



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

Processo n° 10314.720709/2016-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.983 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 21 de março de 2018
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO II
Recorrente C&A MODAS LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Exercício: 2012

BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. AJUSTES.

Na forma do art. 8º, § 1º, letra c do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas devem ser acrescidos os *royalties* e direitos de licença, pagos direta ou indiretamente, desde que como condição de venda das mercadorias e a elas relacionados.

MULTA REGULAMENTAR

Se os parâmetros materiais e quantitativos de sua aplicação foram vazados por lei vigente, válida e eficaz, descabe à instâncias administrativas adentrarem em sua constitucionalidade. Súmula CARF nº 2.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

O crédito tributário, quer se refira atributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros demora, calculado à taxa Selic até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Precedentes da CSRF.

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao Recurso Voluntário. Vencidos os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Thais De Laurentiis Galkowicz, Maysa de Sá Pittondo Deligne e Carlos Augusto Daniel Neto, que apresentou declaração de voto lida em sessão.

(assinado digitalmente)

Jorge Olmiro Lock Freire - Presidente e Relator.

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

Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado para constituição de crédito tributário referente à diferença de tributos incidentes na importação (II, IPI e PIS/COFINS importação) decorrente da não inclusão no valor aduaneiro dos royalties pagos pelo importador, acrescido de multa de ofício e juros de mora. Igualmente, foi feita exigência fiscal de multa regulamentar de 1% do valor aduaneiro (art. 84 da MP 2.158-35/2001) face a não inclusão dos royalties no campo "informações complementares" da DI.

Segundo o relatório fiscal (fls. 2848/2950), o Serviço de Programação, Avaliação e Controle da Atividade Fiscal (SEPAC) da Delegacia Especial da RFB de Fiscalização de Comércio Exterior (DELEX/SPO) verificou que a C&A efetuou recolhimentos de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), sob o Código de Receita 0422, cuja descrição é "IRRF – ROYALTIES E ASSISTÊNCIA TÉCNICA– RESIDENTES EXTERIOR", no ano de 2012, e, ao mesmo tempo, realizou diversas importações no período. Com base nessas informações, a fiscalização promoveu procedimento para verificar a causa dos pagamentos dos royalties, a fim de determinar se seria o caso de os valores pagos a título de royalties serem incluídos no cômputo do valor aduaneiro das importações da empresa e, em caso positivo, aferir se os pagamentos a título de royalties foram efetivamente incluídos.

Após a apresentação de ampla gama de documentos, a fiscalização concluiu que parte dos pagamentos sob o Código de Receita 0422 se referia à contraprestação por serviços de assistência técnica, tais como serviços de pesquisa de tendência de moda e criação e desenvolvimento de peças de vestuário e acessório, e outra parte das remessas, majoritária, relacionava-se ao pagamento de royalties referentes à licença para uso de marca.

Num segundo momento da auditoria, a fiscalização requereu que a contribuinte apresentasse, "(...) para cada uma das marcas, os produtos/mercadorias importados de empresas vinculadas e não vinculadas, bem como aqueles obtidos no mercado interno. Foi solicitado ainda que a C&A informasse o valor correspondente aos royalties pagos por produto/mercadoria e período".

Após o detalhado exame dos contratos, cujas cópias encontram-se no Anexo IV do auto de infração, e demais elementos de informação apresentados, a fiscalização concluiu (item 6.1 - DOS CONTRATOS) que os royalties pagos pela interessada em razão da exploração das marcas objeto dos contratos firmados com as empresas MATTEL DO BRASIL LTDA, THE WALT DISNEY COMPANY (BRASIL) LTDA, WARNER BROS (SOUTH) INC., ITC AMERICA LATINA S/C LTDA (MARVEL); PLAYBOY ENTERPRISES INTERNATIONAL, COFRA HOLDING AG e GISELE INC caracterizavam-se como *condição de venda* (item 6.2 - DA CONDIÇÃO DE VENDA) das mercadorias importadas de

terceiros fabricantes. Consequente, os valores relativos aos royalties deveriam ser adicionados ao cálculo do valor aduaneiro.

As premissas que apoiaram a conclusão fiscal foram as seguintes:

1. Os direitos de licença e de uso da marca foram utilizados nos produtos importados, portanto, esses direitos estão relacionados às mercadorias importadas.

2. O pagamento dos direitos é condição para uso da marca, pois sem o pagamento dos royalties a contribuinte não poderá mais adquirir os produtos das empresas exportadoras.

3. A importadora não efetuou o ajuste ao valor aduaneiro conforme estabelecido no artigo 8, item 1, c, do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA).

4. A autuada submeteu aos despachos aduaneiros diversos produtos cujos fornecedores estrangeiros estão a ela vinculados nos termos do artigo 15, item 4, do AVA. Entretanto, no campo da declaração de importação destinado a informar a condição de vinculação, a empresa declarou-se “não vinculada”, conforme planilha Demonstrativa Multa Não Vinculadas, anexada aos autos.

5. Os dados referentes ao tipo de vínculo entre as partes contratantes são informações de natureza administrativo-tributária e, portanto, necessários à determinação do competente procedimento de controle aduaneiro, inclusive a valoração aduaneira dos produtos.

6. Prestando informação inexata, já que nos casos aqui tratados existe vinculação entre a importadora e os fornecedores, a empresa acabou por incorrer na penalidade prevista no § 1º do artigo 69, da Lei nº 10.833/2003.

Intimada, a contribuinte apresentou impugnação, cujas alegações não foram acolhidas pela DRJ Curitiba (fls. 17686/17730), em julgamento de 31/01/2017.

Irresignada, a contribuinte apresentou recurso voluntário (fls. 17762/17853), no qual alega, em síntese:

(i) que a legislação aduaneira é clara ao determinar que o valor aduaneiro nem sempre conterà os royalties pagos em relação à mercadoria importada, mas visa ajustá-lo apenas e tão somente quando pagos como condição da venda imposta pelo vendedor, ao importador para a aquisição das mercadorias, a eliminar distorção causada pela cobrança de parte do preço sob a forma de royalties;

(ii) que a condição de venda não é todo e qualquer elemento para a concretização da importação, mas constitui obrigação adicional ao pagamento do preço, imposta para a realização da venda, ou seja, pelo vendedor/fabricante, **detentor da licença** (1ª Condição estabelecida pelo CARF), para a venda dos produtos, **pagamento este que deverá favorecer ao vendedor ou a terceiro a este necessariamente vinculado** (2ª Condição estabelecida pelo CARF);

(iii) que os royalties pagos ao Licenciante devem estar diretamente relacionados às mercadorias objeto de valoração, isto é, **devem ser diretamente relacionados aos valores objeto da compra e venda**. (3ª Condição estabelecida pelo CARF);

(iv) nos casos analisados no presente auto de infração, o pagamento de royalties não é condição de venda para a importação das mercadorias, pois existem duas relações jurídicas independentes firmadas pela Recorrente. Uma com o Licenciante regulando a exploração da licença, outra com os fabricantes, terceiros absolutamente independentes dos Licenciantes, regulando a compra e venda das mercadorias. Inclusive, poderia a C&A optar pela fabricação própria das mercadorias (em território nacional ou estrangeiro);

(v) que a análise de todos os contratos em questão deixa claro que os fabricantes (vendedores das mercadorias) não são titulares das licenças exploradas pela Recorrente e não tem qualquer relação comercial, financeira ou societária com os Licenciantes, razão pela qual não possui qualquer ingerência sobre o montante, a forma ou o prazo em que os royalties serão pagos da Recorrente às Licenciantes;

(vi) que a obrigatoriedade de a Recorrente cessar a comercialização das peças licenciadas, bem como de os fabricantes cessarem, após comunicação, a produção de produtos com a marca licenciada, não implica, por óbvio, qualquer indício de vinculação entre fabricantes e detentores da marca. Na verdade, trata-se de mera decorrência lógica do contrato de licença firmado, bem como do respeito às normas nacionais e internacionais que regulamentam a propriedade industrial;

(vii) a forma pela qual o pagamento dos royalties é calculado na maioria dos contratos (parcela fixa, garantia mínima e/ou percentual da venda, antecipações de valores etc.) é mais um demonstrativo de que não existe “condição de venda” para inclusão dos royalties no valor aduaneiro das mercadorias importadas;

(viii) especificamente com relação ao contrato firmado com a COFRA, importante destacar que (a) as empresas Mondial Hong Kong e C&A Sourcing Limited atuam, tão somente, como exportadoras das mercadorias adquiridas no Leste Asiático de diversos fabricantes de todas as marcas (assim, essas empresas não fabricam as mercadorias importadas); (b) aproximadamente 74% de todas as mercadorias comercializadas pela Recorrente (relacionadas às marcas detidas pela COFRA) são adquiridas de empresas nacionais; (c) os royalties, no montante de apenas 1% sobre a Receita Líquida de Vendas no mercado interno, são pagos pela Recorrente somente após 30 dias do encerramento do trimestre de vendas, o que demonstra, de maneira cristalina, a absoluta independência da operação de compra e venda firmada pela Recorrente com os fabricantes da operação de licenciamento firmada pela Recorrente com a COFRA;

(ix) subsidiariamente, caso se entenda que os royalties devem compor o valor aduaneiro, o que sequer se admite como hipótese em razão dos argumentos acima, haverá o reconhecimento de que os tributos pagos na remessa dos royalties são indevidos, razão pela qual poderão ser recuperados pela Recorrente (compensando-se com os valores exigidos no presente AIIM);

(x) pede a exclusão da multa administrativa sobre o valor aduaneiro, por considerá-la abusiva, uma vez que somente o valor da mesma ultrapassa o valor dos tributos somados, pugnando pela sua redução ao patamar de no máximo 100% dos tributos exigidos;

(xi) por fim, com relação à penalidade aplicada, não há dúvidas acerca da necessidade de, ao menos, afastar-se a incidência de juros de mora sobre o montante referente a multas, em lançamento de ofício, nos termos da jurisprudência desse CARF.

De fls. 17881/17926, contrarrazões da Fazenda Nacional pugnando que seja negado provimento *in totum* ao recurso voluntário.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Jorge Lock Freire, Relator.

OS ROYALTIES NA VALORAÇÃO ADUANEIRA

Entende a recorrente, em suma, que o pagamento dos royalties não era uma condição de venda na importação das mercadorias em cada um dos contratos por ela firmados com as empresa a que aludi no relatório, pois alega existirem duas relações jurídicas: uma com o licenciante regulando a exploração da licença, e outra com os fabricantes (em território nacional ou estrangeiro), terceiros independentes dos licenciantes, regulando a compra e venda da mercadoria.

Com espeque nesse raciocínio, por não serem os fabricantes titulares das licenças por ela exploradas, e por não terem qualquer relação comercial ou societária com os licenciantes (os detentores das marcas), não possuem eles qualquer ingerência sobre o montante, a forma ou o prazo em que os royalties seriam pagos pela recorrente às licenciantes. o que afastaria a inclusão dos mesmos na valoração aduaneira dos produtos importados dos fabricantes estrangeiros. Entende, em suma, que para "inclusão dos royalties no valor aduaneiro é essencial que o dever de pagamento dos mesmos aflore e decorra do contrato de compra e venda, e que o pagamento deste seja feito a entidade vinculada ao vendedor/fabricante".

De seu turno, a fiscalização entende que sem o pagamento dos royalties, não poderia a autuada ter direito às mercadorias produzidas no exterior, pelo que sem o pagamento daqueles não haveria a importação que deu azo à presente lide.

Todavia, não se controverte sobre o fato de que os royalties pagos pela recorrente se relacionam com os direitos de imagem que são explorados pelas mercadorias objeto da presente autuação e que os mesmos não foram incluídos no valor da transação.

Sem embargo, **a questão nuclear, aparte da multa regulamentar, é definir se os pagamentos dos royalties constitui ou não uma condição de venda das mercadorias importadas de modo, então, a incidir o ajuste do valor da transação**, nos termos do AVA - GATT.

O Acordo de Valoração Aduaneira, aplicado em mais de 180 países, não pode ser alterado pela vontade unilateral das partes, nem ter seus conceitos deturpados pela legislação nacional. Gize-se que no Brasil, lamentavelmente, a legislação nacional chegou a tentar alterar o conteúdo da expressão "valor aduaneiro", alteração essa que acabou corretamente obstada pela suprema corte, no RE nº 559.607/SC.

Certo que a expressão "valor aduaneiro" não pode significar no Brasil algo diferente do que significa nos demais países signatários do GATT, e membros da OMC, sob pena de tornar inócuo o acordo internacional uniformizador, e de ser o país acionado perante o

Órgão de Solução de Controvérsias de tal organização. Aliás, a incorporação da expressão "valor aduaneiro" ao texto constitucional brasileiro (art. 149, § 2º, II, "a"), pela Emenda Constitucional nº 33/2001, obviamente se fez com a acepção que já estava consagrada internacionalmente.

Assim, o conteúdo da expressão "valor aduaneiro" e dos elementos que o compõem deve ser buscado na legislação internacional, mormente no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), somente se prestando a legislação nacional a complementar o AVA naqueles temas em que o acordo prevê faculdades às partes (artigo 8º, 2).

O próprio AVA define a quase totalidade dos termos e expressões que emprega, justamente para evitar tratamento desigual pelos países signatários. E o tema sobre o qual estamos a tratar é disciplinado no Artigo 8º, 1, "c" do AVA:

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:***

(a) não haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que:

(i) sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação;

(ii) limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou (iii) não afetem substancialmente o valor das mercadorias;

(b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contra-prestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;

(c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito de conformidade com as disposições do Artigo 8; e (d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo.

E o artigo 8º do AVA - GATT (internalizado pelo Decreto nº 1.355/94), tem a seguinte dicção:

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 deva 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; (grifei)

Nota ao Artigo 8

*1. Os royalties e direitos de licença referidos no parágrafo 1 (c) do Artigo 8 **poderão incluir, entre outros, pagamentos relativos a patentes, marcas registradas e direitos de autor.** No entanto, na determinação do valor aduaneiro, os ônus relativos ao direito de reproduzir as mercadorias importadas no país de importação não serão acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar por elas.*

*2. Os pagamentos feitos pelo comprador pelo direito de distribuir ou revender as mercadorias importadas **não serão acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar por elas, caso não sejam tais pagamentos uma condição da venda, para exportação para o país de importação das mercadorias importadas.** (grifei)*

Com efeito, para fins de valoração aduaneira, é imperativo perquirir se o pagamento destes royalties ou direitos de licença constitui condição para a produção ou a aquisição dos produtos objeto de importação. Ou seja, **é preciso saber se esses royalties ou direitos de licença estão intrínseca e indissociavelmente ligados à possibilidade da comercialização dessas mercadorias no país de importação.**

Além de definir os termos e expressões que utiliza, o AVA estabelece "princípios" que norteiam a aplicação de todo o Acordo, em sua Introdução Geral:

*“Introdução Geral – 1. **A base primeira para a valoração aduaneira, em conformidade com este Acordo, é o valor de transação...**”; “Os membros, ...desejando elaborar normas para sua aplicação com vistas a assegurar maior uniformidade e precisão na sua implementação; reconhecendo a necessidade de um sistema equitativo, uniforme e neutro para a valoração de mercadorias para fins aduaneiros, que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios; reconhecendo que a base de valoração de mercadorias para fins aduaneiros deve ser tanto quanto possível o **valor de transação das mercadorias a serem valoradas; reconhecendo que o valor aduaneiro deve basear-se em critérios simples e equitativos condizentes com as práticas comerciais e que os procedimentos de valoração devem ser de aplicação geral, sem distinção entre fontes de suprimento; reconhecendo que os procedimentos de valoração não devem ser utilizados para combater o dumping; acordam...**” (grifos nossos).*

No corpo do acordo podem ainda ser apontados outros “princípios”, como o da **leal concorrência**, derivado do artigo 1º, pelo qual o valor aduaneiro deve ter como base um preço representativo de uma operação normal, não afetada por vínculos entre vendedor e

comprador; o da compatibilização entre o **sigilo** das informações de caráter confidencial fornecidas pelo importador e a **publicidade** das regras e critérios utilizados para valoração aduaneira, previstos, respectivamente, nos artigos 10 e 12 do AVA/GATT, e o do **direito de informação**, previsto no artigo 16 do acordo, por meio do qual o importador tem direito de receber, por escrito, após solicitação, uma explicação da Aduana sobre como foi determinado o valor aduaneiro das mercadorias por ele importadas. Ademais, **no Anexo I do AVA figuram as Notas Interpretativas do acordo, que o integram, conforme artigo 14**, contendo explicações e exemplos para facilitar sua aplicação. O Anexo II detalha disposições sobre o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (CTVA, ou “Comitê de Valoração de Bruxelas”), sob os auspícios do CCA/OMA, com a finalidade de conseguir, no nível técnico, uniformidade na interpretação e aplicação do acordo, podendo, o CTVA, emitir Opiniões Consultivas, Comentários e Notas Explicativas. Tal comitê foi criado pelo artigo 18 do AVA-GATT.

Compreendido o Acordo em visão sistêmica, há que se entender que os *royalties* e direitos de licença, qualquer que seja a denominação que lhes dê a legislação nacional (direitos, taxas, gravames, cânones...), devem ser acrescentados ao preço pago ou a pagar, para fins de valoração aduaneira, caso devam ser pagos pelo comprador, **direta ou indiretamente, e constituam uma condição de venda das mercadorias**.

No caso em análise, a recorrente paga *royalties* às empresas licenciadas das marcas de roupas que serão fabricadas (na hipótese por terceiros no exterior) e os paga conforme disposto nos contratos, longamente dissecados no TVF e na decisão recorrida. Certo que não pagos esses *royalties*, todos indiretamente e de diferentes formas contratadas com as diferentes licenciadas, haverá proibição de venda, e até mesmo, em certos casos, de distribuição/destruição das mercadorias. Igualmente, todos fabricantes no exterior, quer tenham eles vínculos com a importadora-recorrente ou não, estarão sujeitos, na forma contratada, à supervisão das licenciadas sob pena de variadas sanções.

Assim, como pontuado, a questão posta a nosso julgamento é identificarmos, então, se o pagamento desses *royalties* são uma condição de venda, daí a ensejar o acréscimo daqueles na valoração aduaneira. E a interpretação do que seja uma condição de venda, por óbvio, não pode ser tão simples a ponto de que seja necessário que conste literalmente de contrato entre as partes, individualizadamente.

A recorrente defende que há duas relações jurídicas distintas; uma com as licenciadas e outra com os fabricantes no exterior. Contudo, ao fazer tal afirmação, que não é falsa, se esquece que nos contratos que ela fez com as licenciadas é dado amplo, vasto direito de interferência da licenciada em relação à fabricação dos produtos, até mesmo veto de fabricante, escolha específica de fabricante, supervisão da fabricação, vistoria por designer apontado pela licenciada, etc. Dessarte, dúvida não resta que embora distintas as partes dos contratos, eles se imbricam de modo a interferirem os licenciadas diretamente na fabricação das roupas pelos fabricantes no exterior. Em consequência, afasto o argumento da recorrente quanto à necessidade de que os pagamentos de *royalty* estejam diretamente relacionados com os valores objeto de compra e venda. Há várias opiniões consultivas em sentido contrário.

A fiscalização e a DRJ concluíram que a expressão “condição de venda” vem sendo entendida pela Comissão como circunstância apta a afetar a vontade do vendedor em realizar a transação comercial. As Opiniões Consultivas 4.1 e 4.11 reconheceram o pagamento dos *royalties* como condição de venda em situações em que as partes fabricante e licenciada eram pessoas jurídicas distintas e independentes.

Sem embargo, da análise da legislação, podemos afirmar que os royalties somente comporão o valor aduaneiro se ocorrerem cumulativamente as seguintes condições:

- a) os valores pagos a título de royalties forem relativos às mercadorias objeto de valoração;
- b) o comprador tiver que pagá-los, **direta ou indiretamente**, como uma condição de venda;
- c) os valores de royalties não estiverem incluídos no preço pago ou a pagar.

Inconteste, nos contratos analisados, que restou caracterizado pela fiscalização que os royalties pagos pela impugnante são relativos às mercadorias objeto das autuações que compõem este processo.

Para elucidar a questão de se os royalties pagos foram condição de venda nos contratos com as licenciadas, deve-se analisar as opiniões consultivas emitidas pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da Organização Mundial do Comércio, que, como pontuado alhures, são parte do AVA-GATT, pois, em que pese o título de “opiniões consultivas”, as mesmas compõem a legislação tributária, por força do artigo 1º da Instrução Normativa SRF nº 318 de 04 de abril de 2003.

Passando à análise das opiniões consultivas, vale destacar que elas foram emitidas de acordo com contextos bem específicos, portanto, merecendo o devido cuidado em sua reprodução e aplicação a outros casos. Por outro lado, a partir delas pode-se verificar a linha de raciocínio que o comitê aplica para caracterizar a condição de venda.

Opinião consultiva 4.1:

*1. Quando uma máquina, fabricada segundo um processo patenteado, for **vendida** para exportação para o país de importação **por um preço que não compreende o direito da patente, que o importador, segundo as instruções do vendedor, deva pagar a um terceiro, titular da patente, o royalty deve ser adicionado ao preço pago ou a pagar com base no disposto no Artigo 8.1 c) do Acordo?***

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira expressou a seguinte opinião:

O royalty deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar, de conformidade com o disposto no Artigo 8.1 c), posto que o pagamento do royalty pelo comprador está relacionado com as mercadorias objeto de valoração e constitui uma condição de venda dessas mercadorias.

Neste caso, o comitê entendeu que o fato do comprador pagar direitos de royalties **em função das instruções do vendedor**, mesmo este não sendo o detentor dos direitos, constitui uma condição de venda. Ou seja, para que o vendedor realize a transação comercial, este exige que sejam pagos os royalties para terceira pessoa detentora destes direitos.

Portanto, o comitê considera que mesmo sendo pessoa diversa do detentor dos direitos de royalties, **o vendedor**, ao exigir que seja feito este pagamento, **estabeleceu**

uma condição para que a venda fosse realizada, isto é, o comitê utiliza a seguinte linha de raciocínio: **se os royalties não fossem pagos, em tese, a vontade do vendedor em concluir a transação comercial seria afetada, constituindo, assim, uma verdadeira condição de venda.**

Opinião consultiva 4.11:

1. O fabricante M de vestimentas esportivas e o importador I são ambos vinculados à matriz C, que possui os direitos de uma marca registrada afixada nessas vestimentas. O contrato de venda entre M e I não prevê o pagamento de royalty. Entretanto, I é obrigado a pagar um royalty a C, em virtude de um acordo distinto com este celebrado, para a obtenção do direito de uso da marca registrada afixada nas vestimentas que I adquiriu de M. O pagamento do royalty constitui uma condição de venda e está relacionado com os artigos de vestuário esportivos importados?

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

O contrato de venda entre M e I, cobrindo as mercadorias objeto da marca registrada, não contém cláusula que imponha expressamente o pagamento de um royalty. Entretanto, o pagamento em questão é uma condição de venda, uma vez que I é obrigado a pagar o royalty à matriz em razão da compra das mercadorias. I não está autorizado a utilizar a marca registrada sem o pagamento do royalty. A inexistência de contrato escrito com a matriz não anula a obrigação que I tem de efetuar o pagamento por ela exigido. Pelas razões expostas, o pagamento pelo direito de uso da marca refere-se às mercadorias objeto de valoração e a quantia correspondente deve ser acrescida ao preço efetivamente pago ou a pagar

Nesta hipótese, o comitê entendeu que, apesar do pagamento dos royalties se dar em função de contrato diverso ao de venda, a existência de vínculo entre as partes é relevante, e acaba por determinar o acréscimo ao valor da transação. Em outras palavras, a vinculação entre as partes daria condições, para que, mesmo indiretamente, o detentor da licença pudesse impedir a venda, sob pena de ter o seu direito ao recebimento dos royalties frustrado. Ou seja, **o pagamento ou não dos royalties afetaria, em tese, a vontade do vendedor (mesmo que indiretamente) em concluir a transação comercial**, sendo por isso caracterizada a condição de venda.

Sendo assim, a caracterização da condição de venda se dá pela análise das relações jurídicas estabelecidas entre as partes (detentor da marca, importador, vendedor, fabricante) para que se afira se existe algum elemento que implique a seguinte questão: **se os royalties não forem pagos, em tese, a vontade do vendedor em realizar a transação comercial será afetada?**

Pois bem, das análises feitas, quer pelo agente fiscal (fls. 2869/2910) quer pelo *decisum a quo* (fls. 17715/17729), que não reproduzo por desnecessário, mas que as tomo como razões de decidir (nos termos do § 1º do art. 50 da Lei 9.784/99), estreme de dúvidas que

o pagamento dos royalties é condição de venda em todos os contratos que deram azo à presente exação, embora sob diferentes formas, pois avençados casuisticamente.

Da análise da documentação apresentada pela C&A e das informações contidas nas declarações de importação (DI), conclui-se que as mercadorias importadas têm seus direitos autorais, quanto a desenhos e arte final, pertencentes a empresas sediadas no exterior, as quais cobram da C&A royalties pagos pela concessão da licença para produzir e comercializar mercadorias. Verifica-se ainda que as mercadorias são fabricadas por uma terceira empresa, também sediada no exterior, devidamente autorizada pela detentora dos direitos autorais.

Para cada um dos contratos analisados, o produtor/fabricante da mercadoria deve ser informado à licenciante (dona da marca), com vistas a obter sua aquiescência. Do teor dos contratos, depreende-se que são rígidos os controles que o dono da marca estabelece, mostrando-se bastante rigoroso o processo de aprovação de um dado fabricante. Tem-se, assim, evidenciada a correlação entre licenciante e fabricante, ou seja, **não é possível afirmar que o contrato de uso da marca é totalmente dissociado do contrato para fabricação das mercadorias** (peças de vestuário, acessórios, etc).

Sendo assim, correta a exigência fiscal ao incluir no valor aduaneiro os valores pagos a título de royalties.

Nesse sentido, já se manifestou a CSRF em caso semelhante, consoante Acórdão 9303-003.466, de 24/02/2016.

Também não há que se falar em bitributação, tendo em conta o argumento da recorrente que ela já pagou o IRRF quando do envio dos royalties, porque se tratam de fatos geradores distintos, com hipóteses de incidência díspares, pelo que afasto tal articulação.

A MULTA REGULAMENTAR

Em relação à aplicação da multa regulamentar a que se refere o art. 84 da MP 2.158-35/2001, a irresignação da recorrente (tópico II.vi do recurso) cinge-se ao argumento de que a mesma "toma como base valor que não o do crédito tributário exigido, mas sim a base de cálculo dos tributos (valor aduaneiro), resultando em montante praticamente 30 % superior ao montante de tributos exigidos pela Fiscalização" para concluir que a mesma tem natureza confiscatória, não adentrando no mérito da autuação.

Assim, para análise do único fundamento recursal que afrontou a referida multa teríamos que adentrar no mérito da constitucionalidade do art. 84 da MP 2.158-35/2001, o que é vedado aos julgadores no âmbito administrativo. No caso do CARF, em específico, a matéria encontra-se sumulada.

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Destarte, resta mantida a multa regulamentar aplicada.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO

Nesse ponto, adoto o entendimento inserto no Acórdão 9303-002.399, da 3ª Turma da CSRF, julgado em 15/03/2013. Repiso o voto do relator, Henrique Pinheiro Torre, vazado nos seguintes termos, o qual tomo como fundamento de decidir.

A obrigação tributária principal, como é de conhecimento de todos, surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto o pagamento do tributo ou de penalidade pecuniária, e extingue-se com o crédito dela decorrente. Essa é a dicção do § 1º do art. 113 do CTN.

Ao seu turno o art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Do cotejo desses dispositivos legais, conclui-se, sem qualquer margem à dúvida, que o crédito tributário inclui tanto o valor do tributo quanto o da penalidade pecuniária, visto que ambos constituem a obrigação tributária, a qual tem a mesma natureza do crédito a ela correspondente. Um é a imagem, absolutamente, simétrica do outro, apenas invertida, como ocorre no reflexo do espelho. Olhando-se do ponto de vista do credor (pólo ativo da relação jurídica tributária, ver-se-á o crédito tributário; se se transmutar para o pólo oposto, que se verá será, justamente, o inverso, uma obrigação. Daí o art. 139 do CTN declarar expressamente que um tem a mesma natureza do outro.

Assim, como o crédito tributário correspondente à obrigação tributária e esta é constituída de tributo e de penalidade pecuniária, a conclusão lógica, e a única possível, é que a penalidade é crédito tributário.

Estabelecidas essas premissas, o próximo passo é verificar o tratamento dispensado pela Legislação às hipóteses em que o crédito não é liquidado na data de vencimento.

Primeiramente, tem-se a norma geral estabelecida no Código Tributário Nacional, mais precisamente no caput do art. 161, o qual dispõe que, o crédito não integralmente pago no vencimento será acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta.

Essa norma geral, por si só, já seria suficiente para assegurar a incidência de juros moratórios sobre multa não paga no prazo de vencimento, pois disciplina especificamente o tratamento a ser dado ao crédito não liquidado no tempo estabelecido pela legislação tributária, mas o legislador ordinário, para não deixar margem à interpretação que discrepasse desse entendimento, foi preciso ao estabelecer que o crédito decorrente de penalidades que não forem pagos no respectivo vencimento estarão sujeitos à incidência de juros de mora. Essa previsão consta, expressamente, do art. 43 da Lei 9.430/1996, que se transcreve linhas abaixo.

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, conclui-se, facilmente, sem necessidade de se recorrer a Hermes ou a uma Pitonisa, que o crédito tributário, relativo à penalidade pecuniária, constituído de ofício, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros moratórios, calculados à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

Em síntese, tem-se que o crédito tributário, quer se refira a tributo quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, fica sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento

Para eliminar quaisquer dúvidas que ainda restassem, o Superior Tribunal de Justiça já pacificou o entendimento sobre a matéria, conforme **AgRg no REsp 1.335.688-PR**, julgado em **04/12/2012**:

EMENTA:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA.

INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.

2. Agravo regimental não provido.

Embora o caso paradigmático aresto tratasse de exação de tributo estadual, asseverou o Ministro relator do Agravo:

Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Assim, devem ser mantidos os juros de mora sobre a multa de ofício. Essa é a remansosa jurisprudência da 3ª Turma da CSRF.

CONCLUSÃO

Diante do exposto, nego provimento ao recurso voluntário.

assinado digitalmente

Jorge Olmiro Lock Freire

Declaração de Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Peço vênua ao Ilustre Relator para, a despeito das considerações versadas em seu voto, apresentar e fundamentar minha divergência, contribuindo para a construção do entendimento deste Colegiado.

O cerne da divergência instaurada nesse voto diz respeito à possibilidade ou não da inclusão do valor pago a título de *royalties* no *valor aduaneiro* correspondente às importações efetuadas pela Recorrente.

O Valor Aduaneiro (ou para fins alfandegários) é estabelecido, originalmente, no Artigo VII do GATT, e regulamentado através do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT), ao determinar, em regra, que "*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*".

Sobre isso, foi pontuado com precisão pelo Cons. Rosaldo Trevisan no acórdão CARF nº 3401-003.194, que essa matéria é objeto de tratado internacional, não podendo ser objeto de interpretação à luz de conceitos hauridos da legislação e doutrina pátrias - é dizer, o AVA-GATT não pode ter seu alcance e conteúdo alterado unilateralmente pelo Estado Brasileiro, sendo vedado o *treaty override* por força do art. 26 da Convenção de Viena. Como pontua Mazzuoli:

Vige aqui a regra pacta sunt servanda, universalmente reconhecida como norteadora dos compromissos exteriores do Estado, e expressamente estabelecida pelo art. 26 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados de 1969, segundo a qual todo tratado em vigor 'obriga as partes e deve ser cumprido por elas de boa fé. (MAZZUOLI, Valério de Oliveira. Curso de Direito Internacional Público, 7 ed.. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p.397)

Desse modo, o conceito de "valor aduaneiro" no Brasil não pode ser diferente daquele praticado na França, na Argentina ou na Inglaterra - pelo contrário, deve haver uma uniformidade conceitual entre os países signatários do GATT, de modo que o seu sentido deve

ser construído à partir deste tratado e do Acordo de Valoração Aduaneira, bem como nas notas interpretativas, pareceres e comentários elaborados pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (criado pelo art. 18 do AVA-GATT), que correspondem às orientações oficiais sobre a matéria.

Esse Acordo, inclusive, deixa claro em sua "Introdução Geral" os princípios que devem orientar o estabelecimento do valor aduaneiro:

Os Membros, Tendo em vista as negociações comerciais Multilaterais;

*Desejando promover a **consecução dos objetivos do GATT 1994** e assegurar vantagens adicionais para o comércio internacional dos países em desenvolvimento;*

*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 a **base de valoração de mercadorias para fins aduaneiros deve ser tanto quanto possível o valor de transação das mercadorias a serem valoradas;***

*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;*

*Reconhecendo que os **procedimentos de valoração não devem ser utilizados para combater o dumping;***

Acordam o seguinte:

Um dos principais princípios orientadores do AVA-GATT é o da livre concorrência e proibição de discriminação no âmbito do comércio internacional, estabelecendo um tratamento uniforme e neutro para as operações de compra-e-venda nesse mercado, como forma de promover a redução de barreiras para importações e exportações. Desse modo, é preciso que o estabelecimento do valor aduaneiro não influencie a opção econômica entre a aquisição de um produto de estabelecimento no exterior ou no mercado nacional - e tampouco deve ser utilizado como instrumento *anti-dumping*, sob pena de desvio de finalidade desse conceito.

Um segundo princípio importante é o da aproximação com o valor da transação, estabelecendo assim que todos os acréscimos e reduções devam ser tratados como excepcionais.

Como explica Tejada, o preço do contrato real não é o normal ou o valor aduaneiro, mas sim o ponto de partida para a sua determinação, podendo passar por acréscimos

e diminuições na sua apuração, de acordo com a legislação vigente (TEJADA, Henrique Wills. *Valor Aduaneiro* - Coleção Gerson Augusto da Silva. Brasília: ESAF, 1983, p.57-58). Naturalmente, há diversas regras no AVA-GATT acerca da composição do valor aduaneiro, fugindo muito do escopo deste voto a análise ampla desses elementos. Interessa aqui, especificamente, o Artigo VIII desse acordo, que trata de montantes que deverão ser acrescentados ao valor pago ou a pagar, para a composição final:

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:

(a) - os seguintes elementos na medida em que sejam suportados pelo comprador mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias:

(i) comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra;

(ii) o custo de embalagens e recipientes considerados, para fins aduaneiros, como formando um todo com as mercadorias em questão;

(iii) o custo de embalar, compreendendo os gastos com mão-de-obra e com materiais.

(b) - o valor devidamente atribuído dos seguintes bens e serviços, desde que fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, gratuitamente ou a preços reduzidos, para serem utilizados na produção e na venda para exportação das mercadorias importadas e na medida em que tal valor não tiver sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar:

(i) materiais, componentes, partes e elementos semelhantes incorporados às mercadorias importadas;

(ii) ferramentas, matrizes, moldes e elementos semelhantes empregados na produção das mercadorias importadas;

(iii) materiais consumidos na produção das mercadorias importadas;

(iv) projetos da engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de design e planos e esboços necessários à produção das mercadorias importadas e realizados fora do país de importação.

(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.

(...)

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

Mais especificamente, são pertinentes para o presente caso o item "1.c" e "4":

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;** (...)

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

Como se vê da literalidade do item "1.c", a inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro se dá ***exclusivamente*** (por força do item 4, que estabelece o caráter *numerus clausus* desse rol de acréscimos) nas hipóteses em que esse pagamento seja ***condição de venda dessas mercadorias***.

Além disso, outra condição da inclusão é **que os *royalties* não estejam incluídos no preço pago ou a pagar** - o que é óbvio, sob pena de se pagar duas vezes o mesmo valor. É dizer, a regra se aplica aos casos em que o fornecedor não tenha embutido no preço da mercadoria o custo correspondente aos *royalties* (a exemplo dos casos em que o fabricante seja, também, o detentor da propriedade intelectual sobre determinada marca utilizada no produto que produz).

Por fim, exige-se também que o comprador (importador) seja o devedor dos *royalties*, que ***podem ser pagos direta ou indiretamente***.

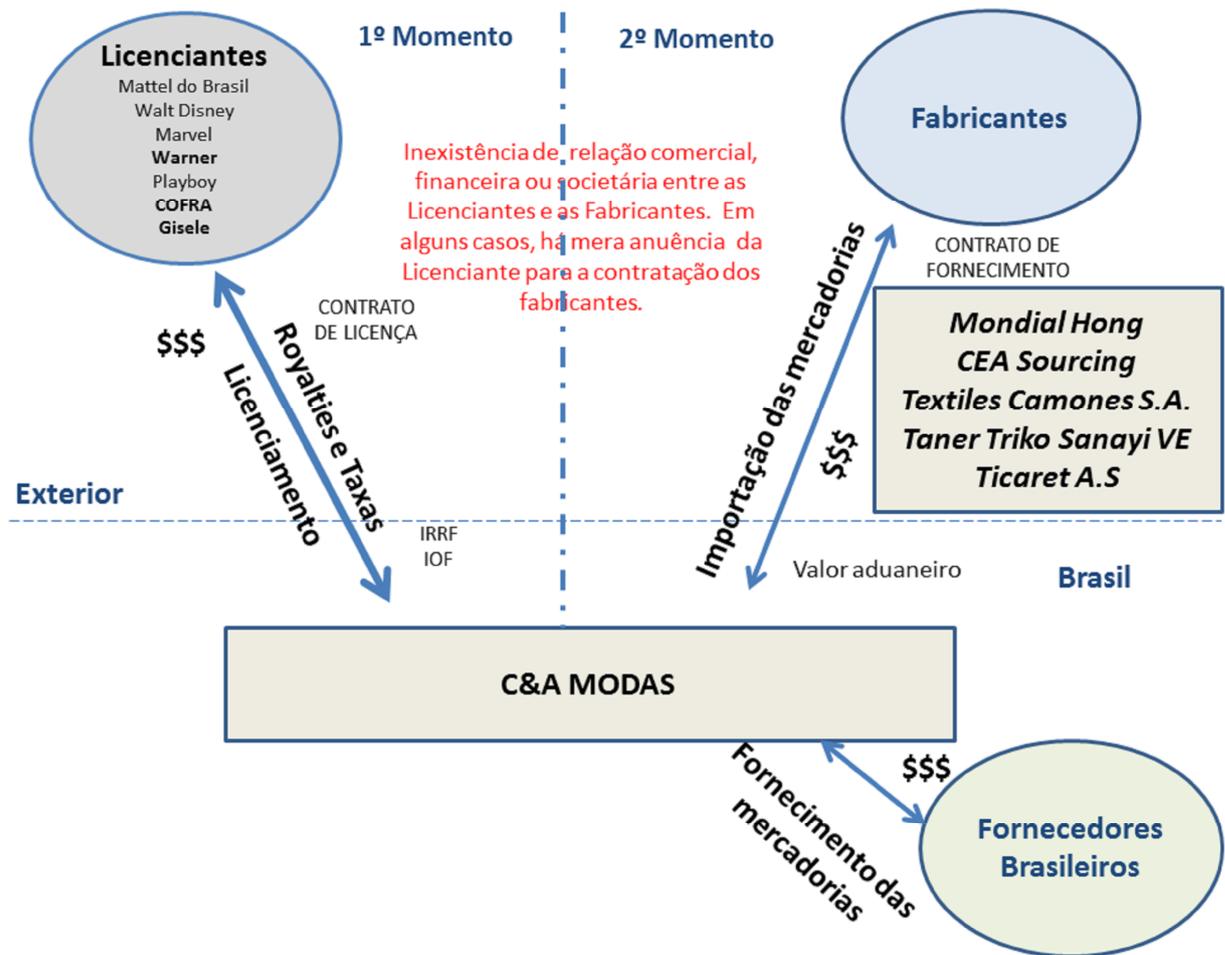
Quanto aos dois primeiros itens, parece-nos que não há grandes problemas, já que dizem respeito à composição do preço contratualmente estipulado, que pode ou não incluir os *royalties* devidos também ao fabricante, e o pagamento dos mesmos por parte do importador.

O maior problema parece ser determinar se o pagamento dos *royalties*, de forma direta ou indireta, é ***condição*** de venda das mercadorias. Por força do art. 109 do Código Tributário Nacional, é necessário recorrer ao conceito de condição existente no Direito Privado, versado expressamente no art. 121 do Código Civil, nos seguintes termos:

*Art. 121. Considera-se condição a **cláusula** que, derivando exclusivamente da vontade das partes, **subordina o efeito do negócio jurídico a evento futuro e incerto**.*

Portanto, para que o pagamento de *royalties* seja tratado como condição da venda, é preciso que haja uma cláusula contratual entre o importador e o exportador que subordine o efeito translativo do negócio jurídico de compra-e-venda a este evento. Essa é a definição de condição. Nesse ponto, é pacífico no trabalho fiscal que não há nos contratos efetuados com os fornecedores qualquer exigência do pagamento de *royalties*.

É preciso que se deixe absolutamente claro o que se refere por "venda" na expressão "condição de venda". Verificando a operação do contribuinte, tem-se o seguinte gráfico de fls. 17.666:



Como se vê, há três momentos diferentes: I) o contrato de licenciamento entre a Recorrente e os licenciantes; II) o contrato de fornecimento entre os fabricantes e a Recorrente; e, por fim, III) o fornecimento de mercadorias da Recorrente para os varejistas brasileiros. Desses três momentos, apenas dois deles envolvem operações de venda: II e III.

Todavia, quando se fala em "condição de venda" no AVA-GATT, está-se a referir à operação II, visto que se trata de uma operação de comércio internacional e, portanto, sujeita à regulamentação específica desse acordo. A venda interna não possui o valor aduaneiro, para fins tributários, de modo que a etapa III é irrelevante para a verificação das condições de inclusão ou não dos *royalties* no valor aduaneiro praticado na etapa anterior.

Sobre isto, aduziu o relator que:

Com efeito, para fins de valoração aduaneira, é imperativo perquirir se o pagamento destes royalties ou direitos de licença constitui condição para a produção ou a aquisição dos produtos objeto de importação. Ou seja, é preciso saber se esses royalties ou direitos de licença estão intrínseca e indissociavelmente ligados à possibilidade da comercialização dessas mercadorias no país de importação.

Com a devida vênia, parece-me haver um salto lógico entre o pagamento dos *royalties* ser condição da importação (aquisição no mercado internacional) e a necessidade de pagamento deles para a comercialização no país que importou (venda no mercado nacional). Essa distinção, inclusive, restou esclarecida cabalmente na **Nota Explicativa ao item 8.1 c) do AVA-GATT**, elaborada pela Organização Mundial de Aduanas - OMA (World Customs Organization):

Paragraph 1 (c)

1. The royalties and licence fees referred to in paragraph 1 (c) of Article 8 may include, among other things, payments in respect to patents, trademarks and copyrights. However, the charges for the right to reproduce the imported goods in the country of importation shall not be added to the price actually paid or payable for the imported goods in determining the Customs value.

2. Payments made by the buyer for the right to distribute or resell the imported goods shall not be added to the price actually paid or payable for the imported goods if such payments are not a condition of the sale for export to the country of importation of the imported goods. (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. Brief Guide to the Customs Valuation Agreement, 3ª ed. Bruxelas: WCO, 1996, p.26)

Em tradução livre:

Parágrafo 1 (c):

1. Os royalties e direitos de licença referidos no parágrafo 1(c) do Artigo 8 podem influir, entre outras coisas, pagamentos relativos a patentes, marcas e direitos autorais. Entretanto, as cobranças pelo direito de reproduzir os bens importados no país da importação não devem ser adicionados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelos bens importados na determinação do Valor Aduaneiro.

2. Pagamentos feitos pelo comprador pelo direito de distribuir ou revender os bens importados não devem ser adicionados ao preço pago ou a pagar pelos bens importados, se esses pagamentos não foram condição da venda para exportação para o país da importação dos bens importados.

Como se vê, o fato dos *royalties* serem devidos ao titular da marca para que os bens importados seja distribuídos ou revendidos no mercado nacional não devem ser incluídos no valor aduaneiro na importação. Essa conclusão é de uma simplicidade franciscana: eles não são condição da importação do bem, mas sim exigência legal para a distribuição do bem no território nacional - a Lei nº 9.279/96 enuncia diversos tipos penais para aqueles que utilizem marcas, desenhos industriais, patentes etc., sem a autorização dos titulares desses direitos, a exemplo dos seus arts. 189 e 190:

CAPÍTULO III

DOS CRIMES CONTRA AS MARCAS

Art. 189. Comete crime contra registro de marca quem:

I - reproduz, sem autorização do titular, no todo ou em parte, marca registrada, ou imita-a de modo que possa induzir confusão; ou II - altera marca registrada de outrem já aposta em produto colocado no mercado.

Pena - detenção, de 3 (três) meses a 1 (um) ano, ou multa.

Art. 190. Comete crime contra registro de marca quem importa, exporta, vende, oferece ou expõe à venda, oculta ou tem em estoque:

I - produto assinalado com marca ilicitamente reproduzida ou imitada, de outrem, no todo ou em parte; ou II - produto de sua indústria ou comércio, contido em vasilhame, recipiente ou embalagem que contenha marca legítima de outrem.

Pena - detenção, de 1 (um) a 3 (três) meses, ou multa.

A conclusão é matemática e, se formulada silogisticamente, evidencia a situação:

I) Todas as vendas lícitas de produtos com marca, no mercado nacional, estão condicionadas à autorização do titular da marca (art. 189 da Lei nº 9.279/96).

II) Todas as autorizações dos titulares das marcas (conforme contratos dos autos) tem como condição o pagamento de *royalties*.

III) *Ergo* todas as vendas lícitas de produtos com marca, no mercado nacional, tem como condição o pagamento de *royalties*.

Ora, resta absolutamente claro que o pagamento dos *royalties* ao licenciante é condição de venda da mercadoria no mercado interno, nada tendo a ver com o valor aduaneiro a ser calculado, mas sim o a precificação do produto no âmbito nacional. Na linha do comentário da OMA mencionado acima, esses pagamentos não são condição da importação, mas apenas da venda interna, o que corrobora a não inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro.

Mais ainda, a Instrução Normativa SRF nº 318/2003 internalizou no Direito Brasileiro diversos atos normativos proferidos pela OMA, dentro os quais uma série de *opiniões consultivas* que versam sobre a inclusão ou não de *royalties* no valor aduaneiro e que, conquanto casuísticas, devem ser analisadas com a finalidade de identificar parâmetros gerais de identificação.

É o que tentaremos fazer na planilha a seguir

Opinião Consultiva	Produto Importado	Pagamento dos royalties/licença	Vinculação	Resultado
4.1	Máquina produzida por um processo patenteado.	Instrução do vendedor para pagar ao titular da patente os royalties.	irrelevante	Inclusão
4.2	Discos fonográficos com obra musical	Após a venda dos discos no mercado nacional, em decorrência da legislação nacional, os royalties são pagos ao titular do direito autoral	Não há vinculação nenhuma entre o detentor do direito autoral e o fabricante.	Não inclusão

4.3	Máquina idealizada especialmente para processo patenteado.	Pagamento em contrato separado da máquina.	Não há vinculação nenhuma entre o detentor do direito autoral e o fabricante.	Não inclusão
4.4	Concentrado patenteado para ser diluído e vendido no mercado nacional	Pagamento na compra, também para o fabricante	o fabricante é o detentor da patente	Inclusão
4.5	Ingredientes essenciais de cosmético com marca registrada.	Pagamento de royalties sobre o volume de venda, para o fabricante	o fabricante é o detentor da marca	Inclusão
4.6	Concentrado de bebidas que pode ser diluído e vendido com ou sem a marca registrada do fabricante	Pagamento de royalties sobre o volume de venda com a utilização da marca registrada.	o fabricante é o detentor da marca	Inclusão apenas sobre a parcela vendida com a marca.
4.7	Discos fonográficos importados de gravadora que possui contrato com o detentor dos direitos autorais (ambos no mesmo país).	Pagamento sobre o volume de vendas, à gravadora, que paga posteriormente ao detentor os royalties dos direitos autorais.	a gravadora e o artista possuem um contrato prévio de exploração da obra musical.	Inclusão.
4.8	Sapatos fabricados no exterior por terceiro, mediante arte e design fornecidos pelo titular da licença.	Pagamento ao titular da licença sobre o volume de vendas.	Não há vinculação entre o fabricante, o importador e o titular da licença	Não inclusão
4.9	Antiinflamatório não patenteado importado para a fabricação de uma preparação veterinária, com exploração da patente e marca no fabrico e venda.	Pagamento de royalties para remunerar o uso da marca e da patente no mercado nacional.	O exportador é o detentor da marca.	Não inclusão, pois a utilização da marca e da patente registrada não está vinculada às mercadorias objeto de valoração.
4.10	Objetos de vestuário fabricados pelo detentor da marca.	Pagamento dos royalties sobre o valor de venda, separado do preço das mercadorias.	O fabricante é o detentor da marca.	Inclusão
4.11	Vestimentas esportivas, na qual o importador e o fabricante são PJs vinculadas à matriz, detentora dos direitos de marca.	Pagamento de royalties à matriz sobre o volume de vendas.	O fabricante, o importador e o detentor da marca são vinculados.	Inclusão.
4.12	Equipamento de moagem com tecnologia incorporada que envolve processo patenteado.	Pagamento de royalties é feito diretamente ao fabricante, que remete a totalidade ao titular da patente.	Irrelevante.	Inclusão

4.13	Sacolas esportivas do fabricante, com a afixação de etiquetas com a marca X, de titularidade de empresa vinculada ao importador.	Pagamento direto dos royalties à titular.	O importador e o proprietário da marca são vinculados, mas ambos não tem relação com o fabricante.	Não Inclusão.
------	--	---	--	---------------

Analisando a planilha elaborada, verifica-se que um elemento comum de todos os casos em que a OMA entendeu que não se incluem os *royalties* no valor aduaneiro é o fato do ***detentor da licença ou patente ser desvinculado do fabricante*** - veja-se, por exemplo, que na Opinião 4.13 havia vinculação entre o detentor da licença e o importador, mas ambos eram desvinculados do fabricante/exportador, e ainda assim determinou-se a não inclusão dos *royalties*. A única exceção fica por conta da Opinião 4.9, mas pela simples razão do produto importado ser um insumo comum, referindo-se os *royalties* pagos à utilização de processo fabril para a produção e comercialização de um produto industrializado, é dizer, os *royalties* não tem qualquer relação com a aquisição do bem.

Da mesma forma, outro elemento comum a todas as Opiniões Consultivas da OMA sobre a matéria dizem respeito ao pagamento dos *royalties*: em todos os casos de não inclusão, ***os royalties são pagos diretamente ao titular da licença ou direito, através de contrato próprio***, e não através do fabricante ou por meio de instrução dele.

Portanto, dois critérios podem ser abduzidos das soluções dadas pela OMA, para a não inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro: *I) o detentor da licença deve ser pessoa distinta e desvinculada do fabricante; II) o pagamento dos royalties deve se dar diretamente ao titular do direito, através de contrato próprio, sem qualquer instrução do fabricante.*

A Fiscalização menciona também a Opinião Consultiva nº 4.15, que foi emitida na 36ª Sessão do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da Organização Mundial do Comércio, realizada em 2013, e que ainda não consta no anexo único da Instrução Normativa SRF nº 318/2003. O texto pode ser obtido por meio do *site* da Organização Mundial de Comércio, e é transcrito abaixo:

“*ADVISORY OPINION 4.15*

*ROYALTIES AND LICENCE FEES UNDER ARTICLE 8.1 (c)
OF THE AGREEMENT*

*1. Importer I of country S enters into a licence agreement with licensor L established in country R under which I is required to pay to L, for the right to use its trademark in connection with manufacture and importation of the goods, a royalty consisting of a fixed percentage calculated on the net income obtained by I from sales in country S of the products bearing such trademark. In the event that I fails to pay L the royalty, L will have the right to terminate the licence agreement. **L and I are related under the terms of the Valuation Agreement.***

Additionally, L has signed a supply agreement with company M of country X in order for M to manufacture the goods bearing its trademark and then to sell them to I. Under this agreement, M must follow the specifications relating to quality, design and

technology provided by L. The agreement specifically states that M undertakes to produce and to sell products with this trademark exclusively to I or to other companies determined by L. Company M is not related to L or to I.

I enters into a sales contract with M under which M sells to I goods bearing the trademark of L. There is no requirement in that contract to pay the corresponding royalty. The price actually paid by I to M for the imported goods does not include the royalty payable from I to L.

Is the payment of the royalty from importer I to licensor L a condition of sale of the goods that I purchases from supplier M, and is this royalty related to the goods being valued?

2. The Technical Committee on Customs Valuation expressed the following view.

Since the goods imported by I bear the trademark of L, it can be stated that the royalties in question are related to the goods being valued.

Furthermore, in this case, pursuant to the supply agreement, L controls the production relating to the goods bearing its trademark by authorizing the manufacture of the licensed goods, determining which companies M may sell to, and directly providing the designs and technology for manufacturer M. Since L authorizes I to use the trademark in connection with the manufacture and importation of the goods pursuant to the provisions of the license agreement, L further influences and controls the transaction between M and I by selecting what party may use the trademark and purchase the imported goods.

The sales contract between M and I does not contain any clause requiring payment of a royalty. However, payment of the royalty is made as a condition of sale of the goods, because I would not be able to buy them if it failed to make that payment to L. Non-payment of the royalty to L by I would cause not only the termination of the licence agreement but also the withdrawal of the authorization given to M to manufacture and sell to I the goods bearing such trademark.

The royalties in question, therefore, should be added to the price actually paid or payable for the goods under Article 8.1(c) of the Agreement.”

O caso tratado pela Opinião Consultiva nº 4.15 possui, de fato, diversas similaridades com os contratos realizados pela Recorrente, mas, como diversas vezes disse o fictício Sherlock Holmes, "os pequenos detalhes são sempre os mais importantes.". Atenemos, pois, aos pequenos detalhes dessa opinião:

I) O licenciante (L) e o importador (I) são partes vinculadas;

II) Há um contrato de fornecimento é assinado entre o licenciante (L) e o fabricante/exportador (M), através do qual o L determina expressamente para quem M poderá

vender, incluindo aí o I e eventuais outros compradores. Somente após esse contrato entre L e M, que I poderá contratar com M a compra-e-venda das mercadorias.

III) Através do contrato de suprimento, *L controla a produção de M*, através da autorização para que M manufature as peças com a marca, e também determinando para quem M poderá vender, além de fornecer *diretamente* os designs para M.

IV) Como L autoriza I a utilizar a marca em relação à fabricação e à importação dos bens, em conformidade com as disposições do contrato de licença, *L adicionalmente influencia e controla a transação entre M e I*, selecionando as partes que podem utilizar a marca e comprar os bens importados.

V) Mesmo que o contrato de compra-e-venda entre M e I não contenha a cláusula de pagamento dos *royalties*, esse pagamento é condição da exportação das mercadorias, já que a operação é controlada por L.

Apesar das características desse caso analisado pela OMA, a conclusão pela inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro não destoa dos critérios abduzidos pelos demais, casos, visto que resta caracterizado um controle do Licenciante sobre o fornecimento de mercadorias do Fabricante para o Importador - controle esse que não decorre de vínculos societários, mas sim de contrato de fornecimento assinado entre Licenciante e Fabricante - caracterizando assim a vinculação apta a alçar os *royalties* pagos à condição de importação das mercadorias.

Nihil novi sub sole - é a lição da Vulgata para a tentativa de apresentar esta Opinião Consultiva como inovadora e definitiva para o caso sob julgamento.

Como se vê, sob a perspectiva das Opiniões Consultivas da OMA, é necessário que : *I) o detentor da licença seja pessoa distinta e desvinculada (societariamente ou contratualmente) do fabricante; II) o pagamento dos royalties se dê diretamente ao titular do direito, através de contrato próprio, sem qualquer instrução ou exigência do fabricante.*

Vejam agora o teor de algumas das Soluções de Consulta exaradas pela Receita Federal do Brasil, acerca do tema, e invocadas pela fiscalização no termo de verificação fiscal:

“SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF08 n° 483, de 18/12/2009

Assunto: Imposto sobre a Importação II VALOR ADUANEIRO. ROYALTIES RELATIVOS A USO DE MARCA E DIREITOS AUTORAIS.

De acordo com o artigo 8, item I(c), do Acordo de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Decreto n° 1355, de 1994, na determinação do valor aduaneiro deve ser acrescentado ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas o valor de royalties ou direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração, desde que tais royalties devam ser pagos, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias no país de importação e na medida em que não estejam incluídos em seu preço. São passíveis de tal acréscimo os royalties devidos e

pagos pelo importador a empresa VINCULADA sediada no exterior, em virtude de contrato com essa celebrado, relativos ao uso de marca e direitos autorais, sobre produtos importados para serem comercializados no Brasil, ainda que estes produtos não sejam importados daquela empresa, titular dos referidos direitos, mas, sim de outra EMPRESA DO MESMO GRUPO ECONÔMICO , portanto, também vinculada ao importador. Entende-se que, nessas circunstâncias, os royalties a serem pagos constituem condição de venda das mercadorias, pois estão intrínseca e indissociavelmente ligados à possibilidade de sua comercialização no País, não podendo esta ocorrer sem o pagamento daqueles direitos, sem os quais, por conseguinte, é também inviável sua importação com o objetivo de prática da mercancia.”

“SOLUÇÃO DE CONSULTA DISIT/SRRF10 nº 74, de 17/10/2011

Assunto: Imposto sobre a Importação II VALOR ADUANEIRO. ROYALTIES. DIREITOS DE LICENÇA.

A base de cálculo do imposto de importação, quando a alíquota for ad valorem, corresponde ao valor aduaneiro apurado segundo as normas do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio Gatt 1994. Na determinação do valor aduaneiro com base no método do valor de transação deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, entre outros elementos, os royalties e os direitos de licença relacionados com a mercadoria objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessa mercadoria, na medida em que tais valores não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar. O valor de transação 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 do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio Acordo de Valoração Aduaneira (AVA/Gatt). **O preço efetivamente pago ou a pagar compreende todos os pagamentos efetuados ou a efetuar, como condição de venda das mercadorias objeto de valoração, PELO COMPRADOR AO VENDEDOR, OU PELO COMPRADOR A TERCEIRO, PARA SATISFAZER UMA OBRIGAÇÃO DO VENDEDOR.** Para fins de apuração do valor aduaneiro, deverá ser acrescentado ao preço efetivamente pago ou a pagar o valor dos bens e serviços fornecidos, direta ou indiretamente, pelo comprador, para serem utilizados na produção da mercadoria importada. Os bens e serviços, aqui referidos, compreendem, entre outros, os materiais, componentes, partes e elementos semelhantes incorporados à mercadoria, os materiais consumidos na produção e os projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de design, e planos e esboços, realizados no exterior.”

Como podemos ver nos campos grifados, a primeira consulta (Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 483, de 18/12/2009) diz respeito a hipóteses em que o licenciante,

o importador e o fabricante são *partes vinculadas*, componentes de um mesmo *grupo econômico*, ao passo que a segunda consulta (Solução de Consulta DISIT/SRRF10 nº 74, de 17/10/2011) diz respeito à hipótese em que os *royalties* são *pagos diretamente ao exportador ou pagos a terceiro, por exigência do exportador*.

Portanto, é absolutamente claro que os critérios elencados nas soluções de consulta da RFB se encontram alinhados com aqueles por nós apresentados, à partir da análise de todas as opiniões consultivas da OMA, a respeito do tema.

Verificada a concordância da Receita Federal com os critérios apresentados anteriormente, cabe agora verificar como a matéria tem sido tratada no âmbito do CARF, haja vista que por se tratar de uma matéria que depende eminentemente do caso concreto, a simples leitura da ementa ou do dispositivo não permite a assunção de conclusões seguras a respeito.

I) Acórdão CARF nº 3402-002.444 (Caso Pirelli), julgado em Agosto de 2014.

Nesse caso, a Pirelli Pneus Ltda. realizou duas operações distintas e independentes com a sociedade Pirelli Tyre S.P.A (estrangeira): a) o pagamento dos *royalties* que se referem à transferência de tecnologia e Know-how necessários à fabricação dos pneumáticos que serão produzidos e comercializados pela recorrente no mercado nacional; e b) o pagamento pelos insumos (borracha) utilizados para fabricação dos produtos nacionalmente (insumos estes que também eram adquiridos de diversos outros fornecedores estrangeiros).

No julgamento, verificou-se que os *royalties* pagos não eram condição de venda dos insumos (que inclusive eram adquiridos de diversas pessoas distintas), mas sim condição da industrialização deles em território nacional, razão pela qual os mesmos não deveriam ser considerados como condição de venda e incluídos no valor aduaneiro.

Trata-se de um caso absolutamente similar à opinião consultiva 4.9 da OMA, haja vista que apesar do exportador ser também o licenciante, o know-how cedido não tem qualquer vinculação com o produto importado, mas sim com a etapa de industrialização e comércio que ocorrerá em território nacional.

Andou bem, portanto, o Conselho, se alinhando à orientação internacional, a despeito do caso não ser similar àquele posto sob julgamento.

II) Acórdão nº 3201-002.050 (Caso Dow Brasil), julgado em Fevereiro de 2016.

Neste caso, a empresa brasileira adquiria produtos licenciados da fornecedora estrangeira, que também era detentora da licença, sendo-lhe concedida autorização para revender tais produtos, mas também para produzi-los em território nacional, para serem vendidos.

No julgamento, o relator do caso entendeu que embora a licença tenha sido conferida à importadora para a produção, o uso e a venda dos produtos licenciados, o pagamento dos *royalties* só se tornou, no caso, devido quando houve a venda no mercado interno, razão pela qual não deveria ser considerado como condição de venda.

Como fundamento, invocou-se no acórdão a Opinião consultiva 4.2 - a nosso ver de forma equivocada -, fazendo a ressalva de que na hipótese tratada nela

haveria uma distinção entre o licenciante e o exportador, para em seguida aplicar a sua conclusão pela não inclusão dos *royalties*.

Data maxima venia, a decisão foi equivocada, pois tratou como irrelevante o principal aspecto do caso concreto - a unipessoalidade do licenciante e do fabricante das mercadorias vendidas, já apontada anteriormente como um dos principais critérios para a verificação da inclusão ou não dos *royalties* no valor aduaneiro. Isso fica evidenciado compulsando-se a Opinião 4.10, que trata de situação análoga às circunstâncias daquele caso, no qual o controle do licenciante sobre o fornecimento das mercadorias caracterizava os *royalties* como condição de venda, ainda que pagos apenas após a venda no mercado nacional.

III) Acórdão nº 3301-002.478 (Caso Iguasport), julgado em Novembro de 2014.

Neste caso, a empresa brasileira era franqueada de empresa estrangeira (a ela vinculada), que lhe fornecia o Know-how comercial e autorizava a publicidade em nome da marca, além de autorizar a venda de produtos importados daquela marca no território nacional. A aquisição desses produtos, por sua vez, era feita de fabricantes autorizados pela empresa detentora da Marca.

Um ponto merece destaque, nesse caso: entre os exportadores, havia empresas vinculadas à detentora da marca, mas também empresas independentes (não fica claro no voto se há algum vínculo contratual entre a fabricante e a licenciante).

Nesse caso, em relação àquelas mercadorias fornecidas da fabricante vinculada à licenciante, seria hipótese de aplicação da Opinião Consultiva 4.11 (com a inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro), em razão do controle sobre o fornecimento das mercadorias, ao passo que em relação às demais, aplicar-se-ia a Opinião 4.8, pois haveria somente o fornecimento da marca e *design*, por parte do importador, ao fabricante, com os *royalties* sendo devidos na venda da mercadoria no território nacional, o que implicaria na não inclusão desse valor na base de cálculo dos tributos aduaneiros - solução esta aplicada pela Turma Julgadora ao caso.

Além disso, caso houvesse um contrato específico entre a detentora da marca e os fabricantes, com a concessão da marca e *designs*, para posterior importação pelos franqueados espalhados por diversos países, seria caso de aplicação da Opinião 4.15, que prescreve a inclusão dos *royalties*.

IV) Acórdão CARF nº 3402-002.417 (Caso Fiat), julgado em Julho de 2014.

Neste caso, a empresa brasileira contratou junto à licenciante a concessão do know-how de fabricação de determinados veículos e o direito de utilização da marca na revenda dos veículos no território nacional, importando as partes e peças a serem utilizadas na industrialização de outras empresas (todas pertencentes ao mesmo grupo econômico da licenciante).

Entretanto, nos autos fica claro que a importadora somente deveria pagar *royalties* sobre a receita líquida de venda dos veículos produzidos no país, mas não daqueles importados prontos, o que deixa claro que o valor remunerava especificamente o know-how de fabricação.

Nesse caso, não há nenhuma Opinião Consultiva que se adegue expressamente, mas há uma grande aproximação com a 4.9, visto que o que se

importa são os insumos, ao passo que os *royalties* se referem ao fabrico e venda das mercadorias no âmbito nacional.

V) Acórdão CARF nº 3401-003.194 (Caso Alpargatas), julgado em Julho de 2016.

Este é, sem dúvida, o mais abalizado acórdão a respeito da matéria no repositório de precedentes deste CARF, cujo voto vencedor foi elaborado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan.

No caso concreto, a importadora brasileira era franqueada da licenciadora estrangeira (detentora da marca), estabelecendo contratualmente uma cláusula de "compra exclusiva", através da qual a empresa brasileira somente poderia importar as mercadorias de fabricantes afiliados da licenciadora ou terceiros designadas por esta (denominados de "*fontes*"). O que se verifica, portanto, é que todos os fornecedores são vinculados ao licenciante - seja por vínculos societários, seja por vínculos contratuais, inclusive com possibilidade de obstar a exportação em caso de não pagamento dos *royalties* devidos.

O relator invoca, em seu voto, a Opinião Consultiva 4.13, que absolutamente nada tem a ver com o caso concreto, pois diz respeito à afixação de etiquetas em produtos prontos, fabricados por empresa totalmente desvinculada da licenciante. Corretamente, o voto vencedor apontou uma proximidade muito maior com a Opinião Consultiva 4.11 - especialmente em relação aos fornecedores afiliados do licenciante -, mas também a 4.15, para os fornecedores que tem vínculo contratual com a licenciante para vender produtos somente para seus franqueados.

Nesse caso, a inclusão dos *royalties* se justifica em razão do controle exercido pela licenciante sobre o fornecimento internacional de mercadorias, caracterizando o pagamento dos *royalties* - ainda que em contrato apartado - como condição da venda dos produtos.

Correto, pois, o abalizado entendimento do Conselheiro Trevisan, e alinhado às diretrizes da OMA, analisados anteriormente.

Como se vê da sucinta análise feita dos acórdãos indicados, verifica-se que há casos em que: i) houve a exclusão dos *royalties* na esteira dos critérios internacionais; ii) houve a inclusão dos *royalties* na esteira dos critérios internacionais; iii) houve a exclusão dos *royalties* contrariamente aos critérios internacionais.

Nos acórdãos se verificou - com honrosas exceções - um baixo apuro das circunstâncias concretas, cingindo-se à análise da existência de dois contratos apartados (com o licenciante e com o fabricante) quando, como já apontado, esse não é um critério suficiente para verificar se estes são ou não condições da venda. Isso se verifica, sobretudo, na remissão a opiniões consultivas que não possuem similaridade às circunstâncias concretas, ou não possuem similaridades no tocante às características relevantes para os critérios adotados pelas opiniões da OMA.

Trata-se, pois, de uma matéria que dificilmente possuirá uma jurisprudência consolidada no âmbito deste Conselho, visto que as peculiaridades concretas impactam diretamente a possibilidade ou não de inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro.

Feito essa exposição sobre os critérios de determinação dos *royalties* como condição de venda, cumpre agora analisar os contratos da Recorrente, um a um.

I) Mattel do Brasil Ltda.

Inicialmente, frise-se que é reconhecido pela própria fiscalização que a Licenciante, a Recorrente-Importadora e a Fabricante não são partes vinculadas.

Compulsando o contrato, se verifica que os *royalties* são devidos pela venda dos produtos com a marca discriminada, nas lojas da Recorrente, sujeitando-se o pagamento conforme a taxa de *royalties* estabelecida em fl. 16454, além de se comprometer à realização de despesas com marketing e publicidade dos produtos licenciados (fl.16455):

- G. TAXAS DE ROYALTIES.** As Taxas de Royalties (pelas quais os royalties serão calculados, de acordo com a Cláusula 3.3 dos Termos e Condições – Padrão) significam a porcentagem das Vendas Líquidas pagáveis à Licenciadora pela venda dos Produtos pela Licenciada, durante a Vigência. As Taxas de Royalties são as seguintes:

A "Taxa Padrão de Royalties"

Além disso, a Licenciante exige que os materiais do produto seja fornecidos a ela para autorização, como forma de controlar a qualidade dos produtos nos quais a sua marca será integrada (fl. 16456):

- N. APROVAÇÃO.** Como disposto mais detalhadamente na Cláusula 5 dos Termos e Condições – Padrão, a Licenciada enviará os materiais do Produto em todos os Estágios de Desenvolvimento, como segue: Erica Giacomelli, Mattel do Brasil, Rua Verbo Divino, 1488, 2º andar, Chácara Santo Antônio, São Paulo, SP, 04719-904, Brasil.

Tal ponto foi invocado pela Fiscalização para sustentar que a Licenciante teria controle sobre todo o fornecimento de bens, caracterizando assim o pagamento de *royalties* como condição de venda.

Entretanto, laborou em equívoco a Fiscalização nesse ponto, ao confundir a vinculação - contratual ou societária - entre o licenciante e o fabricante (que é critério da OMA para a inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro), com o direito do titular do registro de exercer a supervisão sobre a forma como a marca será utilizada. É preciso frisar que tal poder sequer decorre de contrato, mas sim de expressa determinação legal, constante no art. 139 da Lei nº 9.279/1996 (Lei da Propriedade Industrial), que assim prescreve:

Art. 139. O titular de registro ou o depositante de pedido de registro poderá celebrar contrato de licença para uso da marca, sem prejuízo de seu direito de exercer controle efetivo sobre as especificações, natureza e qualidade dos respectivos produtos ou serviços.

Tal poder do licenciante é reconhecido por lei, independente de previsão contratual e decorre da natureza específica do contrato de licença de uso, como expressado pelo Superior Tribunal de Justiça, no REsp nº 1.387.244/DF, no voto do Min. João Otávio de Noronha:

A marca, muito mais que mera denominação, traz em si o conceito do produto ou serviço que a carrega, identificando-o e garantindo seu desempenho e eficiência. Além disso, possui feição concorrencial: distingue-a dos concorrentes; facilita o reconhecimento e a captação de clientes; diminui o risco para a

clientela, que conta com a padronização dos produtos, serviços, atendimento e demais atributos que cercam a marca.

Com a licença de uso, o licenciado compromete-se, ex lege, com a integridade e reputação da marca, obrigando-se a zelar por ela. (grifo nosso) (REsp 1387244/DF, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, TERCEIRA TURMA, julgado em 25/02/2014, DJe 10/03/2014)

Muito diferente é a situação fática invocada pela fiscalização que justificaria a aplicação da Opinião Consultiva 4.15, conforme a própria tradução feita pelo auditor (fl. 2918):

Além disso, L assinou um acordo de fornecimento com a empresa M, do país X, a fim de que M fabrique os produtos que ostentem a sua marca e, em seguida, venda-os a I. Nos termos deste acordo, M deve seguir as especificações relacionadas com a qualidade, design e tecnologia fornecidas por L. O acordo prevê especificamente que M compromete-se a produzir e vender produtos com esta marca exclusivamente a I ou a outras empresas determinadas por L.

Nesse caso, há um vínculo contratual, através de um contrato de fornecimento, entre a licenciante e o fabricante, de modo que os produtos seriam fabricados de acordo com as especificações passadas diretamente pela licenciante (é dizer, não há mera supervisão, mas sim determinação), incluindo aí a determinação das pessoas para quem o produto poderia ser exportado - nesse caso, há um claro controle do licenciante sobre todo o processo produtivo e sobre o fornecimento dos bens ao importador brasileiro, que pode ser imediatamente interrompido no caso de cessação do pagamento dos *royalties*.

Novamente, no caso concreto, analisando os contratos dos autos, o que há é simplesmente a previsão do exercício de supervisão por parte do licenciante, de resto absolutamente cediço nos contratos de licenciamento e previsto na legislação pertinente - não há qualquer prova de controle do licenciante sobre o fluxo de fornecimento entre o fabricante estrangeiro e a Recorrente.

Ademais, aduziu a fiscalização:

O item 5 (“Direitos de Aprovação e Controle da Licenciadora”) estabelece, dentre outras obrigações, que a “Licenciada deverá obter a Aprovação da Licenciadora em cada estágio do desenvolvimento e da criação de cada Produto (“Estágios de Desenvolvimento”)”.

Ou seja, é imperioso o aval da Licenciadora para que ocorra a fabricação dos produtos e, por conseguinte, a comercialização dos mesmos entre a Fabricante e a Licenciada.

A informação prestada pelo Fiscal está, no mínimo, imprecisa, visto que se contradiz com o que há no contrato e com seu próprio relatório fiscal: como se vê, licenciadora aprova cada estágio do DESENVOLVIMENTO e CRIAÇÃO, para se chegar ao modelo que será produzido. Após esse aval, não há qualquer controle sobre a comercialização dos bens entre a Fabricante e a Recorrente.

Outro ponto aduzido pelo Fiscal é o seguinte:

Por seu turno, o item 7 do anexo B-4, “Contrato do Fabricante” – por determinação da MATTEL os fabricantes dos produtos licenciados estão sujeitos à celebração de um contrato, cujas disposições revelam uma sujeição destes fabricantes à Licenciante MATTEL –, estabelece que, na rescisão ou término do contrato entre a MATTEL e a C&A, o fabricante concorda em imediatamente interromper e desistir da fabricação de qualquer produto .

Compulsando o referido anexo, se verifica novamente que a informação dada pelo fiscal foi imprecisa, pois o que há é o compromisso da Fabricante de atender a certos princípios globais de fabricação, como não utilizar trabalho infantil, manutenção de ambiente de trabalho hígido, não utilização de trabalho forçado ou presidiário, atendimento da legislação trabalhista local e vedação à prática de discriminação baseada em raça, religião, origem etc. O que o contrato prevê é a possibilidade da Licenciadora realizar inspeções nas instalações do Fabricante para verificar o atendimento a esses termos mencionados acima, o que se inclui no próprio direito de supervisão do titular da marca - muito dista, tal direito, de uma submissão da Fabricante à Licenciadora, como quis induzir a fiscalização.

A análise do contrato deixa claro que a situação é absolutamente análoga à Opinião Consultiva 4.8:

ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA SEGUNDO O ARTIGO 8.1 c)
DO ACORDO

1. **O importador I conclui com o detentor da licença L**, estabelecido no país X, um contrato de licença/royalty segundo o qual I aceita pagar a L uma quantia fixa, a título de royalty, relativa a cada par de sapatos, importado para o país de importação, que apresente a marca registrada de L. **O titular da licença L fornece trabalhos de arte e de design relacionados com a marca registrada. O importador I conclui outro contrato com o fabricante M do país X para a compra de sapatos que apresentem a marca registrada de L afixada nos sapatos por M, entregando a este os trabalhos de arte e de design fornecidos por L.** O fabricante M não está licenciado por L. Este contrato de venda não contém qualquer referência a pagamento de royalty. **Não há vinculação entre o fabricante, o importador e o titular da licença..**

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

O importador é obrigado a pagar um royalty para a obtenção do direito de uso da marca registrada. Esta obrigação resulta de um contrato distinto que não se relaciona com a venda para exportação das mercadorias para o país de importação. As mercadorias são adquiridas de um fornecedor consoante outro contrato e o pagamento do royalty não é uma condição de venda destas mercadorias. Portanto, o pagamento do royalty, neste caso, não deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar.

O caso analisado possui todos os elementos fáticos relevantes para aplicação dessa opinião:

i) ausência de vinculação entre Importador, Licenciadora e Fabricante.

ii) contrato de licença entre a Licenciadora e o Importador, para fornecimento de trabalhos de arte e *design* relacionados à marca registrada;

iii) contrato de fornecimento entre o Importador e o Fabricante, para a produção das mercadorias de acordo com a arte e design fornecido pela Licenciadora;

iv) O Fabricante não possui a licença e não consta no seu contrato qualquer referência ao pagamento de *royalties*;

A decisão do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, na esteira da Nota Explicativa nº 2 ao item 8.1 c) do AVA-GATT, citado anteriormente, entendeu que sob estas circunstâncias os *royalties* eram pagos como condição da distribuição ou revenda dos bens importados, razão pela qual não deveriam ser incluídos no valor aduaneiro. Senão vejamos sua disposição literal:

2. Pagamentos feitos pelo comprador pelo direito de distribuir ou revender os bens importados não devem ser adicionados ao preço pago ou a pagar pelos bens importados, se esses pagamentos não foram condição da venda para exportação para o país da importação dos bens importados.

Desse modo, não há nos autos qualquer prova que os *royalties* pagos à MATTEL sobre o valor líquido de vendas dos produtos licenciados seja condição de importação destes, tampouco estando presentes nesse caso quaisquer circunstâncias que identifiquem essa característica, razão pela qual deve ser dado provimento ao Recurso a respeito das mercadorias importadas com marcas dessa empresa.

II) The Walt Disney Company (Brasil) Ltda; ITC América Lática S/C Ltda; Warner Bros (South) INC.; Playboy Enterprises Internacional;

Compulsando esse contrato, se verifica que o contexto fático é absolutamente similar àquele da MATTEL, com a supervisão sobre o modelo dos produtos que serão produzidos, mas sem ingerência da Licenciadora sobre a Fabricante - o que há, efetivamente, é o direito da Licenciadora de negar certos Fabricantes que não se adequem aos princípios internacionais que regem as relações de trabalho, até mesmo como forma de proteção da sua marca, na linha do art. 139 da Lei nº 9.279/96.

Da mesma forma, os *royalties* são pagos diretamente à Licenciadora, por contrato próprio, e calculados sobre o valor líquido das vendas, sendo condição da distribuição desses bens no mercado nacional, mas não da importação deles.

Ademais, há que se frisar que nos contratos de licenciamento há menção expressa quanto a liberdade da Recorrente de subcontratar a fabricação dos produtos ou partes desses produtos licenciados, o que demonstra que as Licenciadoras não possuem qualquer ingerência sobre as Fabricantes, para além do direito de supervisão.

Além disso, em todos os casos o fiscal se apega à cláusula contratual na qual a Recorrente se compromete a fazer cessar as importações após o **vencimento ou encerramento** do contrato de licença, para concluir que isso caracterizaria que o pagamento dos *royalties* seria condição da importação. Na verdade, essa cláusula também é **despicienda** em vista do art. 190 da Lei nº 9.279/96, *verbis*:

Art. 190. Comete crime contra registro de marca quem importa, exporta, vende, oferece ou expõe à venda, oculta ou tem em estoque:

I - produto assinalado com marca ilicitamente reproduzida ou imitada, de outrem, no todo ou em parte; ou

II - produto de sua indústria ou comércio, contido em vasilhame, recipiente ou embalagem que contenha marca legítima de outrem.

Pena - detenção, de 1 (um) a 3 (três) meses, ou multa.

Ora, a cláusula simplesmente aduz que encerrado o contrato de licença, o Importador não poderá mais utilizar a marca, bem como *designs* e artes fornecidos pela Licenciado, de modo que a utilização para a composição de modelos que serão encomendados a um fabricante estrangeiro configuraria crime, nos termos do artigo citado. Dessa forma, o artigo simplesmente diz: "Recorrente, não cometa crimes contra a propriedade industrial" - o que de resto já está assaz prescrito pela lei.

Todos esses contratos parecem se subsumir claramente à Opinião Consultiva 4.8, já exposta anteriormente.

III) Cofra Holding AG

Em relação aos produtos licenciados pela Cofra, a situação é um pouco diferente, visto que recebeu um tratamento específico - e bem mais detalhado - que os demais contratos. Como informado pela fiscalização:

a C&A é vinculada à COFRA (proprietária das marcas), conforme já mencionado em tópico específico deste relatório fiscal.

conforme informado pelo próprio sujeito passivo, por meio da planilha "Mercadorias_Complementar_Gisele_Cofra.xlsx", o fornecedor dos produtos licenciados, importados pela C&A, é também vinculado ao grupo COFRA:

ORIGEM	NOTA FISCAL	CFOP	DATA ENTRADA	CÓDIGO FISCAL	C&A MODAS LTDA (CDT)	VINCULADA	PEDIDO	MERC_C ODIGO	DESCRICAO	CÓD_MO	MERCADORIA DELO	MODELO	LICENÇA	LICENÇA/CONTRATO	LICENCIADO	QTD	PREÇO UNITARI	PREÇO_TOTAL	DI	ADIÇÃO	ITE M
64	IMPORTADO	4940	3102	04/01/2012	82454	C&A MODAS LTDA (CDT)	SIM	830168	14243	POLTRICOT	694984	MALE WINTER TOP	ACE	ACE	COFRA	1.422	16,02	22.777,74	1200077239	50	1
65	IMPORTADO	4943	3102	04/01/2012	82454	C&A MODAS LTDA (CDT)	SIM	830789	14243	POLTRICOT	695136	MALE WINTER TOP	ACE	ACE	COFRA	2.520	14,26	35.945,28	1200077239	17	1
66	IMPORTADO	4941	3102	04/01/2012	82454	C&A MODAS LTDA (CDT)	SIM	830821	14232	MOLETON	694988	MALE PANTS	ACE	ACE	COFRA	1.968	15,02	29.558,18	1200077239	47	1
67	IMPORTADO	4946	3102	04/01/2012	82454	C&A MODAS LTDA (CDT)	SIM	831928	14231	TECIDO PLANC	695911	MALE PANTS	ACE	ACE	COFRA	4.080	10,28	41.958,31	1200077239	51	1
68	IMPORTADO	4950	3102	04/01/2012	82454	C&A MODAS LTDA (CDT)	SIM	832137	14241	MOLETON ABE	696702	MALE WINTER TOP	ACE	ACE	COFRA	1.944	16,32	31.723,94	1200077239	48	1
72	IMPORTADO	4948	3102	04/01/2012	82454	C&A MODAS LTDA (CDT)	SIM	832093	16912	CAMISA ML	696553	CAMISA M/L	ANGELO LITRICO	ANGELO LITRICO	COFRA	3.546	19,08	67.667,61	1200077239	31	1
73	IMPORTADO	4949	3102	04/01/2012	82454	C&A MODAS LTDA (CDT)	SIM	832099	16912	CAMISA ML	696692	CAMISA M/L	ANGELO LITRICO	ANGELO LITRICO	COFRA	4.776	18,88	90.163,72	1200077239	32	1
74	IMPORTADO	4971	3102	04/01/2012	82454	C&A MODAS LTDA (CDT)	SIM	834567	12032	TOP M/L	699285	BBO- CAMISA ML- TECIDO	BABY CLUB	BABY CLUB	COFRA	3.720	9,05	33.682,00	1200077239	23	1
75	IMPORTADO	4972	3102	04/01/2012	82454	C&A MODAS LTDA (CDT)	SIM	834572	12032	TOP M/L	699288	BBO- CAMISA ML- TECIDO	BABY CLUB	BABY CLUB	COFRA	3.864	9,05	34.985,56	1200077239	22	1
76	IMPORTADO	4974	3102	04/01/2012	82454	C&A MODAS LTDA (CDT)	SIM	834581	12031	TOP M/L	699294	BBO- CAMISA ML- TECIDO	BABY CLUB	BABY CLUB	COFRA	3.756	9,05	34.006,08	1200077239	21	1
77	IMPORTADO	4975	3102	04/01/2012	82454	C&A MODAS LTDA (CDT)	SIM	834624	12031	TOP M/C	699341	BBO - CAMISA MANGA CURT	BABY CLUB	BABY CLUB	COFRA	3.084	9,44	29.117,89	1200077239	20	1
78	IMPORTADO	4979	3102	04/01/2012	82454	C&A MODAS LTDA (CDT)	SIM	835605	15754	CALÇA	700276	PPA CALÇA DE VELUDO	BABY CLUB	BABY CLUB	COFRA	3.312	9,65	31.969,41	1200077239	29	1
79	IMPORTADO	4988	3102	04/01/2012	82454	C&A MODAS LTDA (CDT)	SIM	835608	15754	CALÇA	700377	PPA CALÇA DE VELUDO	BABY CLUB	BABY CLUB	COFRA	3.364	9,71	32.654,74	1200077239	16	1

Nesse caso, aplica-se o critério adotado pela OMA de vinculação entre o Fabricante e a Licenciadora para determinar que os *royalties* são condição de venda e devem ser incluídos no valor aduaneiro, na esteira da Opinião Consultiva 4.11:

ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA SEGUNDO O ARTIGO 8.1 c) DO ACORDO

1. O fabricante M de vestimentas esportivas e o importador I são ambos vinculados à matriz C, que possui os direitos de uma marca registrada afixada nessas vestimentas. O contrato de venda entre M e I não prevê o pagamento de royalty. Entretanto, I é obrigado a pagar um royalty a C, em virtude de um acordo distinto com este celebrado, para a obtenção do direito de uso da marca registrada afixada nas vestimentas que I adquiriu de M. O pagamento do royalty constitui uma condição de venda e está relacionado com os artigos de vestuário esportivos importados?

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

O contrato de venda entre M e I, cobrindo as mercadorias objeto da marca registrada, não contém cláusula que imponha expressamente o pagamento de um royalty. **Entretanto, o pagamento em questão é uma condição de venda, uma vez que I é obrigado a pagar o royalty à matriz em razão da compra das mercadorias. I não está autorizado a utilizar a marca registrada sem o pagamento do royalty.** A inexistência de contrato escrito com a matriz não anula a obrigação que I tem de efetuar o pagamento por ela exigido. Pelas razões expostas, o pagamento pelo direito de uso da marca refere-se às mercadorias objeto de valoração e a quantia correspondente deve ser acrescida ao preço efetivamente pago ou a pagar

A *ratio* da opinião é exarada é justamente que a vinculação existente entre a Licenciadora e a Fabricante permite que aquele controle o fornecimento de mercadorias ao Importador, condicionando esse fornecimento ao pagamento de *royalties*. Nesse caso, a relação entre a Cofra e a Recorrente é irrelevante para o caso - veja-se, por exemplo, a Opinião Consultiva 4.13, na qual a vinculação entre Licenciadora e Importadora não implicou na consideração dos *royalties* devidos pela revenda dos bens nacionalmente como condição de importação dos bens.

Nesse caso, portanto, correto o entendimento fazendário.

IV) Gisele Inc. e Gisele Bündchen

Este caso também possui certas peculiaridades, devendo ser tratado em separado.

O contrato de licença assinado com a Gisele Inc., através do qual a modelo cede seu nome e imagem para "*lançar, promover e comercializar, coleções de roupas femininas, acessórios e calçados que serão desenvolvidos e inspirados no estilo de vestir da Modelo e que comercializadas sob a designação Coleção Gisele Bündchen para C&A*".

Como se vê, a licença tem como objeto a imagem para fins de divulgação - isto é, atrelando a imagem da modelo a determinadas roupas, como forma de estimular a compra das peças no mercado nacional - em momento nenhum a imagem da modelo será utilizada nas peças vendidas - pelo contrário, isso é expressamente vedado pelo contrato:

- 1.2. A **Licenciada** somente poderá utilizar a **Imagem e Nome** para anúncio da **Coleção GB** produzidos para as **Campanhas**, nas mídias a seguir elencadas e especificamente para os seguintes suportes ora definidos (**Materiais Publicitários**):
 - assessoria de imprensa (sucessivas)

1.2.1. A **Licenciada** poderá utilizar, ainda, o **Nome** nas etiquetas das roupas e nas sacolas de venda dos **Produtos Licenciados**, sendo, entretanto, vedada a utilização da **Imagem** nestes materiais.

Como se vê, em momento algum o contrato trata de licença de uso da marca "Gisele Bündchen" ou imagem da modelo nos produtos a serem importados, mas apenas para a produção de campanhas e materiais publicitários que irão alavancar as vendas nacionalmente. A única exceção é a possibilidade de fazer constar o nome "Gisele Bündchen" na etiqueta, para identificar a peça como pertencente à "Coleção GB" - situação esta largamente distinta de, por exemplo, estampar um personagem da Disney ou da Marvel em uma camiseta.

Reproduzo outros trechos do contrato:

2. Restrições

2.1. O uso da **Imagem** não poderá de nenhuma forma, ser associado aos seguintes produtos: cremes e hidratantes, cigarros; bebidas; peles de animais; produtos para cabelos; fragrâncias; sandálias rasteiras, sandálias baixas, chinelos e tamancos; óculos; relógios; biquínis; lingerie; roupas de dormir, artigos de moda praia; jóias, cartões de crédito,

bem como outros produtos que possam ocasionar à quebra de contratos de exclusividade de uso da **Imagem** já firmados com terceiros ou que vierem a ser celebrados com terceiros durante a vigência desta **Licença**, desde que a **Licenciante** e/ou **Agente** informem a **Licenciada** sobre a existência de tais restrições ao uso da **Imagem**.

2.2. É vedada a utilização da **Imagem**:

- em materiais que sejam afixados ou distribuídos em banheiros;
- em veículos - motorizados ou não, pertencentes ou não à **Licenciada**. A utilização em busdoor constitui exceção, sendo autorizada nos termos deste **Contrato**.
- em folhetos/folders, panfletos, etiquetas, gola para cabide, provadores.
- rótulos ou embalagens, fabricados ou não pela **Licenciada** bem como materiais afixados/acessórios às embalagens dos **Produtos**
- precificadores. Em caráter de exceção, sempre mediante aprovação prévia e expressa pela **Agente**, alguns materiais publicitários contendo a **Imagem** poderão conter o preço, desde que inserido de forma discreta.

Como se vê, o cerne da licença é o direito de uso da imagem e do nome da modelo para impulsionar a venda das mercadorias, mas não para a confecção das mercadorias em si.

Há no contrato também o estabelecimento de *supervisão* por parte da Licenciante, ficando claro que a Recorrente deverá contratar a estilista e consultora de moda responsável pela elaboração dos *designs* e artes da coleção, que serão posteriormente aprovados pela Licenciante:

3. Das Coleções Assinadas

- 3.1. Os **Produtos Licenciados** serão desenvolvidos, confeccionados e fabricados pela **Licenciada** e às suas custas, sob coordenação da estilista e consultora de moda contratada pela **Licenciada** (doravante "**Stylist**"). A **Stylist** irá selecionar juntamente com equipe da **Licenciada** os modelos, cortes e materiais dos **Produtos Licenciados**, que serão pré-selecionados e apresentados pela **Licenciada**, bem como, apontará o material de sua preferência para a confecção dos mesmos. Caso não seja possível a utilização dos materiais selecionados pela **Stylist**, a **Licenciada** ficará responsável por apresentar opções semelhantes às pretendidas para aprovação pela **Stylist**. Nenhuma peça será considerada aprovada sem a aprovação final da **Stylist**.

Em momento nenhum a Licenciante indica quem deverá ser o Fabricante, ou estabelece qualquer vínculo societário ou contratual com este.

Por fim, resta absolutamente claro que os *royalties* são pertinentes à atividade publicitária e não à produção das mercadorias no item 5.6 (fl. 17173-4), no qual fica consignado que a Recorrente poderia vender os produtos mesmo após o término do contrato de licenciamento, mas restando vedada a possibilidade de utilização do material publicitário na divulgação, no prazo de 60 dias:

- 5.3. Após o término do prazo para utilização do **Nome e Imagem**, contados na forma das cláusulas 5.1 e 5.2 acima, a **Licenciada** estará impedida de usar os mesmos, ficando expressamente vedada a distribuição, veiculação, exibição e divulgação dos materiais, salvo nas hipóteses previstas nos itens abaixo.
- 5.5. Os prazos de veiculação das **Campanhas** estabelecidos na cláusula 5.2 poderão ser alterados mediante acordo prévio entre as partes contratantes ou em virtude de qualquer atraso no cumprimento das obrigações ora estabelecidas **pela Licenciante ou Agente** que causem prejuízos à veiculação das **Campanhas** pela **Licenciada**.

Como se vê, os valores pagos à Gisele Inc. são relativos à utilização da marca na venda de mercadorias como participantes da "Coleção GB" (fala-se sempre em "**veiculação das Campanhas**") - o produto em si não ostenta a marca ou a imagem da Licenciante (salvo na etiqueta, mediante permissão contratual específica), de modo que não há qualquer vinculação à produção e posterior exportação do bem, não devendo ser incluído no valor aduaneiro.

No presente caso, os *royalties* não tem a menor possibilidade de serem tratados como condição de venda das mercadorias, já que são cobrados em razão de campanha publicitária realizada pela Recorrente para a venda dos produtos em território nacional.

Desse modo, tem razão o contribuinte nesse ponto.

Dos Juros sobre a multa de ofício

Contesta o Recorrente a incidência de juros sobre multa de ofício. Sobre isto, entendo ter razão o contribuinte, pelo que tomo como os meus os fundamentos espostos pela

Conselheira Thaís de Laurentiis no Acórdão 3402-003.148, em seu voto vencedor sobre esta matéria, reproduzido abaixo:

Com relação à não incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, entendo que assiste razão à Recorrente. Isto porque inexistente no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que fundamente tal exigência.

Com efeito, o artigo 61, caput e §3º da Lei n. 9.430, de 37 de dezembro de 1996 (“Lei n. 9.430/96) dispõe que sobre os “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, (...) não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora”, e que “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora”.

O comando do citado artigo, portanto, determina que sobre os débitos (tributos) será aplicada multa de mora quando pagos a destempo, e sobre os débitos aplicarseá, igualmente, os juros de mora. Contudo, a multa de ofício não foi incluída no débito tributário para fins de aplicação dos juros. Seria de fato “ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput”, nas palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan (Acórdão 3403002.367, de 24 de julho de 2013).

Vê-se, assim, que a literalidade do artigo separa os débitos tributários das penalidades (multas de ofício), determinando a incidência dos juros só sobre os primeiros, e não sobre as segundas.

Parece ter assim andado o legislador buscando estar em sintonia com as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional (“CTN”), com o status de lei complementar que tem ao dar cumprimento às funções estipuladas pelo artigo 146 da Constituição Federal.

Efetivamente, o CTN além de claramente separar a natureza jurídica dos tributos (invariavelmente decorrente de condutas lícitas, segundo o artigo 3º) e das multas (penalidades pela prática de ilícitos, ou seja, sanções aplicadas quando da ocorrência de infrações ao sistema tributário), em seu artigo 161 coloca que o “crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”

O artigo 161 do CTN, destarte, desintegra as penalidades do crédito tributário para fins de aplicação dos juros. Afinal, caso quisesse que as penalidades estivessem abarcadas pela locução “crédito”, no início do dispositivo, não as teria destacado e dado tratamento diferenciado ao final do mesmo dispositivo legal.

Ressalto que não se está aqui a olvidar que a separação entre crédito tributário (do ponto de vista do Fisco, o que corresponde ao débito tributário, do ponto de vista do contribuinte) e penalidades, do artigo 161 do CTN, colide com outras normas trazidas pelo próprio CTN, vale dizer, o artigo 1131 combinado com o artigo 139,2 os quais, lidos conjuntamente, levam à conclusão de que o crédito tributário abarca toda a obrigação principal, composta tanto pelos tributos como pelas penalidades pecuniárias devidas pelo contribuinte aos Cofres Públicos.

*Tal incoerência, contudo, não é suficiente para afastar a dissociação entre crédito/débito tributário e penalidades, estampada tanto no artigo 161 do CTN como no artigo 61 da Lei n. 9.430/96, quando tratam **especificamente** a incidência dos juros sobre os valores devidos pelos contribuintes ao Fisco. Em ambos os dispositivos somente há autorização para a incidência de juros (no âmbito federal representado pela SELIC) sobre o crédito/débito, entendido como aquele decorrente de fatos gerados de tributos, mas não sobre as penalidades tributárias.*

As incoerências da legislação tributária são diversas, cabendo aos órgãos julgadores solucioná-las da maneira mais lógica e justa possível, que é justamente o que aqui se pretende, chegando, das razões acima expostas, à conclusão pela não incidência de juros sobre a multa de ofício.

Nesse sentido vem caminhando a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (e.g. Acórdão 3403002.367, de 24 de julho de 2013; Acórdão 3402002.862, de 26 de janeiro 2016), porém ainda não consolidada.

Assim, ao meu ver, é nesse sentido que deve ser interpretada a Súmula CARF n. 4,3 cujo teor impõe o reconhecimento como devida a SELIC sobre débitos tributários administrados pela Secretaria Receita Federal. São sim devidos os juros SELIC, mas tão somente sobre os tributos no período de inadimplência, e não sobre eventuais multas de ofício cobradas no mesmo suporte documental (auto de infração).

Sem lei que estabeleça expressamente a aplicação de juros sobre a multa de ofício, incabível a cobrança pretendida pela Autoridade Fiscal nestes autos, devendo ser a mesma cancelada por este Colegiado.

Neste ponto, insta mencionar que não seria aplicável ao presente caso o art. 43, da Lei n.º 9.430/96, mencionado no Acórdão 9303002.399, da 3ª Turma da CSRF. Isso porque o referido dispositivo traz a previsão de aplicação dos juros de mora quando da lavratura auto de infração que se refira, "exclusivamente, a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente", tratando-se, portanto, de "Auto de Infração sem tributo" nos termos do título utilizado pela própria lei neste artigo:

*"Seção V Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições **Auto de Infração sem Tributo** Art. 43. Poderá ser*

formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifo nosso)

Como se depreende do relatório, a hipótese trazida no dispositivo legal acima distingue-se claramente daquela sob análise, no qual foi aplicada multa de ofício sobre o valor do tributo não recolhido (IPI), esta sim sem previsão legal para a incidência de juros.

Por fim, cumpre tecer alguns comentários sobre o julgamento do Superior Tribunal de Justiça, que poderia ser citado como fundamento da posição em sentido contrário a aqui exposta.

Trata-se do AgRg no REsp 1.335.688-PR, segundo o qual:

"entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: 'É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.' (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010."

Com a devida vênia ao Egrégio Tribunal, entendo que a decisão ali alcançada não merece guarida. Para ser mais precisa, por uma análise acurada do teor do julgamento, entendo que o STJ ainda não se manifestou sobre a específica questão aqui discutida, pois no AgRg no REsp 1.335.688PR não foi trazido um único fundamento de decidir a respeito da dicção do artigo 61 caput e §3º da Lei n. 9.430/96, apresentada alhures, tendo sido a decisão calcada em acórdãos do próprio órgão que não resolvem ao tema. Explico.

No Recurso Especial n. 1.335.688, bem como no Agravo de Instrumento de mesmo número, as razões de decidir do Ministro Relator Benedito Gonçalves se limitam a afirmar que o acórdão do TRF da 4ª Região, objeto de reclame do contribuinte, ao decidir pela incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício espelhou a jurisprudência firmada pelas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, justamente como consta no trecho da ementa acima citado, quais sejam: o REsp 1.129.990/PR e o REsp 834.681/MG.

Ocorre que no REsp 1.129.990/PR, segundo os dizeres do Ministro Castro Meira (Relator) "a questão devolvida a este Superior Tribunal de Justiça consiste em saber se a multa decorrente do inadimplemento de ICMS sujeita-se à incidência de juros de mora, como defende o Fisco Estadual, ou sequer integra o crédito tributário e, portanto, não pode sofrer este

acréscimo, conforme a tese adotada pelo acórdão hostilizado." Não são necessárias maiores digressões para chegar a conclusão de que se a matéria analisada pelo STJ nesse caso dizia respeito à tributo estadual (ICMS), de modo que não foi objeto de apreciação a legislação federal que fundamenta o presente voto (artigo 61 caput e §3º da Lei n. 9.430/96). Com efeito, o r. acórdão teve como base unicamente as normas constantes dos artigos 113, 139 e 161 do CTN.

Na mesma problemática incorre o REsp 834.681/MG, no qual discutia-se, em primeiro lugar, a aplicabilidade da taxa Selic como índice legítimo de correção monetária e juros de mora para a correção de débitos do contribuinte perante a Fazenda Pública estadual (de Minas Gerais, in casu). Como segundo ponto enfrentado pelo STJ aparecia a incidência dos juros sobre a multa de ofício que, por óbvio, também se limitava ao âmbito da legislação estadual, provável razão pela qual mais uma vez o Tribunal silenciou sobre a exegese do artigo 61, caput e §3º da Lei n. 9.430/96.

Constata-se, assim, que os precedentes utilizados como alicerce para a decisão do AgRg no REsp 1.335.688PR não tangenciaram especificamente os dizeres do artigo 61 caput e §3º da Lei n. 9.430/96. Por essa razão não vislumbro qualquer razão para alterar o posicionamento majoritário que vem sendo adotado por esse Colegiado, a respeito da falta de previsão legal para a incidência da Selic sobre a multa de ofício imposta nos autos de infração lavrados pela Secretaria da Receita Federal.

Portanto, procede o pleito da Recorrente quanto à exclusão dos juros sobre multa de ofício.

Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, mantendo a inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro dos produtos licenciados pela empresa COFRA, nos termos da Opinião Consultiva 4.11 da OMA, e afastando a cobrança de juros sobre multa de ofício.

É como voto.

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto