



GASTOS RELATIVOS À DESCARGA DA MERCADORIA INCLUÍDOS NO VALOR ADUANEIRO

BRASÍLIA, 2017



Confederação Nacional da Indústria

CNI. A FORÇA DO BRASIL INDÚSTRIA

GASTOS RELATIVOS À DESCARGA DA MERCADORIA INCLUÍDOS NO VALOR ADUANEIRO

BRASÍLIA
2017

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA – CNI

Robson Braga de Andrade

Presidente

Diretoria de Desenvolvimento Industrial

Carlos Eduardo Abijaodi

Diretor

Diretoria de Comunicação

Carlos Alberto Barreiros

Diretor

Diretoria de Educação e Tecnologia

Rafael Esmeraldo Lucchesi Ramacciotti

Diretor

Diretoria de Políticas e Estratégia

José Augusto Coelho Fernandes

Diretor

Diretoria de Relações Institucionais

Mônica Messenberg Guimarães

Diretora

Diretoria de Serviços Corporativos

Fernando Augusto Trivellato

Diretor

Diretoria Jurídica

Hélio José Ferreira Rocha

Diretor

Diretoria CNI/SP

Carlos Alberto Pires

Diretor



Confederação Nacional da Indústria

CNI. A FORÇA DO BRASIL INDÚSTRIA

GASTOS RELATIVOS À DESCARGA DA MERCADORIA INCLUÍDOS NO VALOR ADUANEIRO

BRASÍLIA
2017

© 2017. CNI – Confederação Nacional da Indústria.

Qualquer parte desta obra poderá ser reproduzida, desde que citada a fonte.

CNI

Gerência Executiva de Comércio Exterior

C748e

Confederação Nacional da Indústria.

Gastos relativos à descarga da mercadoria incluídos no valor aduaneiro / Confederação Nacional da Indústria. – Brasília : CNI, 2017.

32 p. : il.

1. Mercadorias. 2. Impostos. 3. Aduaneiro. I. Título.

CDU: 339.5

A Confederação Nacional da Indústria - CNI e o Fórum de Competitividade das Exportações - FCE defendem a redução da carga tributária nas operações de comércio exterior e elaboraram este estudo que traz os argumentos que sustentam a eliminação da cobrança dos gastos relativos à descarga nacional da mercadoria (capatazia) na composição do valor aduaneiro.







1. INTRODUÇÃO

A IN SRF nº 327/2003 (art. 4º, § 3º) determina que os gastos relativos à descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional no território nacional (Descarga Nacional) serão incluídos no valor aduaneiro.

Os gastos relativos à Descarga Nacional estão contidos no conceito de “capatazia” trazido pelo art. 40, §1º, inciso I da Lei nº 12.815/2013 (“Lei dos Portos”). De fato, para fins da referida lei, considera-se capatazia a *“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”* (grifamos). Por isso, é comum que também sejam encontradas referências a esta discussão como a inclusão dos custos de capatazia no valor aduaneiro.

O tema é relevante não apenas para fins do Imposto de Importação, ao qual a IN SRF nº 327/2003 se refere expressamente, mas também para IPI-Importação, PIS/PASEP-Importação, COFINS-Importação e ICMS-Importação.

Com efeito, não só a valoração aduaneira interfere diretamente na base de cálculo desses tributos, como seu aumento indevido produz “efeitos em cascata”, já que alguns compõem a base de cálculo de outros.

O presente estudo, elaborado pela CNI e pelo FCE, demonstra os motivos pelos quais a referida instrução normativa é incompatível com os compromissos internacionais assumidos pelo Brasil, com destaque para o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT) e para o Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA), da Organização Mundial do Comércio (OMC), bem como com a legislação tributária nacional, complementar e ordinária. ■





2. MARCO LEGAL

2.1. AS DIRETRIZES SOBRE TARIFAS ADUANEIRAS EM COMPROMISSOS INTERNACIONAIS ASSUMIDOS PELO BRASIL

Além de arrecadar, está entre as funções do Imposto de Importação a de proteger os produtos nacionais da concorrência dos produtos estrangeiros, caracterizando-se, nesse sentido, como tributo que tem características indutoras ou extrafiscais (em oposição aos tributos cuja principal função é arrecadar, usualmente classificados como tributos fiscais).

A utilização do Imposto de Importação como medida de proteção da indústria nacional, contudo, encontra limites nos acordos internacionais celebrados pelo Brasil¹, com destaque para o GATT e para o AVA, da OMC. Buscando assegurar a progressiva liberalização do comércio, os países-membros do GATT e da OMC estipularam limites mutuamente acordados para o valor das tarifas, estabelecendo regras tanto no que se refere às alíquotas quanto à sua base de cálculo.

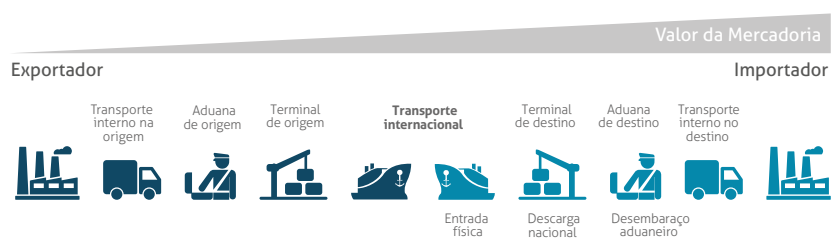
Alíquotas. Os países signatários do GATT comprometeram-se com limites máximos para as alíquotas de suas tarifas

¹ De acordo com o art. 98 do Código Tributário Nacional - CTN, "Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha".

aduaneiras (tarifas consolidadas)², os quais foram reduzidos progressivamente por meio das negociações multilaterais, hoje conduzidas no âmbito da OMC.

Base de cálculo. Foi estabelecido no GATT que o valor considerado para fins de apuração das tarifas aduaneiras (Valor Aduaneiro) deve ser o *valor real da mercadoria importada*.

Desde a saída do estabelecimento exportador, a mercadoria está sujeita a diversos procedimentos (frete, desembaraço, seguro etc.), os quais geram custos que a ela vão se agregando. Por isso, à medida que a mercadoria se aproxima do destino final, o seu valor tende a aumentar, conforme ilustrado abaixo:



Dessa forma, a tendência é que, se a determinação do valor real da mercadoria importada se der muito antes da chegada ao destino final, este será menor; ao contrário, se ocorrer muito próximo, será maior.

O valor real da mercadoria é geralmente representado pelo preço da fatura, somado de determinados custos com a importação (especialmente frete e seguro) que eventualmente não estejam incluídos na fatura.³ As disposições relevantes do GATT são as seguintes:

² Ver art. II.1(b) do GATT.

³ No preço da fatura poderão estar incluídos outros valores além do valor da própria mercadoria no local de exportação, tais como o de transporte até o local de importação, seguro e transporte depois da importação, os quais serão de responsabilidade do exportador/vendedor. A inclusão desses valores na fatura depende da fórmula contratual eleita pelas partes, geralmente expressa por meio de Incoterms - International Rules of Interpretation of Trade Commercial Terms. No caso do *Incoterm Cost, Insurance and Freight - CIF*, por exemplo, incluem-se no preço da fatura o valor do transporte até o local de destino e o seguro. Já no caso do *Incoterm Free On Board - FOB* nenhuma inclusão ao valor da mercadoria é devida, pois é o adquirente/importador quem suporta os custos com transporte e seguro.

Artigo VII

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.

Nota Adicional ao Artigo VII

Parágrafo 2

1. Presume-se, de Acordo com o artigo VII, que o “valor real” pode ser representado pelo preço da fatura, ao

qual se juntarão todos os elementos correspondentes aos custos legítimos não incluídos no preço da fatura e constituindo efetivamente o elemento do “valor real”, bem como qualquer desconto anormal que qualquer outra redução anormal calculada sobre o preço normal de concorrência.

As regras sobre valoração aduaneira são complementadas, no âmbito da OMC, pelo Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT, ou AVA,⁴ o qual prevê regras específicas com relação aos custos incorridos *até* o porto ou local de importação e aos custos incorridos *após* a importação.

No que se refere aos *custos incorridos até a importação*, o AVA confere aos países membros da OMC a prerrogativa de incluí-los ou não no Valor Aduaneiro, conforme suas respectivas legislações internas. Nesse sentido, o Artigo 8 do AVA prevê o seguinte:

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.

⁴ No Acordo sobre Valoração Aduaneira, a expressão correspondente ao “valor real” da mercadoria importada é o “valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias” (Artigo 1º do AVA).

⁵ Em termos práticos, os custos deverão ser adicionados ao valor da fatura se a condição comercial for FOB, ou apenas mantidos se o valor da fatura já estiver expresso na condição CIF.

⁶ Nesse caso, ao contrário, os custos não deverão ser adicionados ao valor da fatura se a condição comercial for FOB, ou deverão ser deduzidos do valor da fatura se a condição comercial for CIF. Ver o Comentário 21.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da Organização Mundial de Aduanas - OMA.

Assim, caso o país signatário opte pela inclusão (a) do custo de transporte das mercadorias até o porto ou local de importação (“Transporte Internacional”) e (b) dos gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação (“Encargos Relativos”) no Valor Aduaneiro, os custos correspondentes deverão integrá-lo.⁵ Em sentido contrário, caso o país signatário opte pela exclusão do Transporte Internacional e dos Encargos Relativos do Valor Aduaneiro, os custos correspondentes não deverão integrá-lo.⁶

Embora no caso do Brasil tenha havido a opção pela inclusão do Transporte Internacional, dos Encargos Relativos e do Seguro

no Valor Aduaneiro, aí não se inclui a descarga nacional.

Os custos incorridos após a importação, por sua vez, não poderão ser incluídos no Valor Aduaneiro, independentemente do que dispuser a legislação interna do país membro. É o que dispõe a Nota Interpretativa ao Artigo 1º do AVA:

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.

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da Organização Mundial de Aduanas (OMA), em seu Comentário 9.1, referente ao Tratamento Aplicável aos Custos das Atividades Executadas no País de Importação, esclarece que essa previsão alcança os gastos de carregamento, descarregamento e manuseio executados após a importação:

Quanto à questão específica do transporte, vale observar que, mesmo que a alínea (b) da Nota Interpretativa ao Artigo 1 mencione somente o custo de transporte após a importação, seria consistente com a orientação geral da Nota Interpretativa, no que concerne aos encargos ou custos incorridos após a importação, estender o alcance dessa expressão aos gastos de carregamento, descarregamento e manuseio executados após a importação. O mesmo raciocínio seria aplicável aos custos de seguro incorridos após a importação.

Tal conclusão é coerente com a regra de que o Valor Aduaneiro deve corresponder ao “*valor real da mercadoria importada*” (Artigo VII

do GATT), ou ao “preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias” (Artigo 1º do AVA). É contraditório que gastos incorridos depois de uma importação possam ser considerados como parte do preço da mercadoria importada.⁷

Os comentários do referido Comitê cumprem o papel fundamental de uniformizar a interpretação e aplicação do AVA pelas autoridades aduaneiras de cada país.⁸ Além disso, a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 318/2003 determinou que o referido Comentário 9.1 (ao lado de outros atos emanados do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA) seja observado para fins de apuração do Valor Aduaneiro no Brasil.⁹

Está claro, diante do exposto, que os custos de carregamento, descarregamento e manuseio associados a transporte, incorridos *após a importação*, não podem ser incluídos no Valor Aduaneiro. Somente poderão ser incluídos tais custos que tenham sido incorridos *até a importação*.

Há, na jurisprudência da OMC, casos em que se discutiu a expressão “*por ocasião da importação*” (*on importation*) prevista no Artigo II.1(b) do GATT, para definir se determinados encargos deveriam ser entendidos como tarifas aduaneiras (sujeitas ao limite *consolidado* em negociações multilaterais) ou encargos internos (sujeitos ao princípio do tratamento nacional). Em um desses casos, *China - Auto Parts*, o Painel, em decisão não modificada pelo Órgão de Apelação, chegou às seguintes conclusões:

⁷ Ver, nesse sentido, o Comentário 7.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA, referente a despesas de armazenagem incorridas no país de importação: “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 [e] não fazem parte do valor aduaneiro”.

⁸ Ver http://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/instruments-and-tools/val_customs_compendium.aspx.

⁹ O texto integral dos Comentários (e de outros atos) incorporados pela citada Instrução Normativa encontra-se disponível no seu anexo único, em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=34874>.

“O significado da expressão ‘por ocasião da importação’, presente no Artigo II.1(b), primeira sentença do GATT 1994, considerado no contexto e à luz dos propósitos do GATT 1994, contém um elemento temporal bastante preciso que não pode ser ignorado. Isso significa que a obrigação de pagar direitos e encargos está vinculada à mercadoria no momento em que esta entra no território da outra Parte Contratante. Se o direito de impor encargos - e a obrigação do importador de pagá-los - nasce no exato momento em que a mercadoria entra no território da outra Parte Contratante, os direitos e encargos impostos sobre a importação necessariamente estarão relacionados à condição da mercadoria neste momento específico. É neste momento, e apenas neste momento, que a obrigação de pagar tributos nasce. Como decidido pelo Órgão de Apelação no EC - Poultry, ‘é sobre a entrada da mercadoria no território aduaneiro, antes da sua integração ao mercado interno, que a obrigação de pagar direitos

e encargos surge'. É com base na condição da mercadoria neste momento que os direitos e encargos devem ser cobrados.”¹⁰

Existe suporte na jurisprudência da OMC, portanto, para dizer que a importação ocorre no exato momento da entrada da mercadoria no território aduaneiro. Isto leva à conclusão de que os custos de desembarque no porto de destino, como é o caso da Descarga Nacional, seriam custos posteriores à importação, não podendo ser incluídos no Valor Aduaneiro.

Portanto, o art. 4º, § 3º da IN SRF nº 327/2003, ao incluir a Descarga Nacional no valor aduaneiro, além de criar um custo indevido para o setor privado, expõe o Brasil a questionamentos no âmbito da OMC, inclusive por meio de seu sistema de solução de controvérsias.

2.2. AS NORMAS DE DIREITO INTERNO APLICÁVEIS NO BRASIL

A legislação brasileira traz critérios que reforçam a percepção de que, no momento da Descarga Nacional, já ocorreu a importação.

As normas gerais do Imposto de Importação constam da Lei nº 5.172/1966 (Código Tributário Nacional - CTN), Decreto-Lei nº 37/1966, Decreto nº 6.759/2009 (Regulamento Aduaneiro) e Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 327/2003 - IN SRF nº 327/2003. Conforme visto, essas normas sujeitam-se a limites previstos nas regras internacionais, em particular aquelas contidas nos Acordos da OMC, internalizados por meio do Decreto Legislativo nº 30 e do Decreto nº 1.355, ambos de 1994.

De acordo com o art. 19 do CTN, o Imposto de Importação tem como fato gerador a entrada de produtos estrangeiros no território nacional, sendo a disposição reproduzida no art. 1º, *caput* do Decreto-Lei nº 37/1966 e no art. 72, *caput* do Regulamento Aduaneiro.

Sua base de cálculo, por sua vez, é definida: (i) pelo art. 20, inciso II do CTN como “o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País”; e (ii) pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 37/1966 e art. 75 do Regulamento Aduaneiro como o “valor aduaneiro apurado segundo as normas do art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - GATT”.

¹⁰ China – Measures Affecting Imports of Automobile Parts, DS339/340/342. Relatório do Painel, 2008, par. 7.184.

Adicionalmente, o art. 77 do Regulamento Aduaneiro estabelece que *integram* o Valor Aduaneiro as seguintes parcelas: (i) o custo de transporte da mercadoria importada até o porto, aeroporto alfandegado de descarga ou ponto de fronteira 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 item anterior; e (iii) o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos itens anteriores.

Já o art. 79 do Regulamento Aduaneiro determina que *não integram* o Valor Aduaneiro, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, as seguintes parcelas: (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 do porto, aeroporto alfandegado de descarga ou ponto de fronteira onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro.

Por sua vez, a IN SRF nº 327/2003 repete as disposições dos artigos 77 e 79 do Regulamento Aduaneiro. Adicionalmente, interpretando o que seria *gasto relativo à descarga*, o art. 4º, § 3º da IN SRF nº 327/2003 determina que “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”. Dessa forma, inclui a Descarga Nacional na base de cálculo do Imposto de Importação, criando a distorção que se pretende corrigir com o presente pleito. ■



	Q1	Q2
Jan	9.38	5.52
Feb	8.27	7.29
Mar	5.42	7.51
Apr	0.70	0.24
May	0.35	9.99
Jun	8.01	0.91
Jul	8.54	8.08
Aug	7.79	8.71
Sep	8.17	5.70
Oct	9.71	7.19
Nov	5.45	5.90
Dec	6.16	2.43



3.

INCOMPATIBILIDADE DA IN SRF Nº 327/2003 (ART. 4º, §3º) COM A LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

A inclusão dos gastos relativos à descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional no território nacional na base de cálculo do Imposto de Importação contraria a lei brasileira.

De acordo com o art. 19 do CTN, o fato gerador do Imposto de Importação é a entrada da mercadoria no território nacional. A entrada fica caracterizada no momento em que a mercadoria transpõe fisicamente a fronteira geográfica¹¹. A transposição física da fronteira geográfica fica marcada pela chegada da mercadoria na chamada zona primária do território aduaneiro, que compreende (i) portos alfandegados (áreas terrestres ou aquáticas, contínuas ou descontínuas); (ii) aeroportos alfandegados (áreas terrestres); e (iii) pontos de fronteira alfandegados (áreas terrestres). De forma coerente, o art. 20, inciso II do CTN determina que a base de cálculo do imposto é o preço do produto “[...] para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País”.

Por uma questão de praticidade, todavia, o Imposto de

¹¹ Não se trata de qualquer transposição física, mas da transposição de mercadoria com a intenção do agente de integrá-la à economia nacional. “Em síntese, portanto, entende-se que, no direito brasileiro, ao contrário do que decorre da interpretação isolada do art. 19 do CTN e do caput do art. 1º do Decreto-lei 37/66, o conteúdo jurídico do verbo ‘importar’ compreende a conduta comissiva voluntária de introduzir um produto qualquer no âmbito do território nacional, por meio da transposição física da fronteira geográfica qualificada pela finalidade integradora”. (SEHN, Solon. *Imposto de Importação*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 59)

Importação não é apurado no momento da entrada da mercadoria no território nacional, mas sim em momento posterior: o do registro da Declaração de Importação pelo importador.

Assim como ocorre com qualquer tributo no Brasil, a base de cálculo do Imposto de Importação não pode ser dissociada do seu fato gerador *material*, qual seja a entrada da mercadoria no território nacional¹². Por isso, a apuração do Imposto de Importação só pode corresponder ao valor incorrido pelo importador na importação da mercadoria, ou seja, até a sua entrada no território nacional.

Caso o legislador inclua na base de cálculo valores referentes a momento *posterior* ao da importação, a tributação deixará de ser sobre a importação e passará a ser sobre outra coisa (prestação de serviços, por exemplo). Em última análise, incluir a Descarga Nacional na base de cálculo do Imposto de Importação seria tributar por este imposto a prestação de serviços no território nacional, a qual é sabidamente tributada por imposto próprio, o ISSQN.

Assim sendo, a base de cálculo do Imposto de Importação deveria compreender exclusivamente (i) o valor da própria mercadoria no local de exportação e (ii) os custos necessários para viabilizar a sua entrada no território nacional (Transporte Internacional, Encargos Relativos e seguro). Com relação a este segundo item, é irrelevante que os custos tenham sido suportados diretamente pelo exportador/vendedor – sendo repassados ao importador/comprador no próprio valor da transação – ou suportados diretamente pelo importador/comprador, que os contrata de terceiros.

Como visto, o art. 77 do Regulamento Aduaneiro estabelece que determinadas parcelas incorridas *até* o porto, aeroporto alfandegado de descarga ou ponto de fronteira onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro podem compor o valor aduaneiro; o art. 79, por sua vez, determina que determinados custos incorridos a partir desses mesmos locais não podem. Disso extrai-se que, para fins de definição do que pode ou não compor a base de cálculo do Imposto de Importação, a legislação brasileira caracteriza a importação como a chegada da mercadoria ao porto, aeroporto alfandegado de descarga ou ponto de fronteira, que é quando ocorre a transposição física da fronteira geográfica e, portanto, antes da Descarga Nacional.

Quando o veículo de transporte internacional chega ao porto, aeroporto ou ponto de fronteira, por óbvio, a mercadoria que ele transporta também chega. Não há nenhuma exigência de que a mercadoria toque o solo, esteja fora do veículo, ou algo parecido.

¹² Conforme ensina Misabel Abreu Machado Derzi, a base de cálculo exerce uma tríplice função no direito tributário, sendo uma delas justamente a de permitir a identificação do tributo – as outras duas seriam a quantificação da prestação tributária e a realização do princípio da capacidade contributiva. Por meio da base de cálculo escolhida pelo legislador, portanto, deveria ser possível identificar o fato jurídico eleito como tributável, devendo ambos os aspectos guardar coerência, sob pena de a tributação gravar fato diverso do identificado como fato gerador. Nesse sentido, no caso de o legislador eleger como fato jurídico tributável a propriedade imobiliária, por exemplo, fica limitado a determinar como base de cálculo do tributo o valor da propriedade imobiliária. Caso identifique como base de cálculo o valor dos rendimentos obtidos pelo proprietário, o objeto da tributação deixará de ser a propriedade imobiliária e passará a ser a renda, desnaturando a tributação proposta pela definição do fato gerador. “Portanto, é a base de cálculo que dá a exata dimensão da hipótese tributária, estabelecendo a correlação necessária entre o fato descrito na norma como pressuposto e a prestação tributária [...]”.

(BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 13ª ed.; Rio de Janeiro: Forense; 2015, p. 38-40). Nesse sentido, considerando que o fato gerador do Imposto de Importação é definido como a entrada da mercadoria no território nacional, a qual se verifica no momento em que ocorre a transposição física da fronteira geográfica, sua base de cálculo só poderá conter elementos que sejam verificados até este momento.

Como visto, a Descarga Nacional é uma das atividades desenvolvidas nos portos, aeroportos e locais de importação. Se for incluída na base de cálculo do Imposto de Importação, o que a diferenciaria da movimentação, conferência, armazenagem, enfim, das demais atividades de capatazia? Seria contraditório incluir a Descarga Nacional, mas não as demais despesas incorridas no porto.

Outra evidência da ausência de coerência da inclusão da Descarga Nacional na base de cálculo do Imposto de Importação é o tratamento que a legislação brasileira dá aos portos secos. Trata-se de recintos alfandegados de uso público nos quais são executadas operações de movimentação, armazenagem e despacho aduaneiro de mercadorias sob controle aduaneiro. Considerando que a conclusão da conferência aduaneira ocorre apenas com o despacho aduaneiro da mercadoria, considerar este como o momento da importação implicaria em aceitar que todos os custos incorridos até este momento a integrariam. Significaria dizer, portanto, que, em uma importação por transporte marítimo, por exemplo, o transporte rodoviário da mercadoria no território brasileiro do porto de chegada até o porto seco comporia o *transporte internacional* da mercadoria. Isso claramente não acontece.

Em suma, uma vez que o art. 19 do CTN estabelece que o fato gerador do Imposto de Importação é a entrada de produtos estrangeiros no território nacional, toda a legislação ordinária e todas as normas infralegais, que são hierarquicamente inferiores ao CTN, devem estar de acordo com essa orientação. Ao contrariá-lo, o art. 4º, § 3º da IN SRF nº 327/2003 se mostra *illegal* e distorce o sistema tributário brasileiro. ■



4. JURISPRUDÊNCIA DO STJ

As duas turmas do STJ responsáveis por julgar matéria tributária já se posicionaram de forma consolidada no sentido de que a inclusão da Descarga Nacional na base de cálculo do Imposto de Importação, prevista no art. 4º, § 3º da IN SRF nº 327/2003, desrespeita os limites impostos pelo AVA e pelo Regulamento Aduaneiro.

Os trechos transcritos abaixo, extraídos do Acórdão proferido no AgInt no REsp¹³ 1.566.410/SC da Primeira Turma do STJ, julgado em 18/10/2016, dão uma boa noção sobre os principais fundamentos desse entendimento:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. DESPESAS DE CAPATAZIA. INCLUSÃO. IMPOSSIBILIDADE. ART. 4º, § 3º, DA IN SRF 327/2003. ILEGALIDADE.

¹³ AgInt: Agravo de instrumento

REsp: Recurso especial

1. O Acordo de Valoração Aduaneira e o Decreto 6.759/2009, ao mencionar os gastos a serem computados no valor aduaneiro, referem-se a 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.

2. A Instrução Normativa 327/2003 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. Precedentes: AgRg no REsp 1.434.650/CE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 30/6/2015; REsp 1.239.625/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 4/11/2014.

3. Agravo interno não provido.

[...]

VOTO DO SENHOR MINISTRO BENEDITO

GONÇALVES (Relator):

[...]

De fato, depreende-se da leitura dos dispositivos acima que, enquanto o Acordo de Valoração Aduaneira e o Decreto 6.759/09 se referem a 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. Por seu turno, 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”.

Da leitura do conceito acima, tem-se que, como bem retratado pelo acórdão recorrido, a realização dos referidos serviços (de capatazia) ocorre em momento posterior à conclusão da realização do transporte do produto importado, já no porto situado em território nacional.

Assim, o cômputo dos gastos com os serviços referentes à circulação e manuseio das mercadorias já dentro do estabelecimento portuário termina por abranger despesas realizadas após a chegada até o porto alfandegado.

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 (atraque da embarcação) e o seu efetivo desembarço aduaneiro.

Dessa forma, entendo que o artigo 4º, § 3º da Instrução Normativa 327/03 da SRF, ao permitir a inclusão dos gastos com descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional 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.

A referida Instrução Normativa, ademais, termina por permitir que o valor cobrado pelos portos para a realização do serviço de capatazia seja tributado pelo Imposto de Importação, ampliando, por via oblíqua, a base de cálculo do referido tributo, em claro desrespeito ao Princípio da Legalidade Estrita, previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal.

[...]

(AgInt no REsp 1566410/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/10/2016, DJe 27/10/2016)

Assim, no entendimento do STJ, a atracação do navio ao porto é suficiente para caracterizar a chegada das mercadorias até o local de importação. Dessa forma, os custos incorridos entre esse momento e o efetivo desembaraço aduaneiro da mercadoria seriam considerados custos incorridos *após* a importação, na medida em que ocorrem já no território nacional, depois da chegada da embarcação ao porto. Como visto, foi proibida no AVA - e também no Regulamento Aduaneiro - a inclusão no Valor Aduaneiro dos custos incorridos *após* a importação.

Existem, atualmente, quatro precedentes sobre o tema no STJ, todos favoráveis à exclusão dos custos de descarga nacional da composição do valor aduaneiro. São eles:

• **Precedentes da Primeira Turma:** AgInt no REsp 1566410/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/10/2016, DJe 27/10/2016; REsp 1239625/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 04/09/2014, DJe 04/11/2014.

• **Precedentes da Segunda Turma:** REsp 1528204/SC, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, Rel. p/ Acórdão Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/03/2017, DJe 19/04/2017; AgRg no REsp 1434650/CE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/05/2015, DJe 30/06/2015.

Diante desses precedentes, os Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional têm sido negados por decisões monocráticas do Ministro relator, posteriormente confirmadas pela respectiva Turma (ex.: AgInt no REsp 1052066/SC, Rel. Ministra ASSULETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/08/2017, DJe 16/08/2017; AgInt no REsp 1662724/RS, Rel. Ministra ASSULETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/08/2017, DJe 24/08/2017).

Nesse contexto de julgados em sentido uníssono por parte do STJ, e diante do grande volume de ações judiciais em curso sobre este tema, é possível que a matéria seja afetada para a sistemática dos recursos repetitivos em breve. Quando o STJ decidir o tema por esse rito, não só o Poder Judiciário, como também o CARF será vinculado ao referido entendimento (art. 62, § 2º do Regimento Interno do CARF).

É sabido que os agentes da RFB atuam de forma vinculada às normas do órgão, como é o caso do art. 4º, § 3º da IN SRF nº 327/2003. Enquanto essa norma estiver em vigor, portanto, os fiscais da RFB cobrarão dos contribuintes a inclusão da Descarga Nacional na base de cálculo dos tributos

que incidem sobre o valor aduaneiro, obrigando-os a recorrer ao Poder Judiciário para afastar a cobrança indevida.

Todavia, é antieconômico para a Administração Pública e prejudicial para os contribuintes manter o procedimento de cobrança de um valor, muitas vezes acrescido de multa e juros, que terá sua ilegalidade declarada pelo Poder Judiciário. Por isso, a CNI e o FCE entendem que a revogação do art. 4º, § 3º da IN SRF nº 327/2003 atende aos interesses não só da indústria, mas de toda a sociedade. ■

CNI

Robson Braga de Andrade

Presidente

Diretoria de Desenvolvimento Industrial – DDI

Carlos Eduardo Abijaodi

Diretor de Desenvolvimento Industrial

Gerência Executiva de Comércio Exterior

Diego Bonomo

Gerente-Executivo de Comércio Exterior

Gerência de Política Comercial

Constanza Negri

Gerente de Política Comercial

Cristhyane Martins

Felipe Carvalho

Leandro Barcelos

Ronnie Pimentel

Silvia Menicucci

Equipe Técnica

Diretoria de Comunicação – DIRCOM

Carlos Alberto Barreiros

Diretor de Comunicação

Gerência Executiva de Publicidade e Propaganda – GEXPP

Carla Gonçalves

Gerente-Executiva de Publicidade e Propaganda

Diretoria de Serviços Corporativos – DSC

Fernando Augusto Trivellato

Diretor de Serviços Corporativos

Área de Administração, Documentação e Informação – ADINF

Maurício Vasconcelos de Carvalho

Gerente-Executivo de Administração, Documentação e Informação

Alberto Nemoto Yamaguti

Normalização

Consultoria

Fialho Salles Advogados

Lucas Spadano

Roberto Salles

Laura Diniz

Pedro Magalhães

Vinícius Martins

Revisão Gramatical e Produção Editorial

Elemento Design



Confederação Nacional da Indústria

CNI. A FORÇA DO BRASIL INDÚSTRIA

CNI

Confederação Nacional da Indústria

Sede - Setor Bancário Norte

Quadra 1 - Bloco C

Edifício Roberto Simonsen

70040-903 - Brasília - DF

Tel.: + 55 (61) 3317-9000

Fax: + 55 (61) 3317-9994

Serviço de Atendimento ao Cliente - SAC

Tels.: +55 (61) 3317-9989 / (61) 3317-9992

sac@cni.org.br

www.portaldaindustria.com.br/cni