monocrática no Recurso Especial nº 1.577.547, de 10/03/2016, proferida pela Ministra Relatora Regina Helena Costa, que, em suas razões, aponta que o acórdão recorrido teria adotado "(...) entendimento pacificado" na Corte Superior.

Observamos, por outro lado, que a amplitude da base de cálculo, ainda que consentânea com o desenho da competência atribuído pelo constituinte, e ainda que em perfeita harmonia com os acordos internacionais dos quais o Brasil participe, apenas se aperfeiçoará

---

mercadoria importada, executados após a importação; e 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.

<sup>5</sup> **Instrução Normativa SRF nº 327/2003 - Art. 4º** Na determinação do valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, serão incluídos os seguintes elementos: I - o custo de transporte das mercadorias importadas 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 das mercadorias importadas, até a chegada aos locais referidos no inciso anterior; e III - o custo do seguro das mercadorias durante as operações referidas nos incisos I e II (...) § 3º Para os efeitos do inciso II, os gastos relativos à descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional no território nacional serão incluídos no valor aduaneiro, independentemente da responsabilidade pelo ônus financeiro e da denominação adotada (...). **Art. 5º** No valor aduaneiro não serão incluídos os seguintes encargos ou custos, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, na respectiva documentação comprobatória: I - custos de transporte e seguro, bem assim os gastos associados a esse transporte, incorridos no território aduaneiro, a partir dos locais referidos no inciso I do artigo anterior; e II - encargos relativos a construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica da mercadoria importada, executadas após a importação.

<sup>6</sup> **Decreto nº 6.759/2009 - (Regulamento Aduaneiro) - Art. 77.** Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (...): 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 (...) **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 (...): 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.

<sup>7</sup> Acórdão CARF nº 3401-003.137 - Conselheiro Relator Rosaldo Trevisan, sessão de 17/03/2016.

caso atendido o requisito da legalidade, o que nos motiva a revisitar o recorte normativo em referência a partir de diversa perspectiva.

Ao se analisar com o devido cuidado o estudo realizado pelo conselheiro relator do Acórdão CARF nº 3401-003.137, nota-se o seguinte raciocínio: tanto o teor do Ato Declaratório COANA no 3/2000, como a Instrução Normativa SRF no 327/2003, neste particular, em absolutamente nada destoam do Acordo de Valoração Aduaneira, e buscam, a bem da verdade, fazer "(...) parte de uma mesma contextualização nacional do AVA", de forma a entre tais instrumentos normativos não se encontrar dissonância, mas harmonia.

A ressalva que deve ser feita, com a devida vênia ao afozado voto proferido pelo conselheiro, é no sentido de que, ainda que os instrumentos infralegais sejam consentâneos com os acordos internacionais, de nada valem caso não atendido o pressuposto intransponível da legalidade.

Assim, da mesma maneira que ao tratado internacional não cabe criar ou majorar tributos, mas apenas traçar os limites da jurisdição de cada ente soberano,<sup>8</sup> ocluindo fatos geradores, sem no entanto criá-los, ao texto infralegal cabe o dever de regulamentar, e não de definir a extensão e o alcance da base de cálculo.

Como se sabe, a Lei no 10.865/2004, ao versar sobre a base de cálculo das contribuições em análise, remeteu ao "valor aduaneiro"; não obstante, as normas infralegais que serviram para regulamentar a dicção legal se voltaram ao adjunto adverbial de lugar "até o porto" ou "até a chegada aos locais" para demonstrar a extensão de fatos econômicos que estariam compreendidos na base de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da Cofins-Importação.

Observe-se que o próprio histórico realizado no voto em referência admite a polissemia e a ambigüidade do termo "até o porto", a ponto de sentir necessidade de ler a expressão em todos os idiomas em que se apresenta o texto autêntico do AVA: inglês ("to the port"), francês ("jusqu'au port") e espanhol ("hasta el puerto"). A conclusão do conselheiro, depois de sua análise, é a seguinte, e estas são as suas palavras:

*"(...) em todas as versões parece surgir uma **ambigüidade, derivada usualmente do termo "até"** (inclusive na versão inglesa, com variante do termo), sempre que o complemento seja uma coordenada de tempo (que não se consubstancie imediatamente) ou espaço (que se revele uma área, e não um ponto)" - (seleção e grifos nossos).*

Segundo seu voto, e também segundo as nossas convicções, em nenhuma das versões, ou seja, em nenhum dos idiomas em que o texto autêntico do AVA é vertido, cessa a incerteza.

Em seguida, o voto passou a realizar a análise internacional do tema e, ato contínuo, noticiou que a ambigüidade da expressão teria sido resolvida, no Brasil, no plano infralegal. Contudo, cabe se apontar para o fato de que a Lei no 10.865/2004, apesar de ser

---

<sup>8</sup> Conforme a didática metáfora da "máscara" ou gabarito de Klaus Vogel por cujas lacunas é permitido vaziar o conteúdo eficaz dos fatos geradores instituídos pelo direito interno, ou seja, o livre e pleno exercício da pretensão tributária do Estado, e fora destes limites não.

posterior ao Ato COANA nº 03/2000, ao Regulamento Aduaneiro de 2002, e à Instrução Normativa nº 327/2003, que incluíram na base de cálculo as despesas em análise, determinou apenas que "a base de cálculo será o valor aduaneiro" (art. 7º, inciso I).

Uma inflexão deve ser feita neste ponto antes de prosseguir no raciocínio: a mudança de posicionamento acerca da composição da base de cálculo por parte da própria Receita Federal entre os anos de 1998 e 2003 merece reprovação, ainda que a posição nova eventualmente melhor se harmonize com a prática internacional. Isto porque a Instrução Normativa SRF no 16/1998 nada previa quanto à inclusão das despesas de capatazia na base de cálculo das contribuições e, sem qualquer alteração legislativa, a Instrução Normativa nº 327/2003 passou a incluí-las em deferência ao conteúdo de ato declaratório editado pela própria Receita Federal. É dizer: ao largo de qualquer previsão legal, e de disposição expressa do Código Tributário Nacional, conforme se desenvolverá a seguir, ato meramente regulamentar passou a incluir na base de cálculo fenômeno econômico que antes ali não estava.

Somente no ano de 2004 foi editada pelo Congresso Nacional e sancionada pela Presidência da República a Lei 10.865/2004. Mesmo diante do novo posicionamento da Receita Federal, pelo alargamento da base de cálculo, que passou a contemplar as despesas em debate, preferiu o legislador ordinário não demonstrar o que deveria ser considerado na composição do valor aduaneiro, em conformidade com o inciso I do seu art. 7º, relegando a expressão "até o porto", portanto, à interpretação dos aplicadores da norma.

Neste sentido, ao se realizar o controle de legalidade dos atos administrativos, neste caso o lançamento tributário, ato plenamente vinculado, entendemos que a autoridade fiscal apenas pode fazer aquilo que lhe faculta a lei, e em nenhum momento encontramos este permissivo ao traçarmos, de nossa perspectiva, a moldura normativa oferecida pelo texto da Lei nº 10.865/2004.

A omissão do legislador, parece-nos, não pode ser considerada como silêncio eloqüente, seja (i) para afirmar que endossou a interpretação administrativa exposta pela Instrução Normativa SRF no 327/2003, seja (ii) para infirmar a despesa de capatazia do valor aduaneiro.

A polissemia dos textos se concretiza para a contribuinte como insegurança e incerteza e, ao jurisdicionado, como deriva normativa, restando-lhe aguardar, no decurso do mar tormentoso dos anos, o sabor da decisão das cortes administrativas e judiciais:

*"Nossa ênfase tem recaído sobre a tarefa de legislar em matéria tributária (leis e até mesmo regulamentos) de forma a atender aos requisitos de certeza, transparência, simplicidade e modicidade na relação tributária. Ou seja, não estamos a tratar da busca da praticabilidade no ato de interpretar, mas no de legislar. **Uma lei tributária que imponha novo tributo – ou alteração de tributo já existente – deve evitar potenciais dificuldades de interpretação que gerem verdadeiros obstáculos ao atendimento por parte dos contribuintes, o que configuraria falta de***

***previsibilidade e, em sua dimensão jurídica, insegurança***<sup>9</sup>  
- (seleção e grifos nossos).

Neste sentido, em atenção ao art. 59 da Constituição Federal de 1988, foi editada a Lei Complementar nº 95, de 26/02/1998, que parece ser por vezes deixada de lado no campo tributário ao determinar que as disposições normativas devem ser redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, como no caso presente.<sup>10</sup>

Ocorre, contudo, que, para além da previsão da legalidade como propriedade indissociável do Estado de Direito, garantia do cidadão contra os abusos do poder, conforme se denota a partir da leitura do inciso II do art. 5ª da Constituição Federal de 1988,<sup>11</sup> o inciso I do art. 150 veda à União Federal, como limitação ao poder de tributar, exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça, corolário do "(...) direito de concordar com a tributação e controlar o modo como os recursos arrecadados são empregados".<sup>12</sup> Assim, em matéria tributária, um comportamento não deve ser apenas exigido em virtude da lei, mas existe o comando expresso para que a obrigação esteja descrita, prevista, corporificada na lei. Em poucas palavras, tratamos, aqui, da chamada reserva de lei: "(...) ao legislador cumpre definir o antecedente e o conseqüente da norma tributária"<sup>13</sup> - conseqüente do qual participa, em posição privilegiada, a base de cálculo.

***"Chama-se reserva de lei a característica, que decorre da comparação do artigo 150 com o artigo 5º: enquanto este tolera a delegação, a reserva de lei implica que somente a lei (ela mesma) é que institui ou majora tributo"*** - (seleção e grifos nossos).

Parte-se, então, à questão sobre o que seria instituir ou majorar um tributo, o que ganha prumo a partir da análise do art. 146, II, da Constituição Federal ao dispor que cabe à lei complementar "regular as limitações ao poder de tributar".

No ordenamento pátrio, a matéria tributária é regida pelo Código Tributário Nacional que, em geral, cumpre a função prevista pelo inciso II do art. 146 da Constituição. Em seu art. 97 explicita em suas minúcias o conteúdo e a expressão da legalidade, o que serve de norte magnético para o intérprete que se volta ao estudo da base de cálculo:

**Código Tributário Nacional - Art. 97. *Somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;***

<sup>9</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de. Legislador tributário precisa de mais clareza para criar segurança jurídica. Revista Consultor Jurídico, 15 de maio de 2016, 9h05

<sup>10</sup> **Lei Complementar nº 95, de 26/02/1998 - Art. 11.** As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: I - para a obtenção de clareza: a) usar as palavras e as expressões em seu **sentido comum**, salvo quando a norma versar sobre **assunto técnico, hipótese em que se empregará a nomenclatura própria da área em que se esteja legislando**; (...) c) construir as orações na ordem direta, evitando preciosismo, neologismo e adjetivações dispensáveis; II - para a obtenção de precisão: a) **articular a linguagem, técnica ou comum, de modo a ensejar perfeita compreensão do objetivo da lei e a permitir que seu texto evidencie com clareza o conteúdo e o alcance que o legislador pretende dar à norma**; (...) c) **evitar o emprego de expressão ou palavra que confira duplo sentido ao texto**; d) **escolher termos que tenham o mesmo sentido e significado na maior parte do território nacional** (...).

<sup>11</sup> **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 - Art. 5º (...). II** - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei

<sup>12</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 5ª edição, 2015, p. 285.

<sup>13</sup> Idem, p. 296.

*II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo; IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65; V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas; VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades. § 1º Equipara-se à majoração do tributo a modificação da sua base de cálculo, que importe em torná-lo mais oneroso. § 2º Não constitui majoração de tributo, para os fins do disposto no inciso II deste artigo, a atualização do valor monetário da respectiva base de cálculo.*

Todos os momentos da hipótese da relação jurídico-tributária devem estar previstos em lei. Em especial, somente a lei pode estabelecer a base de cálculo do tributo. Por outro lado, para que não restem dúvidas, prevê expressamente o § 1º do art. 97 do CTN que a modificação da base de cálculo do tributo se equipara à sua majoração. Em outras palavras:

*"(...) não se contenta o legislador complementar em exigir que o tributo seja genericamente previsto na lei; tampouco lhe basta a definição da hipótese tributária na lei: **também o consequente normativo**, isto é o an e o quantum debeat, representados pela definição do sujeito passivo, da **base de cálculo e da alíquota**, todos devem ser previstos na própria lei".<sup>14</sup>*

Não há possibilidade de se prever extensão da base de cálculo de um determinado tributo, portanto, por meio de atos infralegais, salvo naqueles casos expressamente discriminados pela própria norma de regência. Dito de outro modo, o regulamento não é instrumento hábil para a criação ou para a majoração de tributos, e tampouco para a modificação da base de cálculo do tributo - que se equipara, ex lege, à sua majoração. Não se concebe que, sem lei, ou, diante da ambiguidade da lei, busque-se uma extensão interpretativa unicamente porque este é o valor defendido pelo aplicador.

Sem o lastro positivo, o argumento formulado assume feição contramajoritária. Sem o fundamento legal expresso, a decisão cujas razões se apóiam unicamente em construtos doutrinários, sejam nacionais ou internacionais, é inválida. Isto porque a liberdade puramente subjetiva de estabelecer valores “conduz a uma luta eterna de valores e de ideologias, a uma guerra de todos contra todos (...). O que para um é o diabo, para outro é Deus”;<sup>15</sup> os valores valem para algo e para alguém – sua dimensão incontida pela falta de deferência ao direito posto apenas conduz à tiranização dos demais elementos que compõem a decisão, e o que resta, a bem da verdade, é a vontade do aplicador manifestada sob um

<sup>14</sup> Idem, p. 299.

<sup>15</sup> SCHMITT, Carl. “La tiranía de los valores”, In: Revista de Estudios Políticos nº 115, Madrid: Instituto de Estudios Políticos, Enero/Febrero de 1961, p. 75: “(...) ao final da luta entre valorizadores e desvalorizadores se ouvirá em ambos os bandos um horrível pœreat mundus”.

discurso legitimador que ora se vale da doutrina (nacional e internacional), de princípios, de postulados, de interpretações que flertam com a reconstrução histórica de uma pretensa mens legislatoris, e de outros expedientes retórico-rationais.<sup>16</sup> O que não se pode obviar, contudo, é a determinação expressa de que, salvo em casos pontuais, a base de cálculo deve estar definida em lei ordinária, por dicção do art. 97 do Código Tributário Nacional.

Observe-se, ademais, a importância da base de cálculo entre todos os elementos constitutivos da obrigação tributária.

Recorta-se do recurso voluntário da contribuinte que os valores acrescidos à base de cálculo alargada das contribuições incidentes sobre a importação correspondem aos custos operacionais com a remuneração de empregados, relacionados ao desenvolvimento de sua atividade precípua (exportação e importação de carvão), e não integrariam, por este motivo, o valor da transação comercial. Do que decorre a questão sobre quais despesas devem ou não ser consideradas “despesas de capatazia”, extensão esta que, à revelia de lei que o defina, fica a cargo da discricionariedade do aplicador, a quem caberá dizer, no caso concreto por exemplo, se o custo pode ou não ser tido como despesa, e, se em caso positivo, em que medida.

A questão, portanto, não parece se voltar à indeterminação, pois tal raciocínio redundaria na falácia corporificada na expressão latina de que "in claris cessat interpretatio": "(...) Ao contrário do que muitas vezes aparece na doutrina, não se trata simplesmente do uso ou não de 'conceitos indeterminados' ou de 'termos vagos'". Nas palavras de José Maria Arruda de Andrade:

***"Os conceitos são, todos eles, indeterminados. Aprendemos a reagir a comandos e não a acessar essências objetivamente existentes; a linguagem nos serve como instrumentos e ferramentas de interação.***

*Ainda assim, quando pugnamos pela **necessidade de se evitar leis obscuras** e desnecessariamente complexas, pensamos justamente nos ecletismos, obscurantismos e na falta ou excesso de regulamentação infralegal, sempre potencialmente marcados pela sombra nefasta do consequencialismo interpretativo (aqui, representado na figura da interpretação fazendária que busca entre as possíveis alternativas de sentido apenas a que permita a maior arrecadação)" - (seleção e grifos nossos).<sup>17</sup>*

Observe-se que mesmo diante da crítica a tal conclusão, no sentido de que também o contribuinte buscará, entre as possíveis alternativas de sentido, apenas a que permita a menor arrecadação, assente-se que se está diante de uma tensão, de interesses em disputa e, por isso mesmo, a nenhuma das pontas da relação (recorde-se: obrigacional, jurídico-tributária,

<sup>16</sup> Supremo Tribunal Federal – ADPF nº 101/DF (24/06/2009) – Trecho do voto do Ministro Eros Grau“(…) quem estabelece os valores? Ora, os valores não são, existem apenas enquanto dotados de validez. Valem para algo ou para alguém. Em outros termos, existem somente enquanto valem para alguém; ou, por outra, não existem (...) A submissão de todos nós a essa tirania é tanto mais grave quanto se percebe que os juristas - em especial os juízes - quando operam a ponderação entre princípios fazem-no, repito, para impor os seus valores, no exercício de pura discricionariedade”

<sup>17</sup> ANDRADE, José Maria Arruda de. Legislador tributário precisa de mais clareza para criar segurança jurídica. Revista Consultor Jurídico, 15 de maio de 2016, 9h05

e não de poder ou império) deve ser permitido o acesso à interpretação autêntica naquelas matérias que são reservadas, *ratione materiae*, à lei, tal como ocorre com relação à base de cálculo ora em debate.

Diga-se, a *latere*, que este relator envidou esforços para contextualizar o estado da arte da contenda em apreço neste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais em recente artigo ("Carf diverge sobre despesas de capatazia no cálculo de PIS e Cofins Importação"),<sup>18</sup> publicado em 27/03/2019, elaborado em co-autoria com o Conselheiro Diego Diniz Ribeiro, trazendo a notícia de provimento da tese da contribuinte recorrente pela 2ª Turma desta Câmara, por diversos fundamentos:

*"Antes de uma análise mais acurada a respeito do posicionamento do Carf, necessário destacar que a capatazia se trata da despesa incorrida na movimentação de cargas/mercadorias nas instalações do porto de destino. A discussão, portanto, gravita em torno de saber se o valor despendido com isso compõe ou não o valor aduaneiro, base de cálculo de PIS/Cofins Importação.*

*Nesse sentido, convém destacar recente decisão do Carf retratada pelo Acórdão 3402-006.218, que, por maioria, negou provimento a recurso de ofício, entendendo que a capatazia não poderia compor a base de cálculo das exações aqui tratadas uma vez que, nos termos do artigo 8º do acordo sobre a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, considera-se valor aduaneiro de mercadorias o preço da mercadoria até a chegada no porto (preço CIF), não abrangendo aqueles dispêndios incorridos após a chegada no porto de destino, como é o caso das despesas com capatazia.*

*Observe-se que o sobredito acórdão tomou por fundamento o conceito firmado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento no Recurso Extraordinário 559.937, que, em sede de repercussão geral, identificou "valor aduaneiro" como o preço CIF da mercadoria (custo, seguro e frete) para fins de incidência de PIS/Cofins Importação. Nas palavras da ministra Ellen Gracie, remete-se "ao valor do produto posto no país importador, ou seja, ao preço CIF ('cost, insurance and freight') e não ao simples preço FOB ('free on board')", o que também encontrou eco nas razões de decidir do voto do ministro Luiz Fux: (...) a base de cálculo é o preço CIF (Cost, Insurance and Freight), 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.*

<sup>18</sup> BRANCO, Leonardo Ogassawara de e RIBEIRO, Diego Diniz. "CARF diverge sobre despesas de capatazia no cálculo de PIS e Cofins Importação", In: Revista **Consultor Jurídico**, 27 de março de 2019, 8h00, disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mar-27/direto-carf-carf-diverge-gastos-capatazia-pis-cofins-importacao>>.

*Diversa, no entanto, tem sido a interpretação da 1ª Turma da 4ª Câmara da 3ª Seção, que, ao partir de uma premissa alternativa de análise do tema, (por exemplo, acórdãos 3401-003.216 e 3401-003.137), tem decidido que a Lei 10.865/2004, ao versar sobre a base de cálculo das contribuições incidentes sobre a importação, remeteu o intérprete ao "valor aduaneiro", enquanto que as normas infralegais que serviram para regulamentar a matéria utilizaram a expressão "despesas incorridas até o porto" ou "até a chegada aos locais" para demonstrar a extensão dos fatos econômicos que estariam compreendidos no permissivo legal, o que, por sua vez, remeteu à seguinte perplexidade: deve o aplicador interpretar a preposição "até" como uma partícula gramatical inclusiva ou exclusiva? Em outras palavras, afirmar que estão incluídas as despesas incorridas "até o porto" incluem ou excluem o porto?*

*No acórdão em referência, a 1ª Turma chamou a atenção para a ambiguidade do termo "até", que não se esclarece em nenhum dos idiomas em que se apresenta o texto autêntico do AVA: inglês (to the port), francês (jusqu'au port) e espanhol (hasta el puerto). Como se extrai de trecho do voto do relator do caso, (...) em todas as versões parece surgir uma ambiguidade, derivada usualmente do termo "até" (...), sempre que o complemento seja uma coordenada de tempo (que não se consubstancie imediatamente) ou espaço (que se revele uma área, e não um ponto), o que levou o colegiado a partir do raciocínio de que não haveria, na verdade, qualquer comando em tratado internacional que apontasse para a inclusão ou para a exclusão das despesas, afastando-se, portanto, da própria premissa de análise do Superior Tribunal de Justiça ou do recente Acórdão 3402-006.218.*

*A partir de tal conclusão, duas posições se formaram: a maioria do colegiado se formou em torno da concepção de que a expressão "até" como inclusiva, nos moldes do Ato Declaratório Coana 3/2000, ou do parágrafo 3º do artigo 4º da Instrução Normativa SRF 327/2003, não seria incompatível com o vocábulo "valor aduaneiro", tratando-se, antes, da contextualização nacional do AVA como faculdade da administração, conforme trecho do voto vencedor: "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 (...) para dizer que isso afronte o AVA (...) ou mesmo o Regulamento Aduaneiro". Neste sentido, de inclusão das despesas de capatazia, independentemente da responsabilidade pelo*

*ônus financeiro e da denominação adotada, também é o entendimento da 2ª Turma da 3ª Câmara da 3ª Seção, retratada nos acórdãos 3302-003.177 e 3302-003.198.*

*A minoria do colegiado, vencida no Acórdão 3401-003.216, por outro lado, partindo de idêntica premissa de inexistência de incompatibilidade com o AVA-GATT, entendeu que, como a IN 16/1998 nada previa quanto à inclusão das despesas de capatazia e, sem alteração legislativa, a IN 327/2003 passou a incluí-las, ato meramente regulamentar teria passado a acrescer à base de cálculo fenômeno econômico que antes ali inexistia, extrapolando, assim, a reserva legal.*

*O que se observa, portanto, na seara administrativa, é a discordância acerca da interpretação sobre a inclusão ou não das despesas de capatazia entre as turmas ordinárias do Carf, sendo possível se apontar para a existência de três interpretações: (i) para a primeira, há contrariedade da inclusão com o texto do AVA-GATT (Acórdão 3402-006.218), devendo ser aplicada a decisão do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o valor aduaneiro corresponde exclusivamente ao preço CIF (cost, insurance and freight); (ii) para a segunda, inexistente contrariedade com o AVA (acórdãos 3401-003.216 e 3302-003.177), uma vez que o acordo não determina a inclusão ou exclusão das despesas, cabendo à legislação doméstica a definição do alcance da base. É possível, ainda, o registro de um terceiro vetor argumentativo minoritário (voto vencido do Acórdão 3401-003.216), no sentido de que, (iii) ainda que inexistente contrariedade com relação ao tratado, a majoração da base extrapolou a reserva legal.*

*A discussão não apresenta ainda desfecho, já que não enfrentada pela CSRF do Carf, embora possa a vir ser pacificada de outra forma, já que o STJ discute a possibilidade de enunciar uma súmula para retratar seu posicionamento pela exclusão da capatazia da base de cálculo do PIS e da Cofins incidentes na importação" - (seleção nossa).*

Assim, com base nos fundamentos acima expostos, voto pelo provimento do recurso voluntário neste particular para a finalidade de excluir as despesas de capatazia da base de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da Cofins-Importação.

Por fim, necessário ressaltar que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 559.007, ao qual foi aplicado o regime da repercussão geral, declarou a inconstitucionalidade da parte final do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865, de 30/04/2004, tendo afastado da norma, conseqüentemente, o alargamento do conceito de valor aduaneiro decorrente da expressão "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à

Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembarço aduaneiro e do valor das próprias contribuições".

Em consonância com aludida decisão, transitada em julgado em 24/10/2014, a redação atual do dispositivo em comento, a base de cálculo do PIS/Pasep-importação e da COFINS-Importação sobre "a entrada de bens estrangeiros no território nacional" (inciso I do caput do artigo 3º) deverá ser "o valor aduaneiro", redação dada, ademais, pelo artigo 26 da Lei nº 12.865, de 09/10/2013.

Em atenção ao art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, deve este Conselho reproduzir a decisão definitiva de mérito proferida pelo plenário do Supremo Tribunal Federal pela sistemática da repercussão geral, prevista no art. 543-B do Código de Processo Civil.

Assim, como tem reconhecido este colegiado mesmo de ofício, em escorreito cumprimento ao regimento em vigor, devem ser excluídos da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação, nas autuações, as parcelas referentes ao ICMS e às próprias contribuições.

Com base nestes fundamentos, voto por dar provimento ao recurso voluntário interposto, excluindo-se da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação as parcelas referentes às despesas de capatazia e ao ICMS e ao valor das próprias contribuições.

*(assinado digitalmente)*

Leonardo Ogassawara de Araújo Branco