



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10314.720709/2016-11
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº **9303-012.417 – CSRF / 3ª Turma**
Sessão de 17 de novembro de 2021
Recorrente C&A MODAS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Exercício: 2012

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL. CONHECIMENTO. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA.

Para que o recurso especial seja conhecido, é necessário que a recorrente comprove divergência jurisprudencial, mediante a apresentação de Acórdão paradigma em que, enfrentando questão fática equivalente, a legislação tenha sido aplicada de forma diversa.

Hipótese em que as decisões apresentadas a título de paradigma trataram de questões diferentes daquela enfrentada no Acórdão recorrido.

AUTO DE INFRAÇÃO. JUROS MORATÓRIOS. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. Aplicação da Súmula CARF nº 108.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial, apenas em relação à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. No mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Tatiana Midori Migiyama, Rodrigo Mineiro Fernandes, Valcir Gassen, Jorge Olmiro Lock Freire, Erika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Ceconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte contra a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3402-004.983**, de 21/03/2018 (fls. 17.932/17.971), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que negou provimento ao Recurso Voluntário apresentado.

Do Auto de Infração

Trata-se o processo de Autos de infração lavrado contra a C&A MODAS LTDA. (doravante chamada de **C&A**), para constituição de crédito tributário referente à diferença de tributos incidentes na importação (**II, IPI, e do PIS e da COFINS - importação**), anual-calandário de 2012, 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 (capitulada no art. 84 da MP 2.158-35, de 2001) face a não inclusão dos Royalties no campo das Declarações de Importação (DI), destinado às "informações complementares".

No decorrer do procedimento, a Fiscalização concluiu que havia pagamentos em DARF sob o Código de Receita 0422, que 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.

Com tais informações, a Fiscalização requereu que a contribuinte apresentasse: **(a)** para cada uma das marcas, os produtos/mercadorias importados de empresas vinculadas e não vinculadas bem como, aqueles obtidos no mercado interno; **(b)** que a C&A informasse o valor correspondente aos **Royalties** pagos, detalhando por produto/mercadoria e por período.

A solicitação foi atendida e após o exame dos contratos, documentos e informações apresentados, a Fiscalização concluiu que os **Royalties** pagos pela Contribuinte em razão da exploração das marcas objeto dos contratos firmados com as empresas: Mattel do Brasil Ltda, Tje 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 das mercadorias importadas de terceiros fabricantes. Como consequência, tais valores de **Royalties** deveriam ser adicionados ao cálculo do valor aduaneiro das importações das mercadorias adquiridas.

Tal exigência encontraria fundamento nos Artigos 1 e 8, do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, promulgado pelo Decreto n.º 1.355, de 30 de dezembro de 1994.

O objeto principal da auditoria encontra-se descrito no robusto Relatório Fiscal de fls. 2.848 à 2.950 (continuação do Auto de Infração), onde a Fiscalização detalha todos os elementos probatórios desenvolvidos para comprovação de cada uma das infrações.

Da Impugnação e Decisão de Primeira Instância

O contribuinte foi cientificado dos Autos de Infração e apresentou uma extensa Impugnação de fls. 17.577/17.655, alegando, conforme resumido no Relatório do Acórdão recorrido (fls. 17.695/17.707) e, em apertada síntese, destaco os tópicos mais importantes:

- que os contratos de pagamento de **Royalties** versam exclusivamente sobre licenciamento de direitos de propriedade industrial, intelectual e de nome e imagem, isto é, não regulam a compra e venda de mercadorias; que a empresa possui o direito de fabricar produtos

ou terceirizar sua produção e, por política adotada, toda a produção das peças por ela comercializada é terceirizada para fabricantes nacionais ou estrangeiros;

- a escolha pelo fabricante/produtor é livre à Contribuinte, devendo apenas submeter tal escolha à apreciação da licenciadora, para ciência e anuência; a anuência acima não cria um vínculo entre o fabricante/produtor e a Licenciante, uma vez que nenhuma das partes passa a ter obrigações e direitos para com a outra;

- a Contribuinte firma uma nova relação jurídica, independente do contrato de licença, sendo esta estabelecida com os fabricantes no território nacional ou estrangeiro; o objetivo dessa nova relação jurídica é exclusivamente a compra e venda da vestimenta, operação com terceiros, nacionais e estrangeiros sem vinculação com os Licenciantes;

- o direito à exploração da licença já havia sido adquirido anterior e independentemente pela Contribuinte, e não faz parte do preço da mercadoria importada;

- não há a compra (importação) de uma “camiseta DISNEY” (por exemplo), o que existe é a compra de uma camiseta, com uma figura ou desenho; a permissão do uso da marca DISNEY, e o valor por ela agregado apenas se consolida em território nacional, quando há a fusão entre o suporte físico “camiseta” e o direito de uso da licença, adquirido de forma independente;

- o único pagador dos *Royalties* devidos pelo licenciamento é a Contribuinte; a fabricação dos produtos é objeto de relações jurídicas independentes firmadas entre a Contribuinte e os fabricantes terceirizados, não havendo qualquer vinculação comercial ou financeira entre as Licenciantes e os Fabricantes;

- num primeiro momento, é firmado o contrato de licença com a empresa Licenciante. Posteriormente, contrata os fabricantes, totalmente desvinculados da Licenciante; os fabricantes são submetidos à aceitação da Licenciante com a finalidade de garantir os critérios de qualidade, não possuindo qualquer ligação financeira, comercial ou societária com as empresas Licenciantes;

- todas as formalidades necessárias para a “internalização” das mercadorias foram integralmente cumpridas pela C & A; a Fiscalização efetuou a análise de cada um dos contratos firmados com as Licenciantes já com uma preconcepção sobre a questão, de forma a tentar, de qualquer maneira, encontrar cláusulas que imputem o pagamento dos *Royalties*;

- a Contribuinte considera que, da análise dos contratos firmados com as Licenciantes, os *Royalties* pagos não podem ser considerados “condição de venda” dos produtos;

- apenas restaria caracterizado o “pagamento dos *Royalties* como condição de venda das mercadorias” se os *Royalties* fossem recebidos pela mesma empresa que figurasse como vendedora. Portanto, uma venda “casada” da mercadoria com os direitos de licença embutidos;

- a condição de venda mencionada, justamente por ser de venda, se reveste da intrínseca característica de ser imposta pelo vendedor, o qual deve ser titular da licença; o vendedor (condição de venda) que teria que exigir que os *royalties* fossem pagos, direta ou indiretamente, ao próprio vendedor ou a terceiro a ele vinculado;

- não havendo vinculação societária ou financeira entre os Fabricantes e as Licenciantes, a conclusão que se extrai é que o pagamento de *Royalties* ao titular da marca não pode ser considerado como condição da venda entre os Fabricantes e a Importadora (Licenciada), pois são relações absolutamente distintas e desvinculadas;

Por fim, assenta que, a “Nota” ao Artigo 8, §1, ‘c’, item 2, veiculada e integrante do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, esclarece que “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 de venda**, para exportação para o país de importação.”

A DRJ em Curitiba (PR), então, apreciou a Impugnação e, em decisão consubstanciada no Acórdão n.º **06-56.878**, de 31/01/2017 (fls. 17.686/238/17.730), decidiu por **negar provimento** à impugnação, assentando que:

(a) quanto ao valor dos *Royalties* remetidos ao exterior, se deveria ou não, fazer parte do “valor de transação” (Acórdão AVA - GATT), o Colegiado entendeu que os contratos davam às detentoras das marcas vários controles sobre a produção e a possibilidade de rescindir o contrato, no caso de violação, concluindo que os *Royalties* foram pagos como “condição de venda;

(b) quanto à aplicação da multa de 1% sobre o valor aduaneiro, o contribuinte alega que o valor seria confiscatório, contudo esta questão não pode ser analisada no âmbito administrativo, portando, basta que se caracterize o suporte fático, previsto em lei, para que seja constatada a incidência da norma sancionadora;

c) também manteve os juros de mora e a multa de ofício,

Recurso Voluntário

Cientificada da decisão de 1ª instância, o Contribuinte apresentou Recurso Voluntário de fls. 17.686/17.730, alegando, em síntese, que:

(i) 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;

(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 do 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 nos presentes Autos de Infração, o pagamento de *Royalties* não é condição de venda para a importação das mercadorias, pois existem duas relações jurídicas independentes firmadas pela Contribuinte. 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) a análise de todos os contratos em questão deixa claro que os fabricantes (vendedores das mercadorias) não são titulares das licenças exploradas pela Contribuinte 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 C&A às Licenciantes;

(vi) que a obrigatoriedade de cessar a comercialização das peças licenciadas, bem como de os fabricantes cessarem, após comunicação, a produção de produtos com a marca licenciada, não implica, 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 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) e que aproximadamente 74% de todas as mercadorias comercializadas pela C&A (relacionadas às marcas detidas pela COFRA) são adquiridas de empresas nacionais;

(ix) pede a exclusão da multa administrativa sobre o valor aduaneiro, por considera-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;

(x) por fim, com relação à penalidade aplicada, não há dúvidas acerca da necessidade de, ao menos, afastar-se a incidência de juros de mora em lançamento de ofício.

Decisão de 2ª Instância/CARF

Em apreciação do Recurso Voluntário, foi exarada a decisão consubstanciada no **Acórdão n.º 3402-004.983**, de 21/03/2018 (fls. 17.932/17.971), proferida pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento do CARF, que **negou provimento** ao Recurso Voluntário apresentado. Nesta decisão o Colegiado assentou que:

a) quanto aos ajustes na base de cálculo do valor aduaneiro, a Turma entendeu que 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;

b) quanto a acusação de caráter confiscatório da multa regulamentar, entende que os parâmetros materiais e quantitativos de sua aplicação foram vazados por lei vigente, válida e eficaz e, descabe à instâncias administrativas adentrarem em sua constitucionalidade, conforme disposto na Súmula CARF n.º 2; e

c) quanto aos Juros de Mora sobre a Multa de Ofício, definiu que o crédito tributário, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa Selic.

Recurso Especial do Contribuinte

Cientificado do Acórdão n.º 3402-004.983, de 21/03/2018, o Contribuinte apresentou Recurso Especial de divergência (fls. 18.219/18.243), apontando o dissenso jurisprudencial que visa a rediscutir o entendimento firmado pelos julgadores, trazendo à baila as seguintes matérias: (i) inclusão de *Royalties* no valor das mercadorias importadas para fins de valoração aduaneira e composição da base de cálculo dos tributos incidentes sobre importações, e (ii) incidência de juros (Taxa SELIC) sobre as penalidades aplicadas na autuação.

Defende que tendo em vista o dissídio jurisprudencial apontado, requer que seja admitido e, no mérito, dado provimento do Recurso Especial.

Insurge-se afirmando que resta evidente que, pela ausência da configuração de condição de venda em qualquer dos contratos celebrados pela Contribuinte com os Fabricantes, isto é, uma vez demonstrado que o pagamento dos *Royalties* não configura condição para as importações, não há que se falar da inclusão dos *Royalties* na composição do valor aduaneiro, ou na base de cálculo dos tributos incidentes sobre a importação, pelo que se requer seja dado provimento ao presente recurso especial com o cancelamento integral da autuação combatida.

Entende não haver dúvidas acerca da necessidade de afastar-se a incidência de juros de mora sobre o montante referente a multas, em lançamento de ofício, nos termos da jurisprudência do CARF.

Para comprovação da divergência, apresentou, a título de paradigma os Acórdãos n.ºs 3301-002.478 e 3401-003.894, para a matéria do item (i), e os Acórdãos n.ºs 3402-003.148 e 3401-003.196, para a matéria do item (ii).

Em sede de Análise de Admissibilidade, no Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial de fls. 18.481/18.488, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento decidiu NEGAR SEGUIMENTO ao Recurso Especial interposto, pelos seguintes motivos:

Quanto a matéria (i) “inclusão de *Royalties* no valor das mercadorias importadas para fins de valoração aduaneira e composição da base de cálculo dos tributos incidentes sobre importações”, por falta de comprovação da divergência nos paradigmas apresentados; e no que tange à matéria (ii) “incidência de juros sobre as penalidades aplicadas na autuação”, por não ter sido indicada a legislação que teria sido contrariada.

Interposição de Agravo

Cientificado do Despacho de fls. 18.481/18.488, que negou seguimento ao seu Recurso Especial, o Contribuinte apresentou o Agravo de fls. 18.575/18.588, requerendo que seja dado provimento ao presente Agravo, de modo a dar conhecimento e consequente prosseguimento ao Recurso Especial interposto, tendo em vista que foram atendidos todos os pressupostos formais e materiais de admissibilidade estabelecidos pelos artigos 67 a 70 do RICARF.

No exame do recurso, no que tange à matéria ***“incidência de juros sobre as penalidades aplicadas na autuação”***, restou assentado que como demonstrado no Agravo, há sim no Recurso Especial menção ao art. 61 da Lei 9.430, de 1996. É certo que ele não integra um tópico específico destinado a demonstrar o cumprimento do requisito regimental, estando disperso ao longo do recurso como dito no agravo. Mas está.

Com as considerações tecidas no Despacho de 07/11/2018 às fls. 18.591/18.596, a Presidente da CSRF, decidiu que antes da apreciação das alegações da agravante acerca da divergência já examinada, acolheu parcialmente o Agravo, decidindo ser necessário o retorno dos autos à 4ª Câmara para que prossiga o Exame de Admissibilidade do Recurso Especial.

Reexame do Recurso Especial do Contribuinte

Conforme a determinação acima transcrita, prosseguiu-se à análise do Recurso Especial (fls. 18.221/18.243), quanto à matéria objeto do referido Agravo, ***“incidência de juros sobre as penalidades aplicadas na autuação”***.

Para comprovar a divergência, indica como paradigmas os Acórdãos n.ºs 3402-003.148 e 3401-003.196, alegando que:

No **Acórdão recorrido** restou assentado que o crédito tributário, quer se refira a tributo, quer seja relativo à penalidade pecuniária, não pago no respectivo vencimento, está sujeito à incidência de juros de mora, calculado à taxa SELIC até o mês anterior ao pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

No **Acórdão paradigma** n.º 3401-003.196, a Turma entendeu que carece de base legal a incidência de juros de mora sobre o montante referente a multas, em lançamento de ofício. Já o Acórdão paradigma n.º 3402-003.148, de 20/07/2016, não preenche os requisitos regimentais de admissibilidade, vez que foi exarado pelo mesmo Colegiado do Acórdão recorrido

Em sede de Análise de Admissibilidade, verificou-se que do cotejo dos arestos (Acórdãos, recorrido e paradigma), as conclusões sobre a matéria examinadas, revelam-se discordantes, restando plenamente configurada a divergência jurisprudencial pelo Contribuinte.

Com tais considerações, o Presidente da 4ª Câmara da 3ª Seção de julgamento/CARF, com base no Despacho de Admissibilidade de Recurso Especial S/Nº, de 26/12/2018 (fls. 18.597/18.601), **deu seguimento parcial** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte, para que seja rediscutida a matéria: "**Incidência de juros sobre as penalidades aplicadas na autuação**".

Decisão Final no Agravo

Como visto, restou analisar a outra matéria alegada no Recurso Especial, cujo seguimento fora negado no primeiro Despacho da 4ª Câmara, qual seja: **(i)** inclusão de *Royalties* no valor das mercadorias importadas para fins de valoração aduaneira e composição da base de cálculo dos tributos incidentes sobre importações.

Para comprovação da divergência, apresentou, a título de paradigma os Acórdãos n.ºs 3301-002.478 e 3401-003.894.

No curso do exame agravado, fixou-se no motivo apontado pela Câmara para negar seguimento do recurso pela falta de similitude fática entre os julgados. Relata que restou consignado que não verificou tal similitude, apenas com relação ao Acórdão paradigma n.º 3401-003.894, "(...) pois nele a mercadoria importada - e, portanto, objeto da discussão - era diversa daquela sobre a qual incidiam os *Royalties*" (...).

"Não se passa algo semelhante com relação ao Acórdão 3301-002.478, ao menos na medida em que o despacho não questionou a premissa fática subjacente aos julgados. Aceita esta, portanto, ambos analisaram a importação de bens sobre os quais são pagos *Royalties* a uma dada empresa, licenciante, embora a importação propriamente dita seja feita a uma outra empresa, fabricante, não tendo sido demonstrado qualquer vinculação entre elas, ainda que, por óbvio, a fabricação deva estar sujeita a controles por parte da licenciante para salvaguarda de sua marca. Como dito no recurso e repetido no Agravo, a exportadora não recebe os *Royalties* em discussão, nem a licenciante, o preço das importações, e essas relações estão regidas por contratos distintos".

Ao final do Exame, afirma que da leitura do Acórdão recorrido pode dar a entender que não foi essa a conclusão do Colegiado. "*Com efeito, embora reconhecendo a separação dos contratos, baseou-se ele nas imposições feitas pelo detentor da marca sobre os fabricantes do produto licenciado para estabelecer a ocorrência da condição de venda*".

No entanto, concluiu que, não foi esse o motivo apontado no Despacho que negou seguimento, não podendo ser ele agora invocado sob pena de claro cerceamento do direito de defesa do Recorrente, que, sobre isso, nada pôde discorrer em seu Agravo.

Com essas e outras considerações constante do Despacho em Agravo de fls. 18.632/18.639, a Presidente da CSRF constatou a presença dos pressupostos de seu conhecimento e a necessidade de reforma do Despacho questionado. Por tais razões, acolheu e **deu seguimento** ao Recurso Especial interposto pelo Contribuinte nesta matéria.

Contrarrazões da Fazenda Nacional

Devidamente cientificada do **Acórdão n.º 3402-004.983**, de 21/03/2018, do Recurso Especial do Contribuinte e dos Despachos (Recurso Especial e Agravo) de suas análises de admissibilidade, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões de fls. 18.641/18.655, que em resumo, requer que seja negado provimento ao Recurso Especial apresentado para as duas matérias, mantendo-se o Acórdão recorrido.

Entende que encontra-se correta a Fiscalização ao reconhecer que o vínculo criado por previsão contratual, conjugado às demais características do pacto, constitui circunstância apta a afetar a vontade do vendedor em realizar a transação comercial, é o bastante para caracterizar condição de venda. Aduz ainda que, consoante as disposições citadas (art. 161, do CTN e os arts. 43 e 61 da Lei n.º 9.430, d 1996), nada há que afaste a incidência da taxa SELIC sobre débitos de qualquer natureza devidos à União, o que inclui a Multa de Ofício.

Petição do Contribuinte

Em 07/05/2020, o Contribuinte protocola a Petição de fls. 18.663/18.666, requerendo, em síntese, que: (...) *“haja vista a extinção do voto de qualidade pela Lei n.º 13.988/2020, bem como considerando que o presente caso foi decidido justamente por meio desses institutos”*, pede o provimento do Recurso Especial, para que seja determinado o cancelamento do crédito tributário, conforme trechos abaixo reproduzidos:

“(…) 7. Ocorre que, recentemente foi publicada a Lei n.º 13.988/2020 que, dentre as alterações legislativas, incluiu o artigo 19-E na Lei n.º 10.522:

Art. 28. A Lei n.º 10.522, de 19 de julho de 2002, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 19-E:

"Art. 19-E. Em caso de empate no julgamento do processo administrativo de determinação e exigência do crédito tributário, não se aplica o voto de qualidade do Despacho da CSRF/3ª Turma Processo n.º 10314.720709/2016-11 a que se refere o § 9º do art. 25 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, resolvendo-se favoravelmente ao contribuinte.

8. Com efeito, vale relembrar o quanto disposto no artigo citado do Decreto n.º 70.235:

§9º. Os cargos de Presidente das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais, das câmaras, das suas turmas e das turmas especiais serão ocupados por conselheiros representantes da Fazenda Nacional, que, em caso de empate, terão o voto de qualidade, e os cargos de Vice-Presidente, por representantes dos contribuintes”.

Como se vê, o Contribuinte entende que não há dúvidas acerca da extinção do voto de qualidade no CARF, de forma que os julgamentos, em caso de empate, deverão ser decididos a favor do contribuinte. Ressalta que o artigo 19-E da Lei n.º 10.522, de 2002, traduz

em sua efetividade o artigo 112 do CTN, segundo o qual a legislação tributária deve ser interpretada de maneira favorável ao contribuinte, sempre que houver dúvida.

A petição foi analisada pela 4ª Câmara da 3ª Seção de Julgamento/CARF, concluindo para que as alterações na sistemática do voto de qualidade instituídas pela Lei n.º 13.988, de 2020, não se aplicam ao decidido pela 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção do CARF que, nos termos do no **Acórdão n.º 3402-004.983**, de 21/03/2018, **negou provimento** ao Recurso Voluntário do Contribuinte, o que ocorreu **pelo voto de qualidade**, propondo o **indeferimento** do referido requerimento por falta de previsão regimental.

Em 17/07/2020, o Presidente em Exercício da 3ª Turma/CSRF, com base nos fundamentos exarados no Despacho de fls. 18.667/18.671, aprovou a referida proposta, **indeferindo** o referido pedido.

Em 04/09/2020, o Contribuinte foi cientificado do indeferimento do seu pedido formulado (fls. 18.672/18.676) e, então, em 07/10/2020 (Despacho de fl. 18.693), o processo retornou para este Conselheiro para dar prosseguimento à análise do Recurso Especial interposto pelo Contribuinte.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Relator.

Conhecimento

O Recurso Especial é tempestivo, porém não preenche totalmente os demais requisitos de admissibilidade.

Com efeito, os Acórdãos paradigmas apresentado para comprovação da divergência (Acórdãos n.ºs 3301-002.478 e 3401-003.894) relativa à matéria: “*(i) inclusão de Royalties no valor das mercadorias importadas para fins de valoração aduaneira e composição da base de cálculo dos tributos incidentes sobre importações*”, não atende os requisitos necessários à comprovação do alegado dissídio jurisprudencial. Passo a explicar.

Da leitura feita nos arestos acerca da similitude fática entre os Acórdãos, é determinantes para o deslinde dessa questão. Assim, passo ao cotejamento dos arestos (ementas e trechos abaixo reproduzidos):

Ementa do **Acórdão paradigma (1) n.º 3301-002.478**, de 11/11/2014

VALORAÇÃO ADUANEIRA. ROYALTIES RELATIVOS AO DIREITO DE UTILIZAR A MARCA REGISTRADA. MERCADORIAS IMPORTADAS ADQUIRIDAS DE FORNECEDOR DISTINTO DO DETENTOR DA MARCA. ROYALTY NÃO MODIFICA O VALOR PAGO OU A PAGAR PELAS MERCADORIAS QUANDO NÃO FOR COMPROVADO QUE OS VALORES PAGOS SERIAM CONDIÇÃO DE VENDA DA MERCADORIA PARA O PAIS IMPORTADOR. Embora o importador seja obrigado a pagar um royalty para obter o direito de utilizar a marca registrada, essa obrigação decorre de um contrato distinto que não guarda relação com a venda para exportação das mercadorias para o país de importação. As mercadorias importadas são adquiridas de vários fornecedores conforme diferentes contratos e o pagamento do royalty não constitui uma condição da venda

dessas mercadorias. O comprador não deve pagar o royalty para adquirir as mercadorias. Portanto, o royalty não deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar como um ajuste segundo o Artigo 8º, 1, “c”. Para que estes pagamentos sejam incluídos no valor aduaneiro é necessário comprovar que os valores pagos seriam uma condição de venda da mercadoria do importador.

Veja-se o trecho extraído do Voto condutor do Acórdão:

Em resposta às intimações fiscais o contribuinte apresentou os documentos e informações que seguem abaixo.

O contribuinte é **franquia da empresa vinculada Decatlon, sediada na França sendo responsável pela importação de produtos da marca Decathlon e de marcas associadas, tendo como obrigação retribuir com 0,25% do faturamento para divulgação da marcas**”. - Grifei

Ementa do **Acórdão paradigma (2) n.º 3401-003.894**, de 26/07/2017

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II)

Período de apuração: 01/08/2007 a 31/12/2007

ROYALTIES. CONDIÇÃO DE VENDA. ALCANCE. VALOR ADUANEIRO. INCLUSÃO. A expressão "condição de venda", no AVA/GATT (Artigo 8º, 1, "c"), para a finalidade de acréscimo dos royalties ou licenças ou, ainda, direitos de licenças ao valor aduaneiro, **exige a vinculação direta entre o pagamento destes valores e a realização da operação de importação**, o que não se verifica quando tais pagamentos se atrelam a contratos de transferência de tecnologia, pois nesses casos, representam condição para fabricação dos produtos no país de importação e sua ausência implica rescisão do contrato e óbice à utilização dos conhecimentos técnicos obtidos, não, porém, vedação às importações.

Veja-se o trecho extraído do Relatório do Acórdão:

“Segundo o Relatório Fiscal, por força de cláusula contratual, **o contribuinte apurou e remeteu royalties, relativos à transferência de tecnologia, diretamente associados aos insumos importados**, fornecidos por sociedade componente do mesmo grupo econômico, destinatária das verbas em comento, sem que estes valores fossem agregados ao valor aduaneiro dessas mercadorias”.(Grifei)

Verifica-se neste **paradigma 2** (Acórdão n.º 3401-003.894), que a mercadoria importada - e, portanto, objeto da discussão - era diversa daquela sobre a qual incidiam os *Royalties*. Concretamente, estes eram devidos sobre a comercialização de uma dada marca de pneus, ou, no dizer da Recorrente, diriam respeito aos conhecimentos tecnológicos transferidos pela dona da marca aos fabricantes, mas, seja como for, e sem controvérsia, não incidem sobre os bens objeto de importação, que não eram pneus, mas sim a borracha natural (*commodity*) a ser neles empregada.

Com relação ao **paradigma 1** (Acórdão n.º 3301-002.478), observa-se que no Relatório Fiscal constante do Auto de infração, detalha a inclusão dos *Royalties* no valor aduaneiro da mercadoria, considerando que tais valores seriam uma condição de venda e informa que estas conclusões foram obtidas dos contratos, entretanto, **não aponta em quais contratos estariam incluídas a condição de venda**, tampouco informa os fatos e demonstra como foram obtidas tais conclusões.

O Colegiado, então, assentou que, analisando as operações realizadas pela Recorrente com base nos contratos de licença trazidos aos autos, entendeu que não foi comprovado que os valores de *Royalties* pagos a terceiros fabricantes das mercadorias seria uma condição de venda, sendo assim aplicável ao caso a Opinião Consultiva 4.13.

Pois bem. Percebe-se que ambos Acórdãos analisaram a importação de bens sobre os quais são pagos *Royalties* a uma dada empresa, licenciante, embora a importação propriamente dita seja feita a uma outra empresa, fabricante, e chegou-se a conclusão que **não se demonstrou/provov** nos autos qualquer **vinculação entre elas**, ainda que, por óbvio, a fabricação deva estar sujeita a controles por parte da licenciante para salvaguarda de sua marca.

Reprise-se que nos dois paradigmas, restou decidido que, para que os pagamentos de *Royalties* sejam incluídos no valor aduaneiro, **é necessário comprovar que os valores pagos seriam uma condição de venda** da mercadoria do importador.

No **Acórdão recorrido**, a conclusão do Colegiado, muito embora reconhecendo a separação dos contratos, baseou-se nas imposições feitas pelo detentor da marca sobre os fabricantes do produto licenciado para estabelecer a ocorrência da condição de venda, ou seja, **restou comprovado uma condição de venda**.

No Acórdão recorrido, assentou que para fins de valoração aduaneira, é imperativo perquirir se o pagamento dos *Royalties* ou direitos de licença estão intrínseca e indissociavelmente ligados à possibilidade da comercialização das mercadorias no País de importação. E assentou que os *Royalties* e direitos de licença, etc., devem ser acrescentados ao preço pago ou a pagar, para fins de valoração aduaneira, **se: (i)** os valores pagos a título de royalties forem relativos às mercadorias objeto de valoração; **(ii)** o comprador tiver que pagá-los, direta ou indiretamente, como uma condição de venda; **(iii)** os valores de royalties não estiverem incluídos no preço pago ou a pagar.

A decisão da Turma, se deu com base nas Opiniões Consultivas e concluiu que a caracterização da condição de venda se dá pela análise das relações jurídicas estabelecidas entre as partes (detentor da marca, importador, vendedor, fabricante). E, no caso (se os *Royalties* não forem pagos, em tese, a vontade do vendedor em realizar a transação comercial será afetada), restou concluído que, positivamente, o pagamento dos *Royalties* é condição de venda em todos os contratos que deram motivação à exação, embora sob diferentes formas. Veja-se trecho:

“(...) 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)”.

E foi por conta dessa **comprovação necessária, após análise de cada contrato**, que o Colegiado do **Acórdão recorrido** julgou correta a exigência fiscal ao incluir no valor aduaneiro todos os valores pagos a título de *Royalties*.

Concluindo, temos que, cotejando os arestos paradigmáticos e o recorrido, **ao contrário de divergir**, os Acórdãos, no mesmo sentido, entenderam que a inclusão dos *Royalties* pagos na base de cálculo dos tributos incidentes na importação **depende da prova** de que o pagamento a esse título é uma condição para a realização da operação de venda das mercadorias.

De fato, divergem quanto ao resultado do julgamento e isso se deveu às diversas circunstâncias fáticas e probatórias que submeteram aos respectivos julgados. Enquanto no Acórdão recorrido considerou **haver tais provas**, nos **Acórdãos paradigmas** apresentados, entenderam não haver esses elementos de prova nos autos.

E em se tratando de espécies díspares nos fatos ensejadores da questão jurídica, não há como se estabelecer comparação e deduzir que houve divergência jurisprudencial.

Dentro desse contexto, entendo que não restou demonstrado **interpretação divergente da Lei federal** (interpretação divergente dada pelo Acórdão recorrido ao artigo 8,

§1º, 'c', do AVA-GATT e às Opiniões Consultivas), e sim apreciação de casos e matérias semelhantes com decisões distintas por questões probatórias nos autos, o que justifica a negativa de seguimento do presente recurso. Veja-se o que dispõe art. 67 do RI-CARF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra **decisão que der à legislação tributária interpretação divergente** da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

§ 1º **Não será conhecido o recurso que não demonstrar a legislação tributária interpretada de forma divergente.** (Redação dada pela Portaria MF nº 39, de 2016). (Grifei)

Diante do exposto, com fulcro no art. 67, do Regimento do CARF, é de se **negar conhecimento** ao Recurso Especial do Contribuinte nesta matéria.

Portanto, conheço apenas em parte do Recurso Especial interposto pela Contribuinte, somente com relação à matéria (2)- **incidência de juros sobre as penalidades aplicadas na autuação**.

MÉRITO

Da incidência de juros (taxa SELIC) sobre as penalidades aplicadas na autuação

Alega o Contribuinte que não há dúvidas acerca da necessidade de afastar-se a incidência de juros de mora sobre o montante referente à multas, em lançamento de ofício, nos termos da jurisprudência do CARF.

No Auto de Infração, verifica-se que a Fiscalização, quanto à base legal do lançamento referente aos juros de mora, aplicou o disposto no art. 61, §3º da Lei nº 9.430, de 1996.

Preliminarmente, observo que essa matéria foi exaustivamente debatida na Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF, em todas as suas Turmas, havendo recente edição de Súmula pelo CARF.

Pois bem. Quanto ao art. 61, §3º da Lei nº 9.430, de 1996, utilizado pela Fiscalização para fins de caracterização da incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, entendo assistir razão ao Fisco quanto à interpretação do mesmo abranger, à luz do *caput* do mesmo, não só o valor dos tributos em si, mas também a multa de ofício, visto que:

(i) decorre, sim, a referida multa de ofício dos referidos tributos ou contribuições quando lançados pela autoridade tributária e, que

(ii) a multa de ofício integra, ainda, a obrigação tributária principal, com fulcro no art. 113, § 1º do Código Tributário Nacional, bem como o conceito de crédito tributário, cabível assim a incidência de juros de mora sobre seu valor, com fulcro no art. 161 do CTN.

Acerca desta última consideração, entendo decorrer tal abrangência da multa de ofício no conceito de crédito tributário diretamente do disposto nos arts. 142 e 161 do CTN, na forma brilhantemente disposta no voto de relatoria do *Conselheiro Marcelo Oliveira* no âmbito do **Acórdão nº 9202-002.600**, de 07/03/2013, da 2ª Turma da CSRF, o qual adoto aqui como razões de decidir, *in verbis*:

“(…) Quanto ao mérito, em nosso entender o Código Tributário Nacional (CTN) define a questão.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria

tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

(...).

Art. 161. 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.

§1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.

Pela leitura das determinações legais acima chegamos à conclusão que a multa de ofício - apesar de não possuir natureza tributária, integra o crédito tributário, pois este é composto pelo tributo somado aos acréscimos legais, incluindo o valor da multa, como fica claro no Art. 142 do CTN, que inclui, no término da sua redação, a aplicação da penalidade cabível". (grifei)

Por fim, cabe referir que, como dito, recentemente foi aprovada a Súmula CARF n.º 108, que sedimentou o entendimento sobre a matéria, nos seguintes termos:

Súmula CARF n.º 108: Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Pela inteligência do inciso VI do art. 45, do Anexo II do RICARF, as Súmulas são de observação obrigatória aos Conselheiros e, portanto, há que se NEGAR provimento ao recurso especial de divergência interposto pelo Contribuinte no tocante à incidência de juros de mora sobre a multa de ofício, objeto de lançamento.

Conclusão

Desta forma, voto no sentido de conhecer em parte do Recurso Especial de divergência interposto pelo Contribuinte, exclusivamente quanto aos juros incidentes sobre a multa de ofício para, no mérito, **negar-lhe provimento**.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos