



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



<b>PROCESSO</b>	<b>10314.721832/2016-59</b>
<b>ACÓRDÃO</b>	3401-014.068 – 3ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/1ª TURMA ORDINÁRIA
<b>SESSÃO DE</b>	20 de agosto de 2025
<b>RECURSO</b>	VOLUNTÁRIO
<b>RECORRENTE</b>	3M DO BRASIL LTDA
<b>INTERESSADO</b>	FAZENDA NACIONAL

**Assunto: Imposto sobre a Importação - II**

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2012

**VALORAÇÃO ADUANEIRO. BASE DE CÁLCULO. VALOR DA TRANSAÇÃO. AJUSTES DO ARTIGO 8º. ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA INCIDENTE SOBRE OPERAÇÕES DE VENDA E PRODUÇÃO. PAGAMENTO REALIZADO DEPOIS DA IMPORTAÇÃO. INCLUSÃO.**

Devem ser acrescidos ao valor da transação na importação de mercadorias os pagamentos realizados a título de royalties quando vinculados às mercadorias importadas, mesmo que esses valores estejam também associados à outorga de outros direitos, tal como o de produzir, revender ou distribuir essas mercadorias, desde eles sejam uma condição de venda na importação.

**MENSURABILIDADE. ART. 8.3 DO AVA. CRITÉRIOS OBJETIVOS.**

A exigência de que os acréscimos sejam baseados em dados objetivos e quantificáveis é atendida quando possível, a partir de critérios técnicos, identificar a fração dos royalties vinculada às mercadorias importadas, ainda que o cálculo se funde em vendas internas. A dificuldade operacional não afasta a incidência do ajuste.

**PRECEDENTES ADMINISTRATIVOS E OPINIÕES DA OMA. DISTINÇÃO.**

Decisões administrativas e opiniões consultivas internacionais que afastam a inclusão de royalties não se aplicam quando o pagamento está indissociavelmente vinculado à importação e comercialização de produtos licenciados.

**MULTA ISOLADA. CARÁTER CONFISCATÓRIO. INOCORRÊNCIA NA ESFERA ADMINISTRATIVA.**

A aplicação da multa isolada prevista em lei constitui ato vinculado, não cabendo ao julgador administrativo afastá-la sob fundamento de suposto caráter confiscatório, matéria reservada à apreciação judicial.

## ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em negar provimento ao recurso voluntário. Os Conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior, Mateus Soares de Oliveira e George da Silva Santos davam provimento ao recurso. Manifestaram a intenção de apresentar declaração de voto os Conselheiros Laercio Cruz Uliana Junior e Mateus Soares de Oliveira.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Paula Giglio** – Relatora

*Assinado Digitalmente*

**Leonardo Correia de Lima Macedo** – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Leonardo Correia de Lima Macedo (Presidente), Laércio Cruz Uliana Júnior, George da Silva Santos, Celso José Ferreira de Oliveira, Mateus Soares de Oliveira, e Ana Paula Giglio.

## RELATÓRIO

Trata-se de **Recurso Voluntário** interposto em face do Acórdão nº **16-082.252** exarado pela 20ª Turma da DRJOSPO, em sessão de 25/04/20184, que **julgou improcedente a impugnação** apresentada pela contribuinte acima identificada.

O Auto de Infração foi lavrado objetivando a cobrança de **R\$ 5.563.318,79**, relativo ao **Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI); PIS/COFINS-Importação**, acrescidos de juros de mora e multa de 75%, bem como de **multa isolada por prestar**

**informação inexata de natureza administrativo-tributário, cambial ou comercial, necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro, nos valores descritos no quadro abaixo:**

	Tributo	Juros de Mora	Multa	TOTAL
IPI	R\$ 170.257,07	R\$ 72.755,77	R\$ 127.692,80	R\$ 370.705,64
II	R\$ 340.433,44	R\$ 145.156,43	R\$ 255.325,08	R\$ 740.914,95
PIS Importação	R\$ 39.369,53	R\$ 16.749,38	R\$ 29.536,67	R\$ 85.655,58
Cofins - Importação	R\$ 185.452,57	R\$ 78.936,73	R\$ 139.099,14	R\$ 403.488,44
Multa Isolada	R\$ 0,00	R\$ 0,00	R\$ 3.962.554,18	R\$ 3.962.554,18
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 735.512,61</b>	<b>R\$ 313.598,31</b>	<b>R\$ 551.653,69</b>	<b>R\$ 5.563.318,79</b>

O Termo de Verificação Fiscal, relata os motivos das autuações, resumidamente, nos seguintes termos: a Autoridade Fiscal lavrou Auto de Infração contra a empresa **3M do Brasil**, imputando-lhe a prática de **Ajustes Obrigatórios não Efetuados**. De acordo com o Relatório Fiscal, a **3M do Brasil** foi autuada em razão de ter mantido **contrato com a 3M** (Minnessota Mining and Manufacturing), **obrigando-se ao pagamento de royalties e direitos de licença que deveriam ter sido incluídos no valor aduaneiro de suas importações**, por força do disposto no artigo 8.1 (c) do Acordo de Valoração Aduaneira.

A autuada foi cientificada do Auto de Infração para o qual apresentou tempestivamente sua impugnação em **30/09/2016** (fls 10.904/10.936), na qual insurge-se , em breve síntese, contra os seguintes pontos:

- **Titularidade e amplitude de direitos** - A Requerente, por meio de contratos, adquiriu o direito de usar, fabricar, manter, propagar, comercializar etc., os produtos das marcas 3M no Brasil. Esses contratos concederam-lhe, na prática, a posição de "titular" das marcas 3M no país, assumindo todas as obrigações decorrentes;

- **Pagamento de Royalties** - Como contraprestação, a Requerente paga royalties à empresa norte-americana MINNESOTA. O **valor destes royalties seria calculado com base na receita líquida das vendas** realizadas pela Requerente no mercado interno, para determinados produtos, independentemente da origem (nacional ou importada). Nem todas as marcas e produtos 3M estariam incluídos na base de cálculo dos royalties;

- **Condições de Pagamento dos Royalties** - Os royalties pagos pela 3M do Brasil: (i) **não possuiriam relação direta com as mercadorias importadas** e (ii) **não constituiriam condição para a venda ou importação** dessas mercadorias;

- **Pagamento dos royalties** – teria decorrido da exploração das marcas no Brasil, e não da operação de importação e seriam pagos sobre o valor das vendas internas, que inclui diferentes custos e despesas (fabricação, armazenagem, marketing, lucro etc.). Tais custos não se

configurariam como **contraprestação pela importação, mas sim pela exploração de direitos de marca e propriedade intelectual;**

- **Incidência dos tributos de importação** – tais tributos incidiriam sobre a "*operação de importação*". Como os royalties não estariam vinculados à importação das mercadorias, e não seriam condição ou requisito para importá-las não deveriam integrar a base de cálculo do valor aduaneiro. Desta forma, a importação poderia ser realizada independentemente do pagamento dos royalties;

- **Inexistência de pagamento de royalties em algumas situações**- Os Produtos importados acabados, para simples revenda, não geram pagamento de royalties. A Fiscalização teria ignorado essa distinção ao exigir a inclusão dos royalties no valor aduaneiro, mesmo para tais produtos;

- **Item 2 da Nota Interpretativa ao Artigo 8.1.(c) do AVA** – tal dispositivo institui que **apenas royalties que constituem condição para a exportação poderiam ser incluídos no valor aduaneiro**. No caso em tela, não teria ocorrido tal condição, pois as importações realizadas não dependeriam do pagamento de royalties;

- **Desvinculação formal entre os royalties e a importação** - Os contratos firmados pela Requerente estabelecem expressamente que a importação não está condicionada ao pagamento de royalties;

- **Existência de Jurisprudência Favorável no Carf** - Invoca precedentes que afastam a inclusão de royalties no valor aduaneiro quando não configurada sua condição de venda para a exportação e reitera a ausência de nexo causal entre pagamento de royalties e importação impede o ajuste do valor aduaneiro;

- **Posicionamento da Organização Mundial de Aduanas (Opinião Consultiva 4.5 da OMA)** -Cita Posição da OMA segundo a qual **royalties pagos sobre vendas internas, sem relação com insumos importados não poderiam ser acrescentados ao valor aduaneiro**. Salieta, ainda, a obrigação de observância das orientações internacionais (Conforme artigo 10 da Instrução Normativa SRF nº 318/03, a Receita Federal deveria seguir as opiniões consultivas e orientações do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira). Os royalties em questão seriam pagos à MINNESOTA, enquanto as importações teriam sido realizadas de terceiros distintos. Assim, não seria possível incluir os royalties no valor aduaneiro, pois o exportador e o beneficiário do pagamento são diferentes;

- Menciona, ainda, a **Opinião Consultiva 4.2 da OMA e decisão do CARF** - que reconheceriam que royalties só poderiam ser incluídos no valor aduaneiro quando constituírem condição para a venda das mercadorias importadas, o que não se verificaria no caso;

- **Irrelevância da Existência de Grupo Econômico** - Defende que o fato de fornecedores estrangeiros pertencerem ao grupo 3M não alteraria a conclusão e seria irrelevante pois a **condição para a inclusão dos royalties seria a existência de relação direta e de dependência com a operação de importação**, o que inexistente;

- **Crítica à metodologia da Fiscalização** - a fiscalização teria adotado critério incorreto, ao calcular o ajuste sobre o valor das vendas no mercado interno, e não sobre eventuais insumos importados. Além disso, teria desconsiderado que muitos insumos e produtos importados não gerariam pagamento de royalties;

- **Contesta a multa administrativa aplicada** (1% do valor aduaneiro) **e os juros sobre a multa** - por falta de tipicidade, abuso e desproporcionalidade, que representariam mais de 1.100% do valor do imposto de importação autuado.

Requer o integral provimento da impugnação, com o conseqüente cancelamento da exigência de II, IPI, PIS-Importação, COFINS-Importação além da multa administrativa.

Em 25/04/2018, a 20 turma da DRJ/São Paulo proferiu o Acórdão nº 16-082.252 no qual, por **unanimidade** de votos **indeferiu integralmente a Impugnação** apresentada pela interessada.

Irresignada, a parte veio a este colegiado, através do **Recurso Voluntário** de fls 11.290/11.322 no qual alega em síntese **as mesmas questões** levantadas na Impugnação.

## VOTO

Conselheira **Ana Paula Giglio**, Relatora.

### Da Admissibilidade do Recurso

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, de sorte que dele se pode tomar conhecimento.

### Do Processo

A Recorrente 3M do Brasil é sociedade empresária que desenvolve uma série de atividades descritas em seu Contrato Social e é **titular dos direitos das marcas 3M no território nacional**. No âmbito de suas atividades empresariais celebrou **contratos com a empresa Minnesota Mining and Manufacturing Company** ("MINNESOTA"), localizada nos Estados Unidos. Tais contratos lhe trazem o direito de usar, fabricar, manter, representar, propagandear,

comercializar produtos das diversas Marcas 3M. Como contrapartida aos direitos cedidos relativos às Marcas 3M, a Recorrente passou a ter como **obrigação pagar royalties** à MINNESOTA, **calculados com base no Preço Líquido de Vendas realizadas, no mercado interno, de alguns dos produtos das Marcas 3M** indicados no contrato.

A divergência suscitada no recurso e diz respeito à **inclusão ou não do valor pago a título de royalties na base de cálculo sobre a qual incidem os tributos aduaneiros**. Conforme bem sintetizou a autoridade de primeira instância o que se discute nos presentes autos é:

*“1. se o pagamento de royalties é ou não condição para que a ora impugnante venda mercadorias (e, por conseguinte, represente a marca), ou, em termos menos precisos, se o pagamento de royalties é condição de venda para a importação de mercadorias; e*

*2. se os valores dos royalties pagos devem ou não integrar o valor aduaneiro das mercadorias que foram importadas.”*

Na essência, o que se discute é a forma de aplicação do disposto no art. 8º do Acordo de Valoração Aduaneira que embasou a lavratura do Auto de Infração, que especifica que:

**“Artigo 8 1.** Na **determinação do valor aduaneiro**, segundo as disposições do Artigo 1, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

(...)

**(c) royalties e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração**, que o comprador 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**;

**(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.**

(Destacou-se)

O que se discute **não é o valor probatório dos elementos de convicção carreados aos autos, mas a correta interpretação e alcance da expressão condição de venda** contida no art. 8º, item 1, letra “c”, do Acordo de Valoração Aduaneira. Portanto, a controvérsia cinge-se à inclusão, ou não, dos valores pagos a título de **royalties** pela Recorrente à empresa Minnesota Mining and Manufacturing Company – MINNESOTA, na base de cálculo do valor aduaneiro das mercadorias importadas, para fins de incidência do Imposto de Importação e reflexos tributários.

A Recorrente entende que **as parcelas correspondentes ao direito de distribuir e revender as mercadorias não poderiam ser consideradas uma condição de venda** em vista da interpretação que deu ao alcance da expressão contida em lei. Contrariamente ao defendido pela Autoridade Fiscal que entendeu que a **terminologia empregada no artigo 8º remete à interpretação de que pagamentos dessa natureza constituem condição de venda**.

Portanto, o que está em confronto no presente processo não é a interpretação das cláusulas contratuais, do valor probante dos contratos nem a natureza dos pagamentos realizados, mas, tão somente, sua **caracterização como sendo ou não uma condição de venda na negociação** levada a efeito.

### Da Inclusão dos Royalties no Valor Aduaneiro

Em relação à **possibilidade ou não da inclusão do valor pago a título de royalties no valor aduaneiro**, à luz do princípio da eficiência dos atos praticados no âmbito do serviço público, por uma questão de economia processual e, ainda, tendo em vista o disposto no art. 50, § 1º, da Lei 9.784, de 1991, adota-se os fundamentos contidos no voto do Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, em decisão proferida no acórdão nº 9303-008.188, de 03 de março de 2019, que reproduz-se parcialmente a seguir.

“Como já foi sobejamente comentado nos autos, a base de cálculo dos tributos aduaneiros é o valor da transação, tal como definido no art. 1º do Acordo de Valoração Aduaneira, com seguinte teor. “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: (...)”

Por seu turno, o art. 8º especifica os ajustes que devem ser feitos ao valor efetivamente pago (ou a pagar) pelas mercadorias. É nele que se encontra a previsão de que sejam incluídos os royalties objeto do vertente processo. Segue texto com grifos acrescidos.

#### “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:

(...)

(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;**

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

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

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

(b) os gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; e  
(c) o custo do seguro.

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

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

**Sobressai incontroverso da narrativa dos fatos apurados pelo Fisco o efetivo pagamento de royalties ao detentor dos direitos de marca no exterior.** Controverte-se, contudo, se os valores pagos a esse título se enquadram ou não na hipótese contemplada pelo Acordo, conforme disposto na letra “c” do item 1 do art. 8º acima transcrito.

De plano, deve ser afastada a hipótese de que, **por serem pagos em momento posterior à importação**, os valores de que ora se trata não poderiam ser incluídos na base de cálculo dos tributos incidentes na importação. Ora, é de amplo conhecimento que esse tipo de transação é extremamente usual. **Menos comum seria o pagamento dos royalties já por ocasião da importação das mercadorias.** E, de fato, são fartas as evidências de que o Acordo previu claramente essa hipótese. Basta que se leia o teor da letra “d” também acima reproduzida. Ela refere-se textualmente ao **valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas, que reverta direta ou indiretamente ao vendedor**”. Por óbvio, dito resultado de revenda, cessão ou utilização subsequente somente ocorrerá em data posterior à importação das mercadorias.

Por isso mesmo, devem ser veementemente rejeitados os argumentos veiculados na parte final do recurso especial interposto pelo contribuinte, afirmando não existirem normas legais e infralegais que amparem os procedimentos adotados pela Fiscalização Federal. Ao contrário do que quer fazer crer a defesa, como acima pretendo tenha ficado claro, o **Acordo é explícito quanto à possibilidade de que sejam incluídos na base impositiva valores pagos depois da processada a operação de importação**. Não fosse isso suficiente, revela-se também integralmente equivocada a assertiva de que não existem disposições normativas infralegais sobre o tema. O art. 22 da Instrução Normativa nº 327/2003 disciplina especificamente o procedimento que deve ser adotado pelo importador nas situações em que não puder ser informado o valor da base de cálculo na data do registro da declaração de importação das mercadorias. Observe-se.

“**Art. 22.** Quando o valor aduaneiro não for definitivo na data do registro da Declaração de Importação (DI), em virtude de o preço a pagar ou das informações necessárias à utilização do método do valor de transação dependerem de fatores a serem implementados após a importação, devidamente comprovados, o importador deverá informar essa situação no campo Informações Complementares da DI e declarar valor estimado.

§1º O valor estimado deverá ser retificado pelo importador no prazo de até noventa dias, salvo quando o importador comprovar que a implementação dos fatores referidos no caput deste artigo se dará em prazo superior, declarado por ocasião do registro da DI.

§2º O valor estimado será considerado como definitivamente declarado se, findo o prazo estabelecido conforme o § 1º deste artigo, não tiver sido procedida a retificação da DI.

**§3º** O pagamento da diferença de impostos, devida em razão da retificação de que trata o § 1º deste artigo, será efetuado com os acréscimos legais previstos para recolhimento espontâneo.

**§4º** No caso de apuração pela autoridade aduaneira, em procedimento de fiscalização, de diferença de impostos devida, decorrente do descumprimento do disposto neste artigo, serão aplicadas as penalidades previstas na legislação.”

Isso posto, passo à análise do **preenchimento ou não dos requisitos especificados no AVA para inclusão do valor correspondente aos royalties e às taxas na base de cálculo dos tributos aduaneiros**, partindo-se, agora, de uma análise mais detida dos fundamentos do recurso interposto pela parte.

O contribuinte transcreve no corpo do recurso especial as cláusulas contratuais que, no seu entender, retratam com precisão os termos do negócio. Elas tem o seguinte teor:

(...)

Depreende-se do teor normativo do art. 8º do AVA, fato que, como já mencionado, não passou despercebido à defesa, que **os royalties e direitos de licença devem ser acrescidos ao valor da transação (art. 1º) quando estiverem (i) relacionados com as mercadorias objeto de valoração e (ii) sejam condição de venda dessas mercadorias.**

No entender da recorrente, nenhuma dessas duas condições é observada no caso em apreço.

(...)

Ao que tudo indica, na lógica defendida pela empresa, o fato de os royalties remunerarem diversos direitos outorgados pelos titulares da marca ao importador, não estando, por conseguinte, vinculado única e exclusivamente ao direito de importação das mercadorias, afastaria, de plano, a agregação desses valores ao valor da transação.

Com o devido respeito à opinião manifesta e à extensa argumentação expendida em sede de recurso, não me parece que esse raciocínio possa prevalecer.

A toda evidência, **o que o Acordo exige é a quantificação do valor pago a título de royalties que tenham uma relação com as mercadorias importadas. Em momento algum o legislador referiu-se a royalties que estivessem exclusivamente relacionados ao direito de importar mercadorias.** Ora, chega a ser ingênuo cogitar da possibilidade de que, pelo fato de os royalties estarem associados a uma gama de direitos outros concedidos, não possam eles ser incluídos na base de cálculo, mesmo que, indiscutivelmente, parte desse valor esteja relacionado às mercadorias importadas.

Como dito acima, **é incontroverso que, pelo menos em parte, os royalties pagos pelo importador estão relacionados às mercadorias importadas.** Nem mesmo a recorrente contesta isso.

Assim, ao contrário do que alega a defesa, a questão é, sim, a **possibilidade de determinar a fração desses royalties que estão associados às mercadorias importadas, demonstrando-se irrelevante que outra parte esteja associado à concessão de outros direitos**, até mesmo porque esses outros direitos estão, no todo ou em parte, também relacionados às mercadorias.

(...)

Ainda a respeito desse tema (vinculação dos royalties às mercadorias importadas), faz-se um destaque à inusitada a sugestão de que, pelo fato de os royalties estarem associados à concessão de inúmeros direitos, não só ao direito de importar

mercadorias, o importador estivesse dispensado de agregá-los ao valor da transação. Ora, é claro que não são os termos dos contratos firmados pelas partes que vão determinar se há ou não incidência da exação sobre a operação. Por óbvio, o que determina a exigência é a conformação do ato à norma geral e abstrata identifica nas leis que regulamentam a matéria. Em termos concretos, **se houve pagamento de royalties associado ao direito de importar mercadorias, há incidência de imposto sobre esse valor.** Os termos do contrato pactuado entre importador e exportador não afetam essa condição. Caso contrário, bastaria que o importador optasse por determinada forma contratual, na qual, como no caso, os royalties estivessem associados indistintamente a inúmeros direitos e obrigações, para que se visse dispensado do pagamento dos tributos que seriam normalmente devidos.

E não assiste melhor sorte à Recorrente no que diz respeito à qualificação dos royalties como condição de venda das mercadorias.

Ora, é claro que, no bojo da transação conduzida pelas partes, **o valor dos royalties e taxas estipulado nos contratos é uma condição para que as operações sejam praticadas nos termos em que pactuadas.** Aliás, a própria Recorrente reconhece que, acaso deixasse de pagar os royalties, haveria uma quebra contratual, com sérios prejuízos. Assim, **não há como admitir a tese de que os royalties não eram uma condição de venda das mercadorias importadas.** Aceitar essa leitura dos fatos seria o mesmo que dizer que o próprio valor pago pelas mercadorias também não era uma condição de venda. Afinal, no caso de inadimplência do importador, por certo também haveria uma ruptura bastante séria nas relações comerciais firmadas entre as partes. É claro que todos os termos e condições contratuais acertados são condições para realização do negócio da forma como foi avençado.

(...)

Muito menos razão ainda assiste à recorrente quando afirma que “a possibilidade em si de compra de determinada mercadoria de um fornecedor internacional diferente do detentor da marca demonstra cabalmente que, no presente caso, não há como se falar em ‘condição de venda’”. Ora, não há nenhuma importância no fato de os produtos serem exportados pelas ditas “fontes autorizadas” (lembre-se, sempre sob o controle da empresa). Sejam as exportações realizadas por essas ou pelo detentor da marca, **haverá sempre, indistintamente, a incidência de royalties por ocasião da venda dessas mercadorias no mercado interno.** Sendo o fornecimento realizado pelas fontes autorizadas, incidirá, ainda, uma Taxa de Usuário ou Taxa de Terceirização, estas calculadas sobre o valor faturado da mercadoria importada, também pagas à detentora da marca. Ou seja, se a importação for realizada pelas fontes autorizadas pela Timberland, o importador pagará a esta, além dos royalties, as Taxas, que têm a mesma natureza daqueles e demonstram-se, também, condição contratual de venda das mercadorias; por conseguinte, devem, da mesma forma, ser incluídas na base imponiblel.”

Ainda que a decisão acima tenha abordado determinadas matérias que não são objeto do vertente litígio, fato é que **a questão nuclear é a mesma**, pois naquele discutiu-se, da mesma forma como acontece neste, **se os valores pagos a título de royalties em razão de operações outras, que não especificamente a de importação das mercadorias, integram o valor aduaneiro quando definidos na negociação como sendo uma condição de venda.**

Em sede de recurso, a autuada defende, ainda, que a **Nota Interpretativa ao parágrafo 1(c) do art. 8º impediria, por si só, a inclusão à base de cálculo dos tributos aduaneiros dos valores vinculados à produção e comercialização dos bens importados**, ao dispor que os royalties e direitos de licença referidos no parágrafo não incluiriam o ônus relativo ao direito de reproduzir as mercadorias importadas no país de importação, não devendo ser, por isso, acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar por elas. Segue o texto da Nota.

“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.”

O valor a que faz referência o item 1 da Nota refere-se a um pagamento que não constitui condição de venda das mercadorias importadas. Isso sobressai incontroverso da leitura do item 2 da mesma Nota Interpretativa.

“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.”

E nem poderia ser diferente. Com efeito, nenhuma interpretação poderia sugerir a exclusão da base imponível do valor pago como condição de venda das mercadorias. E tampouco lhe favorecem as Opiniões Consultivas a que faz referência a recorrente. Segue inteiro teor das Opiniões.

#### “OPINIÃO CONSULTIVA 4.2

##### **ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA SEGUNDO O ARTIGO 8.1«) DO ACORDO**

**1.** Um importador adquire de um fabricante discos fonográficos que contêm obra musical. Segundo as leis do país de importação, o importador, quando revende os discos deve pagar um royalty de 3% do preço de venda a uma terceira parte, o autor da composição musical detentor do direito autoral. Nenhuma parte do royalty reverte direta ou indiretamente ao fabricante, nem se lhe transfere como consequência de uma obrigação derivada do contrato de venda. O royalty deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar?

**2.** O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião: O royalty não deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar na determinação do valor aduaneiro; o pagamento do royalty não constitui uma condição da venda para exportação das mercadorias importadas, mas **decorre de uma obrigação legal do importador de pagar ao possuidor do direito autoral**, quando os discos forem vendidos no país de importação.”

O Comitê não decidiu pela exclusão do valor em razão de que ele seria pago em outro momento, depois da importação das mercadorias. De fato, isso mostrou-se irrelevante na solução da controvérsia. O que confirma a interpretação da norma defendida no voto. Releva destacar que o Comitê não identificou qualquer óbice à inclusão do valor decorrente da revenda das mercadorias à base de cálculo dos tributos aduaneiros, o que, novamente, colide frontalmente com o principal fundamento da decisão recorrida.

Nesse contexto, muito embora os royalties se relacionem com os produtos licenciados objeto da valoração, é de se concluir que o pagamento desse direito não constitui uma condição da venda para a exportação para o país de importação das mercadorias importadas. A Recorrente poderia, sim - tal como, a propósito, o fez - adquirir os produtos licenciados sem pagar os royalties, porque isso somente ocorreria - tal como, a propósito, ocorreu - quando os vendesse no mercado interno.

Não há como aquiescer com esse entendimento. Por óbvio os pagamentos sobre os quais recaem a controvérsia somente podem ocorrer depois de realizada a importação das mercadorias, caso contrário, sequer enquadrar-se-iam nas condições definidas no item 1, alínea “c”, do artigo 8º do Acordo. Observe-se.

“(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; “

A Instrução Normativa SRF nº 327, de 9 de maio de 2003, que estava vigente no momento da lavratura do Auto de Infração, ratificava em seu inciso II do artigo 12, o comando estabelecido no AVA:

“**Art. 12. Na determinação do valor aduaneiro** com base no método do valor de transação deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada:

I. os seguintes elementos, na medida que sejam de responsabilidade do comprador e não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria:

a) as comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra;

b) o custo de recipientes e embalagens consideradas, para fins aduaneiros, integradas à mercadoria; e

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

**II. 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 que tais valores não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar.”

(Destacou-se)

Sobre o referido artigo 8º do AVA, pertinente trasladar-se, ainda, a Solução de Consulta DISIT/8a. RF nº 483 de 2009 que menciona:

De acordo com o artigo 8, item 1(c), do Acordo de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Decreto nº 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.**  
(Destacou-se)

A Solução de Consulta, cuja ementa foi transcrita acima, é clara ao definir o que se entende por "condição de venda". Aplicando tal conceito ao caso em exame, verifica-se que, **sem o pagamento dos royalties, não seria possível a fabricação ou revenda dos produtos da marca, tampouco sua importação para posterior comercialização pela ora recorrente.** Assim, conforme se depreende da mencionada Solução de Consulta, os royalties estão intrinsecamente e indissociavelmente vinculados à comercialização, no Brasil, dos produtos importados pela impugnante, **sendo inviável essa comercialização sem o correspondente pagamento dos royalties.**

Esse entendimento, desde logo, afasta a alegação de que os tributos incidentes sobre a importação têm como hipótese de incidência a 'operação de importação', de forma que a sua base não pode se distanciar dessa definição. Com tal argumento, a impugnante defende que o valor aduaneiro — base de cálculo do Imposto de Importação e demais tributos incidentes — deve ser aquele declarado nas respectivas Declarações de Importação (DIs), sem o acréscimo do valor correspondente aos royalties pagos. Igualmente, afasta-se a alegação de que a vinculação societária entre as pessoas jurídicas exportadoras e o grupo 3M seria irrelevante para o caso concreto. A impugnante sustenta que *“nem se alegue que, pelo fato de os terceiros fazerem parte do grupo 3M (autorizados ou vinculados), isso justificaria a adição dos royalties ao valor aduaneiro, pois o fato de serem pessoas autorizadas não caracteriza, por si só, uma relação ou condição entre os royalties e as mercadorias importadas”*.

Contudo, da leitura da alínea “d” do artigo 1º do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), anteriormente transcrita e destacada, observa-se que, nos casos de vinculação entre comprador e vendedor, há exceção à regra geral segundo a qual o valor aduaneiro corresponde ao valor da transação. Portanto, quando há vinculação, como no presente caso, devem ser observadas as disposições específicas.

Ressalte-se a existência de vinculação entre a impugnante e os exportadores, ou seja, as empresas das quais a impugnante importou mercadorias, inclusive insumos, apesar de ela não ter sido objeto da defesa apresentada inicialmente. Ademais é facilmente constatável que as **empresas exportadoras, no exterior, são ou a própria “MINNESOTA” (empresa “3M” que recebe diretamente os royalties) ou outras empresas que ostentam a marca “3M”** em diversos países, tais como Alemanha e Argentina.

Embora a defesa sustente que os royalties remunerariam direitos amplos e não estariam relacionados às importações, a análise dos contratos demonstra que a **utilização da marca e do know-how associados às mercadorias importadas é indissociável da exploração econômica da Recorrente no mercado brasileiro.**

Na prática, as importações só se viabilizam nos moldes contratados porque a Recorrente possui licença de uso de marca, tecnologia e direitos correlatos, mediante o pagamento de royalties. Assim, não se trata de relação paralela ou acessória, mas de verdadeira **condição de venda** das mercadorias para o país importador.

A Recorrente apresentou exemplos de produtos ou insumos importados que não gerariam pagamento de royalties (p. ex., revenda de produtos acabados da MINNESOTA; filmes de polietileno NCM 3919.90.00). Tais exemplos, contudo, não infirmam a exigência. O ponto central não é a ocorrência de royalties em cada operação individualizada, mas a existência de uma **obrigação contratual abrangente**, que vincula a exploração de diversos produtos e insumos ao pagamento de royalties como condição geral da relação comercial. Portanto, ainda que determinados itens não ensejem, isoladamente, o pagamento, a obrigação global de royalties decorre da permanência do vínculo contratual que possibilita as importações.

Foram invocados, ainda, precedentes deste Conselho (v.g. Acórdão nº 3102-001.601) e Opiniões Consultivas da OMA. É certo que tais manifestações possuem relevância interpretativa. Entretanto, as decisões administrativas e consultivas citadas tratam de hipóteses em que os royalties estavam efetivamente desvinculados da importação ou relacionados apenas a direitos de reprodução nacional. Diferentemente, no presente caso, os royalties estão **intrinsecamente relacionados à exploração das mercadorias importadas com a marca licenciada**, o que configura a condição de venda nos termos do art. 8.1(c) do AVA.

Diante disso, **resta configurado que o pagamento de royalties configura-se como condição para a venda realizada pelos exportadores** (todos de alguma forma vinculados à marca) — à Recorrente, representante da marca no Brasil, bem como para a posterior comercialização dos

produtos no mercado nacional. **Para eliminar qualquer dúvida, basta inverter o raciocínio: o que ocorreria se a impugnante deixasse de pagar os royalties? Certamente, não poderia mais ostentar a marca 3M no Brasil, tampouco vender seus produtos ou importar mercadorias (insumos) da marca 3M de outras empresas do grupo no exterior.** Esta é, portanto, a interpretação adequada da expressão “condição de venda” utilizada pela legislação aduaneira.

Conclui-se, portanto, que os royalties pagos pela impugnante enquadram-se na situação prevista no artigo 8º do AVA, devendo, portanto, ser acrescidos ao valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Em relação à correção da **metodologia utilizada pela autoridade fiscal**, cabe mencionar sua adequação no cálculo e na finalidade que pretendia alcançar. Ressalte-se, para este fim, a informação contida no Auto de Infração a respeito da metodologia de cálculo da fiscalização de que **“somente os insumos importados de empresas do “Grupo 3M”, para os quais não foram identificadas outras importações de empresas fora do grupo** (no período analisado – 11/2011 a 12/2012), **foram considerados nos ajustes do valor de transação efetuados. Porque em relação a esses insumos fica configurada a condição de venda intrínseca na operação de importação: insumos importados exclusivamente de empresas vinculadas, para os quais não foram encontradas importações de terceiros”**.

Conforme mencionado no Acórdão da DRJ sobre o tema: *“pode-se notar com facilidade que: a) a metodologia utilizada foi adequada, tendo-se tomado o cuidado de segregar os insumos importados exclusivamente de pessoas ligadas (exportadores “3M”); e b) a análise, feita pela Fiscalização, dos insumos importados de pessoas jurídicas vinculadas, passou pela verificação de que tais insumos não foram também importados de outras empresas fora do grupo (ou seja, de terceiros), revelando que se tratam de insumos que concedem, ao produto final, a identidade da marca 3M. Ou seja: **são insumos que somente uma “empresa do grupo”, pagadora de royalties, tem condição ou autorização de importar. Daí o porquê o pagamento de royalties constitui uma “condição de venda”**. Por fim, vistos os conceitos e normas atinentes ao tema, resta de fácil compreensão a precisa decisão emitida pela Comissão Europeia, também mencionada no Relatório Fiscal, qual seja: **“Ao determinar se um royalty está relacionado com as mercadorias valoradas, a questão chave não é como o royalty é calculado, mas porque ele é pago, isto é, o que de fato o licenciado recebe em troca do pagamento”** (TAXUD/800/2002-EM Commission European, p. 21-22)”*.

No caso em análise, é evidente que a impugnante, 3M do Brasil, **ao realizar o pagamento dos royalties, adquire, em contrapartida, o direito de atuar como representante da marca no país, podendo, assim, efetuar importações, exportações e comercializar, no mercado interno, os produtos da referida marca.**

A defesa aponta que o cálculo dos royalties sobre o **Preço Líquido de Vendas internas** impossibilitaria a segregação da fração vinculada às importações.

De fato, o art. 8.3 do AVA exige que os acréscimos sejam objetivos e quantificáveis. No entanto, a própria legislação infralegal (IN SRF nº 327/2003, art. 22) prevê mecanismos para

ajustes posteriores, justamente em hipóteses em que o valor definitivo dependa de fatores posteriores à importação.

Assim, não procede a alegação de inviabilidade de mensuração: ainda que os royalties incidam sobre vendas internas, é possível, mediante proporcionalidade e critérios técnicos, determinar a fração vinculada às mercadorias importadas, conforme adotado pela fiscalização. A dificuldade operacional não afasta a incidência da regra jurídica.

Diante de todo o exposto, conclui-se que o pagamento dos royalties configura-se como condição indispensável para que a impugnante realize a compra e a venda das mercadorias e, conseqüentemente, represente a marca no Brasil. **Trata-se, portanto, de uma condição de venda também para a importação de mercadorias provenientes de outras empresas do grupo.** Por essa razão, os valores pagos a título de royalties devem ser incorporados ao valor aduaneiro das mercadorias importadas, **em conformidade com a metodologia adotada pela Fiscalização.**

**Portanto, se os pagamentos são feitos por ocasião da importação das mercadorias ou se constituem em parcela vincenda, então devem compor o valor da transação, afastando, assim, a necessidade de que a base de cálculo seja ajustado nos termos do artigo 8º.**

#### Da Multa Isolada

A interessada requer, ainda, o **afastamento da multa administrativa** por entender não haver tipicidade nesta aplicação e que a multa estaria desvinculada dos fatos, seria cobrada em duplicidade e de forma abusiva.

A Recorrente alega que a multa isolada aplicada (1% do valor aduaneiro) seria desproporcional, representando mais de 1.100% do valor do Imposto de Importação devido.

No que diz respeito aplicação da multa isolada, **correspondente a 1% do valor aduaneiro** (prevista no artigo 69, §1º, da Lei nº 10.833, de 2003), esta decorreu do fato de a recorrente **não ter incluído no valor de transação os montantes pagos a título de royalties** relacionados às mercadorias importadas, tampouco apresentado qualquer estimativa desses valores nas importações analisadas no procedimento fiscal.

Neste contexto, é descabida a alegação de que *“o valor da multa regulamentar corresponde a mais de 1.100% (mil e cem por cento!) do valor do próprio imposto exigido”*. Conforme se depreende da norma que institui essa penalidade, **não há qualquer vinculação entre a multa regulamentar e o imposto de importação**, ou mesmo os demais tributos incidentes sobre a operação. **Trata-se de sanção específica, que incide exclusivamente sobre o valor aduaneiro das mercadorias, à alíquota fixa de 1%.** Assim, comparar o montante da multa por prestação de informação inexata com o valor do imposto devido ou da respectiva multa por não pagamento não possui respaldo jurídico ou lógico.

Ademais, para afastar eventuais dúvidas sobre a correta aplicação da multa regulamentar e, simultaneamente, sobre o procedimento de inclusão dos royalties no valor aduaneiro, é necessário esclarecer o procedimento que o importador deve adotar. Tal orientação, embora já mencionada no Relatório Fiscal fica aqui destacada. De acordo com o disposto na Instrução Normativa SRF nº 327, de 2003, em seu artigo 22:

**“Art. 22** — Quando o valor aduaneiro não for definitivo no momento do registro da Declaração de Importação (DI), em virtude de o preço a pagar ou das informações necessárias à utilização do método do valor de transação dependerem de fatores a serem implementados após a importação, devidamente comprovados, o importador deverá informar essa situação no campo "Informações Complementares" da DI e declarar um valor estimado.

**§1º** O valor estimado deverá ser retificado pelo importador no prazo de até noventa dias, salvo se comprovada a necessidade de prazo superior, declarado por ocasião do registro da DI.

**§2º** O valor estimado será considerado como definitivamente declarado se, findo o prazo estipulado, não houver retificação da DI.

**§3º** O pagamento da diferença de tributos, decorrente da retificação, será efetuado com os acréscimos legais previstos para recolhimento espontâneo.

**§4º** No caso de apuração, em procedimento fiscal, de diferença de tributos em razão do descumprimento dessas exigências, aplicar-se-ão as penalidades previstas na legislação.”

A análise desse dispositivo afasta a alegação de ausência de tipicidade. Evidencia que, desde 2003, há regulamentação expressa orientando os importadores que efetuam pagamento de royalties como condição de venda (ou de representação comercial de marca ou patente) a **incluir tais valores no valor aduaneiro das mercadorias importadas**, conforme as normas legais e regulamentares vigentes.

Ressalte-se que a penalidade em questão decorre de previsão legal expressa, cuja aplicação é vinculada pela autoridade administrativa. Cabe ao julgador administrativo verificar a subsunção da conduta ao tipo legal, não sendo possível afastar ou modular a multa sob alegação genérica de confisco, matéria reservada ao controle jurisdicional.

Correta, portanto, a aplicação da multa administrativa.

### Dos Juros Sobre Multa de Ofício

No presente caso, não foram lançados juros de mora sobre a multa de ofício. No entanto, quanto à exigência dos juros moratórios, é imprescindível recordar o disposto no artigo 161 do Código Tributário Nacional:

**“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."

**A interpretação do referido dispositivo revela que os juros de mora são devidos independentemente da causa que motivou o inadimplemento do crédito tributário. A norma não distingue se o crédito decorre de obrigação principal ou acessória, tampouco se corresponde a tributo ou penalidade. O que se estabelece, de forma objetiva, é que todo crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros moratórios.**

Assim, tendo ocorrido o vencimento do crédito tributário relacionado às multas, conforme apurado no auto de infração, a incidência de juros de mora decorre de expressa determinação legal, sendo obrigação da autoridade fiscal sua exigência.

### Conclusão

Diante de todo o exposto cabe rejeitar os pleitos da Recorrente com base em três linhas: (i) prevalência da realidade econômica sobre a forma contratual, (ii) possibilidade de quantificação dos royalties mesmo quando calculados sobre vendas internas, e (iii) impossibilidade de afastar multa confiscatória em sede administrativa.

Assim, julgo **improcedente o Recurso Voluntário**, mantendo integralmente o crédito tributário lançado.

*Assinado Digitalmente*

**Ana Paula Giglio**

### DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro **Laércio Cruz Uliana Junior**

O Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), internalizado ao ordenamento jurídico brasileiro, estabelece em seu artigo 8º os critérios para incorporação de royalties e direitos de licença à base de cálculo do valor aduaneiro. A disposição normativa não se limita a autorizar genericamente tal acréscimo, mas estabelece requisitos objetivos que devem estar inequivocamente demonstrados para que se proceda ao ajuste valorativo.

Conforme expressamente previsto no mencionado dispositivo:

**Art. 8º** - 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.

A interpretação sistemática deste dispositivo, conjugada com suas notas explicativas, revela a necessidade de observância de requisitos cumulativos, cuja ausência de qualquer um deles obsta o ajuste pretendido pela autoridade fiscal.

A hermenêutica adequada do artigo 8º, alínea "c", do AVA, considerando-se as diretrizes das notas explicativas que o acompanham, permite identificar três condições essenciais que devem estar simultaneamente presentes. Em primeiro lugar, o pagamento dos royalties deve configurar-se como condição *sine qua non* para a concretização da venda das mercadorias importadas, não bastando que exista obrigação de pagar royalties, sendo imprescindível que tal pagamento constitua pressuposto inafastável para que o vendedor aceite realizar a transação comercial e remeter os produtos ao território aduaneiro nacional. Em segundo lugar, conforme expressa disposição das notas explicativas ao artigo 8º, especialmente o parágrafo 3, é imperativa a existência de "dados objetivos e quantificáveis" que permitam determinar com precisão qual parcela dos royalties efetivamente se refere às mercadorias importadas, sendo certo que a impossibilidade de segregação entre valores atribuíveis aos produtos importados e valores relacionados a outros fatores inviabiliza o acréscimo. Por fim, os valores relativos a royalties somente podem ser adicionados quando não tenham sido previamente incorporados ao preço praticado na operação de importação, evitando-se assim a dupla tributação de uma mesma parcela econômica.

As notas explicativas ao dispositivo são particularmente esclarecedoras quanto à necessidade de quantificação objetiva, estabelecendo que "inexistindo dados objetivos e quantificáveis com relação aos acréscimos previstos pelas disposições do Artigo 8, o valor de transação não poderá ser determinado de acordo com o disposto no Artigo 1". Prossegue a nota ilustrando que "se o royalty basear-se parcialmente nas mercadorias importadas e parcialmente em outros fatores independentes das mercadorias importadas (como quando as mercadorias importadas são misturadas com ingredientes nacionais e não podem mais ser identificadas separadamente ou quando não se pode distinguir o royalty dos acordos financeiros especiais entre comprador e vendedor) seria inadequado tentar proceder a um acréscimo relativo ao royalty."

Este Conselho Administrativo já firmou entendimento sólido e reiterado sobre a matéria, reconhecendo que a desvinculação temporal entre o fato gerador da importação e a base de cálculo dos royalties constitui óbice intransponível ao ajuste do valor aduaneiro. Nesse sentido, destaca-se o Acórdão nº 3402-006.335, de relatoria da Conselheira Thaís de Laurentiis

Na mesma direção, o Conselheiro Rodrigo Mineiro no Acórdão nº 3401-006.588, consignando que:

"o primeiro requisito não resta cumprido quando não há relação direta entre o que é objeto de licença (know how) e o que é importado (insumo), mas sim entre o que é objeto de licença e o que é vendido no Brasil (produto final). Dos valores remetidos a título de royalties ao exterior, são expressamente excluídos os dispêndios com as mercadorias importadas, o que evidencia a ausência de vinculação direta entre ambos. Ademais, o segundo requisito não é verificado na hipótese de o contrato firmado entre a empresa brasileira e a estrangeira estipular o pagamento de royalties representando uma condição para fabricação dos produtos finais no país de importação, sendo que seu inadimplemento não implica na vedação às importações."

A *ratio decidendi* que permeia ambos os precedentes apontam inequivocamente para a necessidade de demonstração de nexo causal direto entre o pagamento de royalties e a operação de importação em si considerada, não sendo suficiente a existência de vinculação genérica com o processo produtivo ou comercialização posterior dos produtos no mercado interno.

Registre-se que os critérios estabelecidos pelo ordenamento brasileiro não constituem peculiaridade nacional, mas refletem standards internacionalmente reconhecidos na aplicação dos acordos de valoração aduaneira. A convergência interpretativa em diferentes jurisdições demonstra a correção hermenêutica dos princípios aplicados por este Conselho. Merece destaque, a título ilustrativo, o julgamento proferido pelo Tribunal de Justiça da União Europeia no Processo nº C-76/19 (*Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya "MITNITSI" vs. Curtis Balkan*), que enfrentou questão análoga envolvendo direitos de exploração pagos a sociedade-mãe na determinação do valor aduaneiro de mercadorias importadas de fornecedores terceiros.

O Código Aduaneiro Comunitário, em seu artigo 32º, estabelece disposições substancialmente equivalentes às do AVA, determinando que para determinar o valor aduaneiro se adicione ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas "os direitos de exploração e os direitos de licença relativos às mercadorias a avaliar, que o comprador é obrigado a pagar, quer direta quer indiretamente, como condição da venda das mercadorias a avaliar, na medida em que estes direitos de exploração e direitos de licença não tenham sido incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar". O Regulamento nº 2454/93, por sua vez, especifica no artigo 158º critérios para situações em que a mercadoria importada constitui apenas ingrediente ou elemento de produtos fabricados no território de destino, estabelecendo que "quando a mercadoria importada constituir apenas um ingrediente ou um elemento constitutivo de mercadorias fabricadas na Comunidade, só pode ser efetuado um ajustamento do preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, se os direitos de exploração (royalties) ou o direito de licença estiverem relacionados com essa mercadoria", e ainda que "se os direitos de exploração (royalties) ou os direitos de licença se referirem em parte às mercadorias

importadas e em parte a outros ingredientes ou elementos constitutivos adicionados às mercadorias após a sua importação, ou ainda a prestações e a serviços posteriores à sua importação, só deve ser efetuada uma repartição adequada com base em dados objetivos e quantificáveis."

Ao concluir o julgamento, o Tribunal Europeu estabeleceu critérios precisos que se alinham perfeitamente com a orientação jurisprudencial deste CARF, determinando que uma parte proporcional do montante dos direitos de exploração pagos por uma sociedade à sua sociedade-mãe em contrapartida do fornecimento do know-how para o fabrico de produtos acabados deve ser acrescentada ao preço efetivamente pago ou a pagar por mercadorias importadas, quando essas mercadorias se destinem a entrar, entre outros elementos constitutivos, na composição dos referidos produtos acabados e sejam adquiridas pela primeira sociedade a vendedores distintos da sociedade-mãe, sempre que: os direitos de exploração não tenham sido incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas referidas mercadorias; se refiram às mercadorias importadas, o que implica que existe uma ligação suficientemente estreita entre os direitos de exploração e essas mercadorias; o pagamento dos direitos de exploração constitua uma condição da venda das referidas mercadorias, pelo que, na falta desse pagamento, a celebração dos contratos de venda relativos às mercadorias importadas e, conseqüentemente, a entrega destas não teriam tido lugar; e seja possível efetuar uma repartição adequada dos direitos de exploração com base em dados objetivos e quantificáveis.

No presente caso, a recorrente (3M do Brasil Ltda.) celebrou contrato com a Minnesota Mining *and* Manufacturing Company para utilização de know-how, marcas e tecnologias relacionadas à fabricação e comercialização de produtos no território nacional. A análise detida da cláusula 4.01 do contrato revela elemento fundamental para o deslinde da controvérsia, ao estabelecer que "com início na data de entrada em vigor deste Contrato, e como Compensação pelas licenças outorgadas pelas garantias oferecidas e/ou outros direitos concedidos, consoante o Artigo II, a LICENCIADA acorda em pagar à 3M um royalty no valor de 1% (um por cento) do preço líquido de venda".

A redação contratual é inequívoca ao estabelecer que a base de cálculo dos royalties corresponde ao preço líquido de venda dos produtos no mercado interno brasileiro, e não ao valor das mercadorias efetivamente importadas. Esta constatação demonstra, de forma irrefutável, o não atendimento dos requisitos cumulativos estabelecidos pelo AVA.

Os royalties não constituem condição para a realização das operações de importação, mas sim contraprestação pelo direito de fabricar e comercializar produtos no mercado brasileiro utilizando tecnologia, know-how e marcas licenciadas. O inadimplemento dos royalties não impede a aquisição dos insumos importados, mas sim a utilização da propriedade intelectual no processo produtivo e na comercialização dos produtos acabados. A distinção é substancial: uma coisa é o pagamento ser condição para importar determinada mercadoria; outra, completamente diversa, é o pagamento ser condição para explorar comercialmente know-how e marcas aplicadas em produtos fabricados no país, ainda que utilizando insumos importados.

Ademais, a base de cálculo eleita pelas partes (preço líquido de venda dos produtos) incorpora necessariamente diversos elementos alheios às mercadorias importadas: custos de produção nacional, despesas de comercialização, margem de lucro, insumos nacionais, mão de obra, e outros fatores que agregam valor após a nacionalização dos produtos. Não há nos autos demonstração de metodologia que permita segregar, com dados objetivos e quantificáveis, qual parcela dos royalties calculados sobre as vendas dos produtos efetivamente se refere aos insumos importados. A ausência de tal demonstração técnica obsta, por si só, o ajuste pretendido, conforme expressamente previsto nas notas explicativas ao artigo 8º do AVA.

Verifica-se ainda que o momento da importação não se confunde com o momento da venda dos produtos no mercado interno. Os royalties são calculados e devidos em função de evento futuro e incerto (a venda efetiva dos produtos), que pode ocorrer meses após a nacionalização das mercadorias, ou mesmo não ocorrer se os produtos não forem comercializados. Esta desconexão temporal entre o fato gerador do tributo (a importação) e o fato gerador dos royalties (a venda interna) evidencia que não há vinculação direta entre o pagamento e as mercadorias importadas em si consideradas, mas com o processo produtivo e comercial posterior à importação.

Cumpra registrar que não há nos autos qualquer indício de simulação, fraude ou artificialidade nas cláusulas contratuais. Ao contrário, a documentação acostada aos autos, incluindo troca de correspondências eletrônicas durante o processo de negociação, demonstra que as condições pactuadas refletem a real vontade das partes e possuem razão econômica legítima. A ausência de cumprimento dos requisitos do AVA não decorre de qualquer vício contratual, mas sim da natureza própria da operação pactuada, que tem por objeto primordial a transferência de tecnologia e direitos de propriedade intelectual para exploração no território nacional, e não a compra e venda internacional de mercadorias.

A pretensão fiscal de incluir os royalties objeto do contrato analisado no valor aduaneiro das mercadorias importadas não encontra amparo legal, uma vez que não se fazem presentes os requisitos cumulativos estabelecidos pelo artigo 8º, alínea "c", do Acordo de Valoração Aduaneira. A base de cálculo dos royalties (preço líquido de venda no mercado interno) e sua vinculação ao direito de fabricar e comercializar produtos utilizando know-how e marcas licenciadas evidenciam que o pagamento não constitui condição de venda das mercadorias importadas, não permite quantificação objetiva vinculada a tais mercadorias, e ocorre em momento temporal distinto do fato gerador do imposto de importação. A jurisprudência consolidada deste CARF e o direito comparado convergem para o entendimento de que ajustes ao valor aduaneiro exigem demonstração inequívoca de vinculação direta entre os valores adicionados e as mercadorias objeto de valoração, o que não se verifica na hipótese dos autos.

Ante o exposto, voto pelo provimento integral do Recurso Voluntário, para excluir os valores relativos a royalties da base de cálculo do Imposto de Importação das operações fiscalizadas.

*Assinado Digitalmente*

**Laércio Cruz Uliana Junior**

Conselheiro **Mateus Soares de Oliveira**

O artigo 8º do Acordo de Valoração Aduaneira elenca a possibilidade de inclusão dos valores dispendidos com royalties. Isso se condiciona à necessidade de se obter um valor econômico de tudo que esteja, intrinsecamente, vinculado a mercadoria importada. Trata-se de uma despesa vinculada a etapa anterior a nacionalização do produto.

Eis a sua redação:

Art. 8º

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.

A nota explicativa que segue este artigo, explica que:

Parágrafo 1(c)

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. Parágrafo 3 Inexistindo dados objetivos e quantificáveis com relação aos acréscimos previstos pelas disposições do Artigo 8, o valor de transação não poderá ser determinado de acordo com o disposto no Artigo 1. Como ilustração disto, um royalty é pago com base no preço de venda, no país de importação de um litro de um dado produto que foi importado por quilograma e transformado em solução após importado. Se o royalty basear-se parcialmente nas mercadorias importadas e parcialmente em outros fatores independentes das mercadorias importadas

(como quando as mercadorias importadas são misturadas com ingredientes nacionais e não podem mais ser identificadas separadamente ou quando não se pode distinguir o royalty dos acordos financeiros especiais entre comprador e vendedor) seria inadequado tentar proceder a um acréscimo relativo ao royalty. No entanto, se o montante deste royalty basear-se somente nas mercadorias importadas e puder ser facilmente quantificado, um acréscimo ao preço efetivamente pago ou a pagar poderá ser feito.

Da leitura do dispositivo e da sua nota explicativa, percebe-se que há necessidade de que estejam reunidas três condições legitimadoras do ajuste de preço para fins da inclusão dos royalties no valor aduaneiro:

- a) Que seja uma condição de venda, sem a qual o produto não é remetido ao comprador;
- b) Que haja a possibilidade de se mensurar o valor dos royalties ao produto de forma individualizada;
- c) Que não tenha sido pago.

O CARF já se manifestou a respeito da impossibilidade de ajuste de preços, quando o fator “tempo” dos royalties estiver desvinculado do processo de importação, exatamente o caso dos autos. Neste sentido, citam-se acórdãos de relatoria da Thaís de Laurenttis e Rodrigo Mineiro:

**RELATORA: THAÍS DE LAURENTIIS. ACÓRDÃO Nº 3402-006.335.**

Assunto: Imposto sobre a Importação - II Período de apuração: 08/03/2010 a 28/09/2012 VALOR ADUANEIRO. "ROYALTIES" E DIREITOS DE LICENÇA. REQUISITOS DO AVA-GATT. Na determinação do valor aduaneiro, para se acrescer o valor referente a royalties ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, há que se verificar a ocorrência das seguintes condições: i) os valores pagos a título de royalties ou outros direitos devem ser relacionados com as mercadorias valoradas; ii) os mesmos valores devem ser cobrados como condição de venda das mercadorias. Nesse sentido, não é devida a adição de royalties ao valor aduaneiro quando a quantificação dos royalties for realizada com base na venda dos produtos no mercado interno, sem comprovada conexão entre o pagamento de royalties para a empresa no exterior e as mercadorias efetivamente importadas/valoradas. VALOR ADUANEIRO. AJUSTES. DADOS OBJETIVOS E QUANTIFICÁVEIS. Se o royalty basear-se parcialmente nas mercadorias importadas e parcialmente em outros fatores independentes das mercadorias importadas é inadequado proceder um acréscimo relativo ao royalty, em razão do disposto no parágrafo 3 do Artigo 8 do AVA/GATT. Neste sentido, se os royalties têm por base para remuneração o valor líquido das vendas realizadas e não apenas a venda de mercadorias que utilizam insumos importados, para acrescê-lo ao valor aduaneiro, haveria que se efetuar a segregação desses valores.

**RODRIGO MINEIRO. ACÓRDÃO Nº 3401-006.588.**

Assunto: Imposto sobre a Importação - II Ano-calendário: 2011, 2012 VALOR ADUANEIRO. "ROYALTIES" E DIREITOS DE LICENÇA. REQUISITOS DO AVA-GATT. NÃO CUMPRIMENTO. Na determinação do valor aduaneiro, para se acrescer o valor referente a royalties ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, há que se verificar a ocorrência dos seguintes requisitos: i) os valores pagos a título de royalties ou outros direitos devem ser relacionados com as mercadorias valoradas; ii) os mesmos valores devem ser cobrados como condição de venda das mercadorias. O primeiro requisito não resta cumprido quando não há relação direta entre o que é objeto de licença (know how) e o que é importado (insumo), mas sim entre o que é objeto de licença e o que é vendido no Brasil (produto final). Dos valores remetidos a título de royalties ao exterior, são expressamente excluídos os dispêndios com as mercadorias importadas, o que evidencia a ausência de vinculação direta entre ambos. Ademais, o segundo requisito não é verificado na hipótese de o contrato firmado entre a empresa brasileira e a estrangeira estipular o pagamento de royalties representando uma condição para fabricação dos produtos finais no país de importação, sendo que seu inadimplemento não implica na vedação às importações. Nesse sentido, é indevida a adição de royalties ao valor aduaneiro quando a sua quantificação for realizada com base na venda dos produtos no mercado interno, sem comprovada conexão entre o pagamento de royalties para a empresa no exterior e as mercadorias efetivamente importadas/valoradas.

Frise-se que tais pressupostos para fins de ajustes não são exclusividade da legislação brasileira. Ao contrário, nada mais são do que reflexos dos acordos internacionais do qual o Brasil se insere e de outras legislações internacionais não vinculadas ao nosso ordenamento jurídico.

A propósito e, a título ilustrativo, cita-se o caso analisado pelo Tribunal de Justiça Europeu no ano de 2020, Processo nº C-76/19, movido pelo Governo da Bulgária por meio de sua agência Aduaneira (Teritorialna direktsiya Yugozapadna Agentsiya-MITNITSI) em face da empresa CURTIS BALKAN.

Este processo envolveu os direitos de exploração, pagos por esta última à sua sociedade-mãe, aquando da determinação do valor aduaneiro de mercadorias importadas a fornecedores terceiros.

#### Código Aduaneiro

3 Nos termos artigo 29.º, n.º 1, do Regulamento (CEE) n.º 2913/92 do Conselho, de 12 de outubro de 1992, que estabelece o Código Aduaneiro Comunitário (JO 1992, L 302, p. 1, a seguir «Código Aduaneiro»):

«O valor aduaneiro das mercadorias importadas é o valor transacional, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias quando são vendidas para exportação com destino ao território aduaneiro da Comunidade, eventualmente, após ajustamento efetuado nos termos dos artigos 32.º e 33.º [...]

[...]»

4 O artigo 32.º do Código Aduaneiro enuncia:

«1. Para determinar o valor aduaneiro por aplicação do artigo 29.º, adiciona-se ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

[...]

c) Os direitos de exploração e os direitos de licença relativos às mercadorias a avaliar, que o comprador é obrigado a pagar, quer direta quer indiretamente, como condição da venda das mercadorias a avaliar, na medida em que estes direitos de exploração e direitos de licença não tenham sido incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;

[...]

2. Qualquer elemento que for acrescentado em aplicação do presente artigo ao preço efetivamente pago ou a pagar basear-se-á exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis.

3. Para a determinação do valor aduaneiro, nenhum elemento será acrescentado ao preço efetivamente pago ou pagar, com exceção dos previstos pelo presente artigo.

[...]»

Nos termos do artigo 158.º do referido regulamento:

«1. Quando a mercadoria importada constituir apenas um ingrediente ou um elemento constitutivo de mercadorias fabricadas na Comunidade, só pode ser efetuado um ajustamento do preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, se os direitos de exploração (*royalties*) ou o direito de licença estiverem relacionados com essa mercadoria.

[...]

**3. Se os direitos de exploração (*royalties*) ou os direitos de licença se referirem em parte às mercadorias importadas e em parte a outros ingredientes ou elementos constitutivos adicionados às mercadorias após a sua importação, ou ainda a prestações e a serviços posteriores à sua importação, só deve ser efetuada uma repartição adequada com base em dados objetivos e quantificáveis, de acordo com a nota interpretativa referente ao n.º 2 do artigo 32.º do código referida no anexo 23.»**

E ao concluir acerca das hipóteses legitimadoras do ajuste de preço:

**À luz de todas as considerações anteriores, há que responder às questões submetidas que o artigo 32.º, n.1, alínea c), do Código Aduaneiro, lido em conjugação com os artigos 157.º, n.2, 158.º, n.3, e 160.º do Regulamento n.º 2454/93, deve ser interpretado no sentido de que uma parte proporcional do montante dos direitos de exploração pagos por uma sociedade à sua sociedade-mãe em contrapartida do fornecimento do *know-how* para o fabrico de produtos acabados deve ser acrescentada ao preço efetivamente pago ou a**

**pagar por mercadorias importadas, quando essas mercadorias se destinem a entrar, entre outros elementos constitutivos, na composição dos referidos produtos acabados e sejam adquiridas pela primeira sociedade a vendedores distintos da sociedade-mãe, sempre que:**

- os direitos de exploração não tenham sido incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas referidas mercadorias;**
- se refiram às mercadorias importadas, o que implica que existe uma ligação suficientemente estreita entre os direitos de exploração e essas mercadorias;**
- o pagamento dos direitos de exploração constitua uma condição da venda das referidas mercadorias, pelo que, na falta desse pagamento, a celebração dos contratos de venda relativos às mercadorias importadas e, conseqüentemente, a entrega destas não teriam tido lugar; e**
- seja possível efetuar uma repartição adequada dos direitos de exploração com base em dados objetivos e quantificáveis;**

No caso em ora analisado a empresa 3M do Brasil celebrou contratos com a empresa Minnesota Mining and Manufacturing Company (“MLNNE SOTA”) para usar, fabricar, manter, propagandear, comercializar etc. produtos das diversas Marcas 314.

A *priori*, somente pelo objeto do contrato, a incidência dos royalties estaria legitimada. Todavia, é necessário recorrer a leitura da cláusula 4.1 da avença:

“ARTIGO IV

COMPENSACÃO

4,01 - Com início na data de entrada em vigor deste Contrato, e como Compensação pelas licenças outorgadas pelas garantias oferecidas e/ou outros direitos concedidos, consoante o Artigo II, a LICENCIADA acorda em pagar à 3M um royalty no valor de 1% (um por cento) do preço líquido de venda (termo esse definido no Artigo 1, seção 1.07, deste)”. (grifos nossos).

Da leitura desta cláusula, observa-se que não só a importação não é condição que justifica o ajuste de preços, como, também, o fator pagamento ocorre em etapa posterior a nacionalização dos produtos, mas, também, não há individualização de absolutamente nenhuma mercadoria ou condicionante de venda.

Registra-se, ademais, que não há prova de que os contratos sejam fraudulentos ou simulados no ponto em discussão neste processo. Ao contrário, existem diversos e-mails que fazem prova das negociações estabelecidas nas cláusulas contratuais, seja na impugnação, ou no Recurso Voluntário.

Em linhas gerais, concluiu-se que há pagamento de royalties, sim. Mas não estão presentes os pressupostos previstos no AVA OMC que justifique o ajuste de preços nas importações.

Por conta do exposto, vota-se por dar provimento ao recurso voluntário.

*Assinado Digitalmente*

**Mateus Soares de Oliveira**