



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

**Processo n°** 12466.722213/2013-21  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 3401-003.138 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 17 de março de 2016  
**Matéria** CONTRIBUIÇÕES (PIS/COFINS) - IMPORTAÇÃO - GASTOS DE DESCARGA  
**Recorrente** GERDAU AÇOMINAS S.A.  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OUTROS TRIBUTOS OU CONTRIBUIÇÕES**

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

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. DESPESAS COM CARGA, DESCARGA. MERCOSUL. BRASIL. INCLUSÃO. 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 nº 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.

CONTRIBUIÇÃO PARA O 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 nº 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 maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, vencido o conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e, de ofício, em decidir excluir as parcelas referentes ao ICMS e às próprias contribuições da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação, nas autuações, em função do RE nº 559.607/SC, julgado, com repercussão geral, pelo STF, e do art. 62, § 2º do RICARF, nos termos do voto, vencido, nesse ponto, o conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, que não conhecia da matéria. Fez sustentação oral, pela recorrente, o advogado Alessandro Mendes Cardoso, OAB/MG nº 716.714, e, pela Fazenda Nacional, o Procurador da Fazenda Nacional Miquerlan Chaves Cavalcanti.

ROBSON JOSÉ BAYERL - Presidente Substituto.

ROSALDO TREVISAN - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (presidente substituto), Rosaldo Trevisan, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida (suplente), Elias Fernandes Eufrásio (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente).

## Relatório

Versa o presente sobre **Autos de Infração** lavrados em 26/06/2013 (fls. 2 a 143)<sup>1</sup>, com ciência em 28/06/2013 - fl. 317, para exigência de Contribuição para o PIS/PASEP-importação e COFINS-importação, respectivamente, nos valores originais principais de R\$ 1.884.869,34 e R\$ 8.681.825,86, acrescidos de juros de mora e multa de ofício (75%), por falta de pagamento em declarações de importação registradas entre 30/06/2008 a 09/12/2011, em função de ajustes promovidos na base de cálculo, conforme Artigo 8º, parágrafos 1 e 2, do AVA-GATT (inclusão, no valor aduaneiro, de gastos com carga, descarga e manuseio associados ao transporte das mercadorias importadas).

No **Relatório Fiscal** de fls. 144 a 149, narra-se que: (a) o AVA-GATT, regularmente incorporado ao ordenamento jurídico nacional, definiu que integram o valor aduaneiro os gastos com carregamento, descarregamento e manuseio associados ao transporte das mercadorias importadas; (b) a Solução de Consulta DISIT/SRRF07 nº 157/2007 analisa detalhadamente o tema, inclusive no que se refere a Terminais Portuários de Uso Privativo Misto ou Instalações Portuárias de Uso Privativo; (c) também tratam do tema o Decreto nº 92.930/1986, os Regulamentos Aduaneiros de 2002 e 2009, a Instrução Normativa nº 327/2003 e o Ato Declaratório COANA nº 03/2000; (d) a fiscalização intimou a prestadora do serviço de descarga do terminal onde foram desembarçadas as mercadorias importadas a apresentar as notas fiscais dos serviços de descarga, "bem como contrato ou outro documento que informasse os valores, em R\$/Toneladas, pactuados entre as partes", tendo recebido planilhas com os valores e notas fiscais de serviço, que permitiram vincular os gastos com serviço de descarga às declarações de importação correspondentes; (e) à exceção de duas declarações de importação (DI nº 09/1421425-4 e DI nº 11/2339571-5), os gastos relativos à descarga

<sup>1</sup> Todos os números de folhas indicados nesta decisão são baseados na numeração eletrônica da versão digital do processo (e-processos) conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

apurados não foram incluídos no valor aduaneiro das mercadorias importadas; e (f) a partir de 2012, o importador passou a registrar suas DI com os acréscimos referentes aos gastos com serviços de descarga.

A empresa apresenta **Impugnação** em 29/07/2013 (fls. 372 a 385), alegando que: (a) a Lei nº 10.865/2004, que rege as contribuições objeto da autuação, estabelece como base de cálculo o valor aduaneiro, que o AVA-GATT define em seu Artigo 1, e especifica, no que se refere o tema em análise, no Artigo 8, 2, "b", estabelecendo que, ao elaborar sua legislação, cada Estado Membro deverá prever a inclusão ou a exclusão, no valor aduaneiro, dos gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; (b) a faculdade foi exercida no Regulamento Aduaneiro (artigo 77), que determinou a inclusão dos referidos gastos, até a chegada ao porto, aeroporto ou ponto de fronteira onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro; (c) não devem ser incluídos no valor aduaneiro os gastos com carga, descarga e manuseio após a chegada ao recinto alfandegado, por estarem desvinculados do transporte internacional, sendo inerentes a operação interna com a mercadoria; (d) o Regulamento Aduaneiro expressamente estabelece (art. 79) que não integram o valor aduaneiro os custos de transporte e seguro, e gastos associados ao transporte, a partir dos referidos locais (portos, aeroportos...); (e) assim, há dois momentos distintos: até a chegada e após a chegada aos referidos locais (no caso concreto, o Porto de Vitória), não devendo os gastos incorridos após a chegada constar no valor aduaneiro; (f) a Instrução Normativa RFB nº 800/2007 define o momento de chegada das mercadorias no porto como sendo o registro da informação acerca da atracação no SISCOMEX; (g) há contradição entre o inciso II e o § 4º do artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 327/2003; (h) a Solução de Consulta apresentada pela fiscalização representa apenas o entendimento de uma Região Fiscal, e em relação a um consulente; (i) há jurisprudência no TRF da 4ª Região (Apelação Cível nº 2008.72.08.000577-3/SC) no sentido de que a expressão "até o porto" não inclui as despesas ocorridas "após a chegada do navio ao porto"; e (j) aplicam-se ao caso os artigos 110 e, subsidiariamente, 112, do Código Tributário Nacional.

A **decisão de primeira instância**, proferida em 29/10/2013 (fls. 402 a 412) é pela improcedência da impugnação, acordando-se que: (a) não há como considerar que a carga tenha efetivamente chegado ao porto de destino antes de desembarcada, pois, ainda que o navio tenha atracado, a carga somente alcança o seu destino quando em solo; (b) o art. 79, II do Regulamento Aduaneiro reforça tal posicionamento, esclarecendo que não integram o valor aduaneiro os gastos incorridos a partir do porto; (c) não há antinomia no artigo 4º da Instrução Normativa SRF nº 327/2003, nem discrepância entre seu teor e a Instrução Normativa RFB nº 800/2007; (d) a autuação se refere exclusivamente a despesas de descarga, não incluindo outras rubricas; (e) a empresa não questionou os valores informados pela prestadora dos serviços; e (f) não há dúvida a dar ensejo à aplicação do artigo 112 do CTN.

Após ciência ao acórdão de primeira instância (AR à fl. 415) em 28/11/2013, a empresa apresenta o **recurso voluntário** de fls. 418 a 432 (em 26/12/2013), basicamente reiterando as alegações expressas em sua impugnação.

Encaminhados os autos à PGFN em 21/02/2014 (fl. 436), são apresentadas **contrarrrazões** à peça recursal às fls. 437 a 446 (em 14/03/2014), no sentido de que: (a) o Brasil exerceu a opção estabelecida no Artigo 8, parágrafos 1 e 2 do AVA-GATT, incluindo no valor aduaneiro os gastos relativos a carga, descarga e manuseio incorridos "até o porto de destino", e não "até o momento em que a embarcação atraca no porto"; (b) não se pode

considerar que a mercadoria tenha chegado até o porto antes que seja desembarcada, em solo; (c) entender que o AVA-GATT usou a palavra "descarga" para se referir a outro país que não o de destino tornaria a norma inaplicável; (d) a tese defendida na autuação já foi unanimemente acolhida neste CARF, citando precedente (Acórdão nº 303-31.017), e consta de excerto da decisão do STF no RE nº 559.937 que "*cabe observar que o valor aduaneiro compreende também os custos de transporte, de carga, descarga e manuseio e de seguro, de modo que corresponda ao valor do produto posto no país importador ...*"; e (e) nos termos do artigo 97 do CTN, somente a lei pode estabelecer hipóteses de redução ou dispensa de penalidades.

O processo foi a mim sorteado em 09/12/2015 (fl. 449).

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Rosaldo Trevisan, relator

O recurso voluntário apresentado atende os requisitos formais de admissibilidade e, portanto, dele se toma conhecimento.

Há, basicamente, um tema contencioso no presente processo - a inclusão (ou não) das despesas com descarga da mercadoria no porto brasileiro, tal qual definido pelo AVA-GATT e disciplinado pela legislação nacional, dentro das faculdades outorgadas pelo acordo - sendo todos os demais temas (v.g., cabimento de multa) dele decorrentes.

E tal tema contencioso deve, a nosso ver, ser analisado em duas vertentes: uma internacional e outra interna, ou nacional.

### **Análise internacional (AVA-GATT e as despesas com descarga)**

Como a disciplina aduaneira, desde a metade do século passado, sofre um crescente processo de internacionalização, torna-se primordial, a nosso ver, focar inicialmente na legislação internacional.<sup>2</sup>

Apesar de estarmos analisando, no presente processo, a base de cálculo de tributos nacionais (Contribuição para o PIS/PASEP-importação e COFINS-importação), a Lei nº 10.865/2004, ao versar sobre a base de cálculo das contribuições, remeteu ao "valor aduaneiro", termo internacionalmente disciplinado e utilizado como base de cálculo do imposto de importação.

Assim, qualquer discussão sobre o conteúdo do "valor aduaneiro" deve iniciar com a análise do acordo internacional que regula a matéria.

A base de cálculo do imposto de importação é, hoje, determinada, em regra, segundo o Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), resultante da Rodada Uruguai do GATT

<sup>2</sup> Sobre o processo de internacionalização, já tratamos em "Direito Aduaneiro no Brasil: a Hora e a Vez da Internacionalização", In: TREVISAN, Rosaldo. Temas Atuais de Direito Aduaneiro II. São Paulo: LEX, 2015, p.

(Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio), que, no Brasil, foi regularmente incorporado ao ordenamento jurídico nacional, tendo sido aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30/1994 e promulgado pelo Decreto nº 1.355/1994. E as discussões sobre estar o Brasil (ou outro país participante) ou não cumprindo tal acordo podem ser suscitadas junto à Organização Mundial do Comércio (OMC), desde sua criação, em 1995, no bojo do Mecanismo de Soluções de Controvérsias da OMC, aprovado na mesma Rodada Uruguai.

E o AVA prevê que a base de cálculo do imposto de importação será o "valor aduaneiro", estabelecido segundo seis métodos sequenciais e sucessivos, consagrando-se o primado do valor da transação, com os ajustes (obrigatórios e facultativos) previstos no acordo.

Um dos ajustes facultativos está previsto no Artigo 8,2 do Acordo:<sup>3</sup>

*"(...) 2. Ao elaborar sua legislação, **cada Membro deverá prever a inclusão ou a exclusão**, no valor aduaneiro, no todo ou em parte, dos seguintes elementos:*

*(a) - **o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação;***

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

Entretanto, o texto autêntico do AVA, conforme o Acordo Constitutivo da OMC, foi concluído nos idiomas inglês, francês e espanhol. Assim, a versão em língua portuguesa, no que destoar da constante dos textos autênticos, não prevalece, nas discussões no âmbito da OMC.

No caso em análise, não parecem existir divergências na tradução que afetem a compreensão do Artigo 8,2, como se vê nos textos do AVA em inglês, francês e espanhol:

*Inglês: "2. In framing its legislation, each Member shall provide for the inclusion in or the exclusion from the customs value, in whole or in part, of the following:*

*(a) the cost of **transport** of the imported goods **to the** port or place of importation;*

*(b) loading, **unloading** and **handling** charges **associated with the transport** of the imported goods **to the** port or place of importation; and (...)" (grifo nosso)*

*Francês: "2. Lors de l'élaboration de sa législation, chaque Membre prendra des dispositions pour inclure dans la valeur en douane, ou en exclure, en totalité ou en partie, les éléments suivants:*

*a) frais de **transport** des marchandises importées **jusqu'au** port ou lieu d'importation,*

<sup>3</sup> Documento assinado digitalmente em 29/03/2016 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 29/03/2016 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 05/04/2016 por ROBSON JOSE BAYERL

b) *frais de chargement, de déchargement et de manutention connexes au transport des marchandises importées jusqu'au port ou lieu d'importation, et (...)*"(grifo nosso)

*Espanhol: "2. En la elaboración de su legislación cada Miembro dispondrá que se incluya en el valor en aduana, o se excluya del mismo, la totalidad o una parte de los elementos siguientes:*

a) *los gastos de transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación;*

b) *los gastos de carga, descarga y manipulación ocasionados por el transporte de las mercancías importadas hasta el puerto o lugar de importación; y (...)"* (grifo nosso)

Contudo, em todas as versões parece surgir uma ambiguidade, 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).

Quando dizemos que um seguro é vigente até o dia "X" (por exemplo, 14 de fevereiro de 2016), estamos, incluindo ou excluindo o dia 14 de fevereiro de 2016? A meu ver, estamos incluindo, mas isso poderia ser objeto de controvérsia interpretativa. Daí os contratos de seguro estabelecerem, em regra, que a cobertura cessa a um horário determinado (horas, minutos e segundos) do dia "X", para tornar inequívoca a aceção, estabelecendo coordenada de tempo que se consubstancia imediatamente. No caso, uma alternativa à solução da ambiguidade seria simplesmente esclarecer, no contrato, que "o seguro já não estará vigente no dia 15 de fevereiro de 2016, e daí para diante".

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".<sup>4</sup>*

<sup>4</sup>ZOLEZZI, Daniel. Valor en Aduana (Código Universal de la OMC). Buenos Aires: La Ley, 2003, p. 198.

E a forma de incorporação das disposições do AVA por alguns blocos econômicos/regionais endossa as considerações que fizemos sobre a "descarga", com apoio em ZOLEZZI. Veja-se como a Comunidade Andina (CAN) disciplinou a faculdade concedida pelo Artigo 8,2 do AVA, na Decisão nº 378/1995:

*"Art. 5. Todos los elementos descritos en el numeral 2 del artículo 8 del Acuerdo del Valor del GATT de 1994 formarán parte del valor en aduana, excepto los gastos de descarga y manipulación en el puerto o lugar de importación, siempre que se distinguan de los gastos totales de transporte. (...)*

*Art. 6. A los efectos del artículo 8, numeral 2 del Acuerdo del Valor del GATT de 1994, se entenderá por "lugar de importación" la primera oficina aduanera del territorio del País Miembro en la que la mercancía deba ser sometida a formalidades aduaneras."*

Não teve dúvida o legislador andino de que o Artigo 8,2 do AVA regulou a descarga no país importador. Caso contrário, não haveria sequer de cogitar a exclusão dos custos com descarga no porto ou local de importação.

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

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

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

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

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

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

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

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

A referida Decisão CMC até tentou, em seu artigo 6º, seguir a linha adotada na União Europeia, de que "o porto ou lugar de importação" seria o ponto de introdução das

mercadorias no território aduaneiro do bloco, mas teve que recuar, no art. 27, em função da inexistência, até a aprovação do Código Aduaneiro do MERCOSUL, de precisa identificação do que seja efetivamente o "território aduaneiro do MERCOSUL".

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

Há que se destacar, assim, na análise internacional, que não há qualquer comando em tratado internacional vigente que obrigue expressamente nem a inclusão nem a exclusão das despesas com operações de carga, descarga e manuseio realizadas no porto ou local de importação como decorrência de (ou associadas a) um transporte internacional.

No acervo de contenciosos da OMC,<sup>5</sup> não consta que o tema aqui em análise tenha sido discutido. Dos 17 contenciosos sobre o AVA, a maioria se refere a tratamento aplicável a mercadorias específicas, e os dois que envolvem o Brasil (DS183 e DS197, ambos em fase de consultas) tratam de "preços mínimos". Assim, não há vestígio de regulação específica da matéria na organização internacional que administra o AVA, nem em seu Comitê de Valoração Aduaneira (CVA), nem no Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (CTVA) da Organização Mundial de Aduanas (OMA), também expressamente mencionado como competente para o tratamento do tema no próprio AVA.<sup>6</sup>

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

E tal afirmação incorreta está presente na jurisprudência do TRF da 4ª Região apontada pela recorrente, e foi recentemente endossada pela Primeira Turma do STJ, ainda que por voto de desempate da Min. Regina Helena Costa, no RESp nº 1.239.625/SC:<sup>7</sup>

*"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*

<sup>5</sup> Disponível em: [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/dispu\\_e/dispu\\_agreements\\_index\\_e.htm?id=A27](https://www.wto.org/english/tratop_e/dispu_e/dispu_agreements_index_e.htm?id=A27). Acesso em: 08.fev.2016.

<sup>6</sup> O CTVA da OMA já emitiu 7 Decisões, e diversas opiniões consultivas, comentários e notas explicativas, trazendo ainda o sítio web da organização ([http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/instruments-and-tools/decisions\\_of\\_the\\_wto\\_committee\\_on\\_customs\\_valuation.aspx](http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/instruments-and-tools/decisions_of_the_wto_committee_on_customs_valuation.aspx)) alguns estudos de caso.

<sup>7</sup> Após o voto-vista do Sr. Ministro Ari Pargendler conhecendo do recurso especial, mas negando-lhe provimento, acompanhando o voto do Sr. Ministro Relator, e o voto do Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho acompanhando o voto divergente do Sr. Ministro Sérgio Kukina, verificou-se o empate, suspendendo-se o julgamento do feito até a composição do "quorum". Prosseguindo o julgamento, após o voto-desempate da Sra. Ministra Regina Helena Costa, a Turma, por maioria, vencidos os Srs. Ministros Sérgio Kukina e Napoleão Nunes Maia Filho, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

*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 Aduaneira 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" (grifo nosso)*

A nosso ver, o tribunal superior realizou uma análise eminentemente nacional (à luz da legislação nacional e da acepção nacional de termos, conforme se depreende do item 2 da ementa) de um tratado internacional, deturpando o teor internacionalmente consagrado dos termos do acordo. Confunde-se, na decisão da corte, por exemplo, chegada da mercadoria com atracação do navio (conforme se depreende do item 1 da ementa).

Por certo que chegada da embarcação é algo que não se confunde com chegada da mercadoria. Uma mercadoria chega ao porto quando nele toca em solo, ou é descarregada em caminhões, esteiras, silos, tanques *etc.*, enquanto que uma embarcação chega ao porto simplesmente quando nele atraca.<sup>8</sup>

Analisar um acordo internacional com base no entendimento nacional sobre seus termos é, basicamente, descumprir o acordo, o que inclusive permite a discussão em foros internacionais competentes. Por isso, vemos com preocupação a decisão do STJ, reiterar-se, tomada por desempate, deficiente na análise internacional do tema, o que acabou por distorcer a discussão, e, por consequência, a conclusão alcançada.

Acrescente-se ainda, nesta análise internacional, que a faculdade outorgada pelo Art. 8,2 do AVA é uma faculdade de adotar bases "FOB" (*Free on Board*) ou "CIF" (*Cost, Insurance and Freight*) nas operações. A própria OMC, em seu sítio *web*, em tópico relativo a informações técnicas sobre valoração aduaneira, esclarece que a faculdade concedida no Art. 8, 2 é pertinente no caso de países que adotam a valoração em bases CIF (*Cost, Insurance and Freight*).<sup>9</sup>

No Brasil, é usual dizermos que adotamos bases "CIF" de valoração na importação, e bases "FOB" na exportação. Os termos "FOB" e "CIF" são internacionalmente consagrados, e representam dois dos onze INCOTERMS<sup>®</sup>, termos internacionais de comércio

<sup>8</sup> A única hipótese em que uma atracação corresponderia a uma chegada de mercadoria ao porto seria se a própria embarcação fosse a mercadoria importada, transportada por "meios próprios" (v.g., no caso de importação, por empresa brasileira, de navio que chega ao país navegando, e não carregado em um outro navio).

<sup>9</sup> Disponível em: [https://www.wto.org/english/tratop\\_e/cusval\\_e/cusval\\_info\\_e.htm](https://www.wto.org/english/tratop_e/cusval_e/cusval_info_e.htm). Acesso em 08.fev.2016.

("international commercial terms") surgidos em 1936, e que, após revisões em 1953, 1967, 1976, 1980, 1990 e 2000, chegaram à versão de 2010, veiculada na Publicação nº 715/2010, da CCI (Câmara Internacional de Comércio), e reconhecidos, no Brasil, pela Resolução CAMEX nº 21/2011, que assim designa os INCOTERMS "FOB" E "CIF":

**"FOB - FREE ON BOARD (named port of shipment) LIVRE A BORDO (porto de embarque nomeado)** O vendedor encerra suas obrigações e responsabilidades quando a mercadoria, desembarçada para a exportação, é entregue, arrumada, a bordo do navio no porto de embarque, ambos indicados pelo comprador, na data ou dentro do período acordado. Utilizável exclusivamente no transporte aquaviário (marítimo ou hidroviário interior).

**"CIF - COST, INSURANCE AND FREIGHT (named port of destination) CUSTO, SEGURO E FRETE (porto de destino nomeado)** Além de arcar com obrigações e riscos previstos para o termo FOB, o vendedor contrata e paga frete, custos e seguro relativos ao transporte da mercadoria até o porto de destino combinado. Utilizável exclusivamente no transporte aquaviário (marítimo ou hidroviário interior)" (grifo nosso)

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

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

Dito isso, e verificado, por diversos meios, em com variados exemplos, 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, passa-se à análise da legislação brasileira, pois, como nos exemplos trazidos na discussão internacional, a própria legislação nacional (ou mesmo regional, no caso de blocos econômicos) pode limitar tal inclusão, tendo em conta que o Art. 8,2 do AVA estabelece tão somente uma faculdade.

### **Análise nacional, no Brasil (AVA-GATT e as despesas com descarga)**

<sup>10</sup> É nesse sentido o voto da Ministra Ellen Gracie no RE n.559.937/RG-RS: "Cabe observar que o valor aduaneiro compreende também os custos de transporte, de carga, descarga e manuseio e de seguro, de modo que corresponda 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)."

<sup>11</sup> LUNARDI, Angelo Luiz. Condições Internacionais de Compra e Venda - INCOTERMS 2010. 4. ed. São Paulo:

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

*"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".*

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

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

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

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

*III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações indicadas nos incisos anteriores."*

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

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

***II - encargos relativos a construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica da mercadoria importada, executados após a importação.***

<sup>12</sup> Já havia disciplina anterior em relação ao acordo de valoração aduaneira celebrado na Rodada Tóquio do GATT, em 1979, e promulgado pelo Decreto n. 92.930/1986, que, como já exposto, tornou, em seu art. 2o, obrigatória a inclusão dos elementos relacionados no Art. 8,2 (que não foi alterado na substância). Tal decreto era disciplinado pela IN SRF nº. 39/1994, de 24/08/2001

Veja que a norma trabalha com as expressões "até a chegada aos locais" (ao se referir ao excerto do AVA que usa "até o porto ou local" - Art. 8,2) e "a partir dos locais" (ao se referir ao excerto do AVA que faz menção a custos de transporte "após a importação" - Nota Interpretativa ao Artigo 1,3). Busca, assim, resolver o aparente conflito interpretativo a partir de uma fórmula parecida com a que adotamos no exemplo do seguro, no tópico anterior deste voto ("o seguro já não estará vigente no dia 15 de fevereiro de 2016, e daí para diante").

No Brasil, somente nos portos, aeroportos e pontos de fronteira alfandegados (conhecidos como locais de "zona primária") poderá efetuar-se a entrada ou a saída de mercadorias procedentes do exterior ou a ele destinadas (art. 8º do Regulamento Aduaneiro). Assim, objetivou a Instrução Normativa esclarecer que ficava vedada a inclusão, no valor aduaneiro, de qualquer custo incorrido "do portão para fora" do porto, por exemplo.

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

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

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

*"Art. 77. **Integram o valor aduaneiro**, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº1.355, de 1994):(Redação dada pelo Decreto nº 4.765, de 24.6.2003)*

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

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

*III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II." (grifo nosso)*

*"Art. 79. **Não integram o valor aduaneiro**, segundo o método do valor de transação, desde que estejam **destacados** do preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, na respectiva documentação comprobatória (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafo 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº1.355, 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.**" (grifo nosso)*

E, disciplinando o disposto no Regulamento Aduaneiro de 2002, que, em seu art. 731, XX, expressamente revogou o Decreto nº 2.498/1998, foi editada a Instrução Normativa SRF nº 327/2003, hoje vigente, que tratou do tema em seus arts. 4º e 5º, incorporando, no § 3º do art. 4º, grosso modo, o conteúdo do AD COANA nº 3/2000:

*"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." (grifo nosso)*

*"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." (grifo nosso)*

Por fim, o Regulamento Aduaneiro vigente (Decreto nº 6.759/2009), em seus arts. 77 e 79, mantém a linha adotada no anterior, em relação ao tema:

*"Art. 77. Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafos 1 e 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº1.355, de 1994; e Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, Artigo 7º, aprovado pela Decisão CMC nº13, de 2007, internalizada pelo Decreto nº6.870, de 4 de junho de 2009):(Redação dada pelo Decreto nº 7.213, de 2010).*

*I - o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira*

alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

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

III - o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II." (grifo nosso)

"Art. 79. Não integram o valor aduaneiro, segundo o método do valor de transação, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, na respectiva documentação comprobatória (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 8, parágrafo 2, aprovado pelo Decreto Legislativo nº30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994):

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

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

Não se vê, pelos textos aqui transcritos, nenhuma incompatibilidade entre os dispositivos normativos apontados. A utilização da expressão "até a chegada ao" (presente, v.g., no art. 77, II do Regulamento Aduaneiro e no art. 4º, II da Instrução Normativa SRF nº 327/2003) não é incompatível com o teor do Ato Declaratório COANA nº 3/2000, ou com o § 3º do art. 4º da Instrução Normativa SRF nº 327/2003, visto que todos fazem parte de uma mesma contextualização nacional do AVA, historicamente construída, dentro da faculdade outorgada no âmbito do acordo.

Da análise nacional do tema, então, não brota dissonância interna, nem em relação ao AVA. Pode-se até discordar da decisão do país em optar por incluir as despesas com descarga no valor aduaneiro, ou afirmar que a maioria dos países do mundo segue linha diversa, mas não há fundamento, com a legislação hoje vigente, para dizer que isso afronte o AVA, internacionalmente, ou mesmo o Regulamento Aduaneiro brasileiro.

Não há, ainda, distorção de terminologia internacionalmente consagrada, ou no direito privado delineada, a demandar que seja invocado o art. 110 do CTN. Há, sim, confusão entre "chegada da mercadoria" e "chegada da embarcação", por parte da recorrente.

Também não há dúvida que dê ensejo à aplicação do art. 112 do mesmo CTN, em relação à infração praticada, que é a simples falta de recolhimento de contribuição, pela não inclusão de parcela devida na base de cálculo. E a falta de recolhimento é apenas com multa, expressamente prevista em lei vigente, relacionada no enquadramento legal da autuação.

Deve-se, então, negar provimento ao recurso voluntário.

## Considerações Finais

No entanto, diante do fato de a exigência efetuada se referir à base de cálculo da COFINS-importação e da Contribuição para o PIS/PASEP-importação, e da existência de julgamento, pelo STF, do Recurso Extraordinário (RE) nº 559.607/SC, com repercussão geral reconhecida, devendo o resultado do julgamento da suprema corte ser reproduzido nas decisões deste CARF, em função do art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do colegiado, reconheço, de ofício, a aplicação do decidido pelo STF ao caso em análise.

O citado RE versa sobre a questão da inclusão (ou não) do ICMS e do valor das próprias contribuições na base de cálculo da COFINS-importação e da Contribuição para o PIS/PASEP-importação, tema a respeito do qual o STF reconheceu a existência de Repercussão Geral (tema nº 01) em 26/09/2007.

Conforme DJE de 16/10/2013 (publicado em 17/10/2003), o STF reconheceu em plenário a inconstitucionalidade do acréscimo do ICMS e das próprias contribuições à base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação, sendo o Min. Dias Toffoli encarregado de redigir o acórdão, rejeitando-se questão de ordem da Procuradoria da Fazenda Nacional que suscitava que fossem modulados os efeitos da decisão:

*“Prosseguindo no julgamento, o Tribunal negou provimento ao recurso extraordinário para **reconhecer a inconstitucionalidade 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 desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”**, contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/04, e, tendo em conta o reconhecimento da repercussão geral da questão constitucional no RE 559.607, determinou a aplicação do regime previsto no § 3º do art. 543-B do CPC, tudo nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie (Relatora). Redigirá o acórdão o Ministro Dias Toffoli. Em seguida, o Tribunal rejeitou questão de ordem da Procuradoria da Fazenda Nacional que suscitava fossem modulados os efeitos da decisão. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 20.03.2013” (grifo nosso)*

Em consulta ao *sítio web* do STF, atesta-se que a Fazenda apresentou embargos de declaração em 12/11/2013, que foi juntada petição em 23/01/2014, e que os autos estavam conclusos para o relator desde 04/02/2014. Em 17/09/2014 os embargos foram rejeitados. E em 14/10/2014 foi publicado o acórdão em relação aos embargos:

*“Embargos de declaração no recurso extraordinário. Tributário. **Pedido de modulação de efeitos da decisão** com que se declarou a inconstitucionalidade de parte do inciso I do art. 7º da Lei 10.865/04. Declaração de inconstitucionalidade. **Ausência de excepcionalidade.***

*1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema que somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contém indicação concreta, nem específica, desse risco.*

*2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.*

*3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.*

*4. Embargos de declaração não acolhidos.” (grifo nosso)*

O processo teve trânsito em julgado em 24/10/2014, passando a vincular os julgamentos deste colegiado, por força art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, devendo esta corte administrativa reproduzir a decisão definitiva de mérito proferida pelo STF na sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil.

Assim, 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.

Pelo exposto, voto no sentido de negar provimento ao recurso voluntário apresentado, e de reconhecer, de ofício, a necessidade de exclusão das parcelas referentes ao ICMS e às próprias contribuições da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação, nas autuações, em função do RE nº 559.607/SC, julgado, com repercussão geral, pelo STF, e do art. 62, § 2º do RICARF.

Rosaldo Trevisan