



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

Processo n° 10480.727305/2015-55
Recurso n° De Ofício
Acórdão n° 3401-005.078 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de maio de 2018
Matéria VALOR ADUANEIRO
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado DIAGEO BRASIL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

VALOR ADUANEIRO. AVA/GATT. AJUSTES AO VALOR DE TRANSAÇÃO. ROYALTIES. PROPAGANDA E PUBLICIDADE.

Os *royalties* pagos por licença de uso de marca, como condição de venda, devem ser acrescidos ao valor aduaneiro desde que haja relação de pertinência entre o produto importado e o contrato de licença.

As despesas de propaganda e publicidade devem ser adicionadas ao valor da transação desde que atendam aos requisitos do art. 11 da IN SRF 327/2003, mormente que tais dispêndios se configurem condição de venda e contrapartida para satisfação de parte do pagamento da mercadoria importada.

PENALIDADE. MULTA SOBRE O VALOR ADUANEIRO. APLICAÇÃO DO PRIMEIRO MÉTODO DE VALORAÇÃO.

A multa regulamentar de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro dos produtos importados não deve ser aplicada quando for constatado que a vinculação entre importador e exportador não afetou o preço.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

DISTRIBUIÇÃO DO ÔNUS PROBATÓRIO. FATOS CONSTITUTIVOS. EXIGÊNCIA DE CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

Consoante art. 373, I do Código de Processo Civil (2015), utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, a incumbência da prova quanto aos fatos constitutivos do direito em que se funda a exigência, em se tratando de crédito tributário, é da autoridade administrativa responsável pelo lançamento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em dar parcial provimento ao recurso de ofício; (i) por unanimidade de votos, para manter o afastamento da multa de 1% pela declaração inexata/incorreta das mercadorias; (ii) por maioria de votos, para manter a decisão de piso no que se refere a despesas com propaganda, vencida a conselheira Mara Cristina Sifuentes (relatora); e (iii) por maioria de votos, para reverter a decisão de piso no que se refere a *royalties*, especificamente nas importações referentes a "Smirnoff Black", vencidos os conselheiros Cássio Schappo, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan (em primeira votação vencida ainda a conselheira Mara Cristina Sifuentes). Em relação a este último item, em primeira votação restaram três posicionamentos não majoritários. Apreciados pelo colegiado os dois posicionamentos menos votados (o de provimento integral ao recurso de ofício, defendido pela conselheira Mara Cristina Sifuentes, e o de não provimento integral do mesmo recurso, defendido pelos conselheiros Cássio Schappo, Leonardo Ogassawara de Araújo Branco e Rosaldo Trevisan), na forma regimental, houve adesão de todos os demais conselheiros à tese do não provimento integral. Confrontada, por fim, ainda na forma regimental, a tese de provimento integral, defendida pelos três conselheiros citados, e a de provimento parcial (defendida pelos conselheiros Robson José Bayerl, André Henrique Lemos, Rodolfo Tsuboi e Lázaro Antônio Souza Soares), prevaleceu esta última, com adesão da conselheira Mara Cristina Sifuentes. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Robson José Bayerl. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Tiago Guerra Machado, substituído pelo conselheiro Rodolfo Tsuboi.

Rosaldo Trevisan - Presidente.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

(assinado digitalmente)

Robson José Bayerl - Redator designado

(assinado digitalmente)

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Rosaldo Trevisan (presidente), Leonardo Ogassawara de Araújo Branco (vice-presidente), Robson José Bayerl, Cássio Schappo, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Lázaro Antônio Souza Soares, Rodolfo Tsuboi (suplente).

Relatório

Trata-se de auto de infração, decorrente de procedimento de revisão aduaneira para apuração do valor aduaneiro da mercadoria, para o período de 08/2010 a 12/2013 no valor de R\$92.499.257,99, relativo à cobrança das diferenças de tributos, juros de mora, multa proporcional e multa regulamentar, por ter sido apurada a informação incorreta do valor aduaneiro nas respectivas Declarações de Importação, com necessidade de ser efetuada a inclusão de parcelas previstas no Acordo de Valoração Aduaneira.

Segundo o relatório fiscal as mercadorias (diversos tipos de bebidas alcoólicas) foram adquiridas de empresas sediadas no exterior e vinculadas ao contribuinte: a Diageo Brands B.V. e a Diageo North America. A empresa foi, por diversas vezes,

regularmente intimada a prestar esclarecimentos, apresentado respostas incompletas e solicitando postergação de prazos.

Na primeira intimação, em 06/08/2014 (fls. 954/967), a empresa informou em 29/09/2014, após pedido de dilação do prazo, que não localizou os contratos de natureza comercial e afins firmado com as empresas exportadoras.

Em 10/11/2014, foi efetuada nova intimação no qual foi solicitado novamente os contratos com as empresas exportadoras, cópia das listas de preços emitida pelas exportadoras, dentre outros documentos. A empresa respondeu que não existiam contratos de natureza comercial firmados com as empresas exportadoras e em relação à lista de preços que o controle de preços é efetuado internamente e apresentou lista de preços internos praticados entre as empresas vinculadas.

Em 26/12/2014 foi emitido novo Termo solicitando esclarecimentos sobre como se dá o controle de preços dentro da companhia, bem como a confirmação se a tabela de preços apresentada é restrita as operações comerciais do contribuinte e suas vinculadas no exterior. Em resposta esclareceu que o preço praticado nas importações é formado com base no custo de produção, frete e margem de lucro definidos pela empresa fabricante e confirmou que a tabela de preços destina-se tão somente às operações comerciais entre a Diageo Brasil Ltda e suas vinculadas no exterior, acrescentando:

Anualmente, os preços praticados são registrados no sistema ERP SAP como "preço padrão", com base nos valores atualizados, com aprovação do país de origem e do país de compra. No momento da entrada dos produtos no Brasil ("Nacionalização"), o "preço padrão" informado no sistema ERP SAP é confrontado com os valores registrados na declaração de importação. Por fim, mensalmente, o custo do produto é calculado com base no "método do custo médio", incluídos os custos adicionais para a aquisição dos produtos e atendendo às regras fiscais de formação do custo do produto para o Brasil.

Em 26/01/2015 o contribuinte foi intimado a apresentar contestação nos termos do art. 1º, item 2b, do AVA-GATT, por a fiscalização ter “*encontrado motivos para considerar que a vinculação entre o importador e o exportador influenciou o preço das mercadorias importadas, notadamente em razão de comparação com os valores de mercadorias idênticas ou similares importadas por outra empresa nacional*”. Em resposta a empresa apresentou tabela de preços de produtos fornecida pela Diageo Brands BV e as seguintes alegações:

As marcas em questão são de distribuição exclusiva da empresa Diageo Brasil Ltda., matriz e respectivas filiais, além da filial estabelecida no Estado de Pernambuco, sob o CNPJ 62.166.848/0003-04, em todo território nacional. Por ser empresa integrante do grupo Diageo Brands B.V., que produz estas marcas no exterior, possui tabela de preços diferenciada, pois é responsável pela estrutura de distribuição no Brasil.

Entretanto, ressaltamos que, semestralmente, recebemos tabelas de preço atualizadas aonde senão todos, parte dos produtos sofrem reajuste de preço, seja por aumento de custo dos insumos e/ou processo produtivo” (grifo nosso).

Em 26/02/2015 a empresa foi novamente intimada a esclarecer se existiriam outras verbas ou parcelas que deveriam integrar o valor aduaneiro, de acordo com o art. 8º do AVA-GATT ou arts. 11 e 12 da IN SRF nº 327/2003, e em caso afirmativo detalhar os valores preenchendo as Declarações de Valor Aduaneiro relativas ao primeiro método de valoração. Em resposta alegou que verbas e parcelas extras que ocorrem (despesas de armazenagem e distribuição "despesas aduaneiras", despesas com royalties e despesas de publicidade e propaganda "despesas com vendas") não integram o valor aduaneiro porque são aplicáveis somente após o desembaraço da mercadoria, e que como é responsável pela estrutura de distribuição no Brasil incorre em despesas complementares que impactam o preço final do produto.

Em 06/03/2015 foi solicitado esclarecimento se o Contribuinte entende que as verbas e parcelas, mesmo quando existentes, não integram o valor aduaneiro das mercadorias, ou se tais verbas, no caso concreto, não existiriam. Em caso de existirem tais verbas ou parcelas, especificar quais estariam nesta condição e quais os seus montantes. Foram solicitados ainda esclarecimentos sobre pagamentos de Royalties a beneficiário no exterior, identificados através do cotejo às Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJs). Também foi efetuada intimação complementar solicitando o preenchimento da DVA referente ao 4º método de valoração e planilhas demonstrativas de cálculo. A empresa informou que:

De uma forma geral, referidas verbas se constituem em: (i) despesas de armazenagem e distribuição/logística ('despesas aduaneiras'), (ii) despesas de publicidade e propaganda ('despesas de vendas') e (iii) despesas com royalties ('outras transações - Diageo North America'). Em termos de montantes envolvidos, anexa-se à presente, as demonstrações financeiras do período objeto desta fiscalização, as quais comprovam os montantes incorridos em cada uma das verbas e parcelas acima referidas. Por fim, quanto ao questionamento relativo a pagamentos de Royalties a beneficiários do exterior, esclarece que, de fato, há pagamentos a esse título à beneficiária Diageo North America, que é proprietária da marca SMIRNOFF.

Depois de pedido de dilação de prazo a empresa apresentou Declaração de Valor Aduaneiro (DVA) e planilha demonstrando o cálculo do preço unitário das mercadorias revendidas. Como a fiscalização constatou equívocos no preenchimento das DVAs a empresa foi intimada a confirmar as informações prestadas. A empresa então respondeu que deveriam ser consideradas as últimas DVAs entregues e informou a base legal para a incidência monofásica do IPI sobre bebidas.

Em 28/04/2015 foi emitido novo termo de intimação por a fiscalização ter constatado falta de DVA para alguns produtos objeto da ação fiscal. E em 08/05/2015 foi solicitado esclarecimento à empresa sobre os valores das despesas informados em resposta a intimação anterior, vinculando as despesas às DI's.

Em resposta o contribuinte reafirma que as verbas existem, mas não integram o valor aduaneiro e que não é possível fazer a vinculação por DI. E reiterou que as demonstrações financeiras comprovam os montantes incorridos em cada uma das despesas. Em 18/05/2015 apresentou planilhas com os dados das DVAs do período de 08/2010 a 12/2011, solicitando prazo para apresentação das DVAs relativas aos anos de 2012 e 2013.

No confronto das informações prestadas pela empresa a fiscalização constatou que algumas DVAs foram apresentadas em duplicidade, mas preenchidas com

expressivas diferenças nos valores e algumas DVAs dos anos de 2010 e 2011 não foram entregues. O contribuinte foi intimado a esclarecer as diferenças apuradas. A partir de 25/05/2015, em datas diferentes, a empresa apresenta planilhas com as DVAs e os esclarecimentos solicitados pela fiscalização.

Após as intimações e esclarecimentos a fiscalização iniciou o procedimento de revisão aduaneira por acreditar que a vinculação entre o importador e os exportadores estaria influenciando o preço das mercadorias importadas, bebidas alcoólicas de marcas conhecidas no mercado internacional, já que os valores mostraram-se inferiores ao de produtos idênticos e similares importados por outras empresas nacionais. Também foi constatado que as importações foram realizadas em moeda local (Real), o que é pouco usual nas importações em geral, havendo margem irrisória de variação do preço em Real para o período de 2010 a 2013.

Para tanto a fiscalização utilizou das normas sobre valoração aduaneira dispostas no AVA-GATT, que estabelecem a aplicação de seis métodos para apuração do valor aduaneiro da mercadoria, que devem ser aplicados em ordem sequencial e de acordo com as normas estabelecidas no acordo.

A fiscalização partiu do primeiro método, valor de transação, e solicitou esclarecimentos ao importador, buscando identificar se existiriam outras verbas ou parcelas que deveriam integrar o valor aduaneiro, conforme disposto no art. 8º do AVA-GATT. Como não era possível aplicar os 2º e 3º métodos, por as importações paradigmas serem relativas a empresas atuantes em outro ramo do comércio, e como o AVA preconiza que devem ser efetuados os ajustes, a fiscalização, seguindo o AVA, continuou na sua busca pelas informações sobre as parcelas ou outras verbas que deveriam ser incluídas no valor aduaneiro.

O Contribuinte apresentou em suas informações as seguintes verbas e parcelas: “despesas de armazenagem e distribuição logística (despesas aduaneiras)”; “despesas com publicidade e propaganda (despesas de vendas)” e as “despesas com royalties (outras transações – Diageo North America)”.

A fiscalização analisou as parcelas e concluiu que as despesas de armazenagem e distribuição logística não integram o valor aduaneiro porque tais despesas ocorrem após o desembaraço aduaneiro, e segundo o AVA-GATT as despesas com transporte, carga e descarga das mercadorias, integram o valor aduaneiro dos produtos até a chegada ao território nacional (art. 8º, parágrafo 2 do AVA-GATT e art.4º, incisos I a III da IN SRF nº 327/2003).

Já quanto as despesas com publicidade e propaganda, a fiscalização entendeu que inequivocamente integram o valor aduaneiro, já que a importadora efetua vultosas despesas com publicidade e promoção de vendas dos produtos que é distribuidora exclusiva e que essas despesas acabam por beneficiar todo o grupo econômico:

Com efeito, prescreve o art. 11 da IN SRF nº 327/2003, acima já compilado, que constituem parcelas integrantes do preço efetivamente pago ou a pagar os custos relativos a atividades ligadas à comercialização da mercadoria importada, como propaganda, garantia e promoção de vendas, empreendidas pelo comprador em benefício do vendedor ou por conta deste, para satisfazer parte do pagamento da mercadoria importada, e como condição de venda dessa mercadoria.

E quando indagado sobre a natureza de tais despesas, o contribuinte assim se pronunciou detalhando cada despesa e afirmando por duas vezes que possui despesas e parcelas constantes do art. 8º do AVA-GATT:

a. Prêmios à Clientes: Refere-se aos gastos para investimento e exposição da marca junto a clientes com maior valor econômico (por exemplo, grandes varejistas, distribuidores, entre outros) com o objetivo de trazer retorno de vendas;

b. Pontos de Venda: Refere-se à Material Promocional para destacar e evidenciar a marca no mercado;

c. Mídias Diversas: Refere-se à Mídia digital, agência de mídia, novas mídias (blogs e redes sociais), entre outras;

d. Mídias de Exposição: Refere-se às mídias de exposição apresentadas em televisão: canais abertos e fechados;

e. Promoções Diversas: Refere-se à degustação, promoções para o consumidor final, marketing experimental e amostra;

f. Bonificações: Refere-se aos gastos para investimento e exposição da marca junto a clientes com menor valor econômico (por exemplo, bares, restaurante, eventos, entre outros) com o objetivo de trazer retorno de vendas e marketing;

g. Outras Despesas (Vendas): Refere-se as despesas relacionadas à prêmios aos vendedores para incentivos nas vendas. Adicionalmente, despesas com royalties e gastos com pesquisas de mercado;

A respeito das despesas com royalties a fiscalização conclui que também integram o valor aduaneiro com amparo no artigo 8º, parágrafo 1 (c), do AVA-GATT e do art. 12, inciso II, da IN SRF nº 327/2003.

Apesar de ter solicitado o preenchimento das DVA's relativas ao primeiro método e depois ter solicitado o preenchimento para o quarto método a fiscalização conclui pela aplicação do primeiro método que conclui ter precedência sobre os demais.

Concluindo pelo acréscimo das despesas citadas no computo do valor aduaneiro a fiscalização buscou a sua quantificação já que o parágrafo 3º do art. 8 do AVA-GATT determina que os acréscimos ao preço efetivamente pago ou a pagar serão baseados exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis. Para tanto a fiscalização utilizou-se das informações prestadas pelo contribuinte nas DVA's relativas ao quarto método no desdobramento do campo "Deduções de custos e gastos incorridos no país - Lucros e despesas gerais", fls. 4440/4453 e as fls 1210/1212 consta a explicação do contribuinte de como foram calculados os respectivos valores.

O trabalho da fiscalização resultou em planilha anexa ao auto de infração, que demonstrou que os valores da mercadoria recompostos aproximaram-se do valor aduaneiro das mercadorias importadas pelas empresas selecionadas como paradigmas, o que justificou a coerência e a razoabilidade do ajuste promovido.

No auto de infração foi lançada a diferença do Imposto de Importação, acrescido de juros de mora e multa de 75%, art. 44, inciso I, da Lei nº 9430/1996. Quanto ao Pis/PASEP-Importação e Cofins-Importação as diferenças foram calculadas já com a dedução relativa a aplicação do RE nº 559.937 RS do STF que declarou a inconstitucionalidade do art.

7º, I, da Lei nº 10.865/2004, na parte que inclui na base de cálculo do PIS/PASEP-Importação e da COFINS-Importação o valor do ICMS incidente no desembaraço aduaneiro das mercadorias, bem como o montante concernente às próprias contribuições, acrescido de juros de mora (art. 61, § 3º da Lei nº 9.430/1996) e de multa proporcional de 75% prevista no art.44, I, da Lei nº 9.430/1996.

Foi também lançada a multa regulamentar de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro dos produtos importados, por o contribuinte ter informado nas Declarações de Importação, em campo próprio, que a vinculação entre exportador(es) e Importador não estaria afetando o preço das mercadorias, conforme art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 cumulado com o art. 69, caput e §§1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003 e art. 711, caput, inciso III e §§ 1º, 2º, 3º, 4º, 5º e 6º do Decreto nº 6.759/2009 – Regulamento Aduaneiro de 2009.

Inconformada com a lavratura do auto de infração, a empresa interpôs impugnação, às fls. 4550 a 4579, onde, entre outras razões, alega: 1) ter ocorrido equívoco, por parte da Fiscalização, na valoração aduaneira, especificamente com relação à aplicação dos seus métodos, ex vi da aplicação indevida do primeiro deles, pelo fato de que haveria vinculação entre o importador e o exportador que teria levado a influenciar nos preços de transação; 2) que é descabida a aplicação da multa de 1% do valor aduaneiro das mercadorias já que ao aceitar a determinação do valor aduaneiro com base no primeiro método de valoração reconheceu que a vinculação não influenciou no preço; 3) não cabe a inclusão das despesas de royalties no valor aduaneiro, e conforme opiniões consultivas 4.1 a 4.13 da OMA deveria ser analisado o contrato apresentado que se refere apenas a bebida da linha “Smirnoff”, que são produzidos no Brasil; 4) não cabe a inclusão das despesas de publicidade e propaganda no valor aduaneiro por não estarem previstas no art. 8º do AVA-GATT.

Em data posterior ao prazo foram juntadas aos autos petições da impugnante, que consistem em 'razões complementares de impugnação' (como o próprio contribuinte as denomina). Estas petições foram apresentadas, como se constata, após o prazo regimental para apresentação da impugnação e por isso não foram conhecidas pela DRJ.

Em 24/02/2016, foi prolatado o Acórdão nº 11-52.035, da DRJ Recife por maioria, para rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, e, no mérito, por maioria, julgar PROCEDENTE a impugnação apresentada, com exoneração integral do crédito tributário lançado, com interposição de recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do que dispõe o Decreto 70.235/72 e normas complementares.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

PENALIDADE.APLICAÇÃO.

Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria quando o importador ou beneficiário de regime aduaneiro omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

VALOR ADUANEIRO. AVA/GATT.NOTAS INTERPRETATIVAS.

Preço Efetivamente Pago ou a Pagar. As atividades desempenhadas pelo comprador, por sua própria conta, excetuadas aquelas para as quais um ajuste tenha sido previsto no Artigo 8, não serão consideradas como um pagamento indireto ao vendedor, mesmo que sejam consideradas como um benefício deste. Portanto, os custos de tais atividades não serão adicionados ao preço efetivamente pago ou a pagar na determinação do valor aduaneiro.

Em 29/06/2016 a empresa foi intimada sobre o resultado do julgamento e sobre a submissão do Recurso de Ofício, não apresentando contrarrazões.

A PGFN apresenta razões ao Recurso de Ofício onde alega em síntese, que todos os custos relacionados à importação da mercadoria devem ser incluídos no valor para efeito de tributação conforme AVA/GATT; e que devem ser incluídas as despesas com publicidade e propaganda, e royalties, não todas, mas apenas aquelas despesas empreendidas pelo comprador em benefício do vendedor.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Mara Cristina Sifuentes, Relatora.

A DRJ recorreu de ofício por ter exonerado a totalidade do crédito tributário conforme Decreto nº 70.235/72, conforme consta do voto condutor:

Acordam os membros da 6ª Turma de Julgamento, por maioria, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento, ..., e, no mérito, por maioria, julgar PROCEDENTE a impugnação apresentada, com exoneração integral do crédito tributário lançado, com interposição de recurso de ofício ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, nos termos do que dispõe o Decreto 70.235/72 e normas complementares, vencidas .., que votaram pela manutenção parcial do crédito, com exoneração apenas da multa de 1% (conforme declaração de voto).

Em juízo de admissibilidade da remessa necessária verifico, pelos elementos disponíveis nos autos, nos termos do art. 34, I do Decreto nº 70.235/72 e do art. 70, caput, do Decreto 7.574/2011, que o valor exonerado supera o limite de alçada estabelecido pela superveniente Portaria MF 63/2017, fixado em R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Conforme Súmula CARF nº 103 deve ser aplicado o valor de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância administrativa:

Súmula CARF nº 103: Para fins de conhecimento de recurso de ofício, aplica-se o limite de alçada vigente na data de sua apreciação em segunda instância.

Sendo assim conheço do recurso de ofício interposto e passo a analisá-lo.

Da preliminar de nulidade de lançamento.

A preliminar de nulidade de lançamento foi rejeitada por maioria dos votos e como não foi objeto de recurso voluntário, muito menos das razões do recurso de ofício, deixo de analisá-la.

Do mérito.

A DRJ entendeu, por maioria de votos, julgar procedente a impugnação apresentada com exoneração integral do crédito tributário lançado.

Primeiramente é preciso tecer alguns comentários sobre o acordo de valoração aduaneira - AVA-GATT.

Em uma busca histórica temos que em Genebra a 12 de abril de 1979, foi assinado o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do “Acordo Geral de Tarifas e Comércio”, mais conhecido como GATT (General Agreement on Tariffs and Trade). Este acordo que estipulava as cláusulas do art. VII do GATT, ou seja, um acordo sobre a cláusula de outro acordo, ficou conhecido como Acordo de Valoração Aduaneira (AVA) e foi aprovado pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo nº 09, de 08/05/1981, e promulgado pelo Decreto nº 92.930/1986, que também aprovaram o Protocolo Adicional ao AVA, de 01/11/1979.

Com a Rodada do Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais, em 1994, que teve como resultado principal a criação da Organização Mundial do Comercio (OMC), o AVA-1979 foi substituído pelo AVA-1994, que foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30/1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.335/1994.

Regionalmente, o MERCOSUL editou a Decisão CMC nº 13/2007 (substituindo a Decisão CMC nº 17/1994) que aprovou a Norma de Aplicação sobre a Valoração Aduaneira de Mercadorias, para incorporação no ordenamento jurídico dos países membros. A aprovação desta Decisão no Brasil foi efetuada pelo Decreto nº 6.870/2009.

O Regulamento Aduaneiro, Decreto nº 6.759/2009, também incorporou algumas cláusulas sobre Valoração Aduaneira em seus artigos 76 a 83.

A Secretaria da Receita Federal do Brasil, ao longo dos anos, tem procurado disciplinar a matéria com a edição de diversas Instruções Normativas. Atualmente encontra-se em vigor a IN SRF nº 327/2003, que estabelece normas e procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada.

Importante ressaltar que tanto a OMA quanto a OMC possuem comitês técnicos sobre valoração aduaneira que após deliberação dos países publicam atos que podem ser incorporados ao ordenamento jurídico dos países signatários. Como no caso da Classificação de Mercadorias, esses atos são incorporados no ordenamento jurídico brasileiro por meio de ato administrativo da Secretaria da Receita Federal do Brasil. A RFB periodicamente estuda esses atos publicados pelos organismos internacionais e avalia o interesse do país na sua incorporação. Atualmente temos em vigor a IN SRF nº 318/2003, que divulga atos emanados o Comitê de Valoração Aduaneira (OMC), da IV Conferência Ministerial da OMC e do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (OMA):

Art. 1º Na apuração do valor aduaneiro serão observadas as Decisões 3.1, 4.1 e 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, da

Organização Mundial de Comércio (OMC); o parágrafo 8.3 das Questões e Interesses Relacionados à Implementação do Artigo VII do GATT de 1994, emanado da IV Conferência Ministerial da OMC; e as Notas Explicativas, Comentários, Opiniões Consultivas, Estudos e Estudos de Caso, emanados do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Aduanas (OMA), constantes do Anexo a esta Instrução Normativa.

Assim, existem atos publicados nos sites dos organismos internacionais, OMA e OMC, que apesar de poderem servir de apoio no deslinde das questões práticas dos países somente serão de aplicação obrigatória se incorporados ao ordenamento jurídico. No Brasil temos vários atos que ainda não foram incorporados.

Superando o delineamento do escopo normativo aplicado a matéria, temos que o AVA-GATT trouxe como inovações que o princípio do sigilo se dá somente em relação a terceiros estranhos a relação comercial principal e que o ônus da prova cabe ao importador, ou seja, é a inversão do ônus da prova, cabendo ao importador comprovar a autoridade competente a veracidade do valor aduaneiro declarado.

O AVA-GATT estabelece seis métodos de valoração que devem ser aplicados de forma sequencial, e somente pode-se aplicar o método seguinte depois de esgotadas as possibilidades de aplicação do método em análise. Em suma, a regra geral é que se aplique o primeiro método, em caso de impossibilidade, se aplique o segundo e assim por diante. A única exceção à regra de aplicação sucessiva e sequencial desses métodos ocorre com o quarto e o quinto método, uma vez que o importador pode requerer à autoridade aduaneira o deferimento da inversão de sua ordem, sendo tal decisão de caráter discricionário.

Os seis métodos de valoração são: 1º) valor de transação da mercadoria importada; 2º) valor de transação de mercadoria idêntica e importada nas mesmas condições; 3º) valor de transação de mercadoria importada similar; 4º) valor da revenda da mercadoria importada; 5º) valor computado da mercadoria importada; e 6º) valor condizente com a razoabilidade e os princípios norteadores do GATT.

Considerando já vencida a questão sobre a preliminar de nulidade levantada a respeito da ordem de aplicação dos métodos, e prevalecendo o entendimento que na autuação foi utilizado o primeiro método de valoração, que estipula o uso do valor de transação da mercadoria importada com os ajustes previstos no art. 8º do acordo, passemos a analisar os ajustes efetuados pela fiscalização já que não foi apresentado Recurso Voluntário que nos obrigasse a rever a questão da nulidade e a correta aplicação dos métodos de valoração pela fiscalização.

Segundo consta do TVF o novo valor aduaneiro foi majorado em relação ao anterior pelas “despesas com publicidade e propaganda (despesas de vendas)” e “as despesas com royalties”.

O acordo de valoração aduaneira – AVA estipula em seu artigo 1º que o valor aduaneiro será o valor de transação ajustado de acordo com as disposições do artigo 8º. E também se entende da leitura do artigo 1º que a vinculação entre comprador e vendedor por si só não é motivo para se descartar o primeiro método, desde que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros e nesse caso as circunstâncias da venda serão examinadas. Isso efetivamente foi efetuado pela fiscalização e já foi examinado em sede de preliminar no acórdão recorrido.

Artigo 1

1. O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, desde que:

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

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

(ii) limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou

(iii) não afetem substancialmente o valor das mercadorias;

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

(c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito de conformidade com as disposições do Artigo 8; e

(d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo.

2. (a) Ao se determinar se o valor de transação é aceitável para os fins do parágrafo 1, o fato de haver vinculação entre comprador e vendedor, nos termos do Artigo 15, não constituirá, por si só, motivo suficiente para se considerar o valor de transação inaceitável. Neste caso, as circunstâncias da venda serão examinadas e o valor de transação será aceito, desde que a vinculação não tenha influenciado o preço. Se a administração aduaneira, com base em informações prestadas pelo importador ou por outros meios, tiver motivos para considerar que a vinculação influenciou o preço, deverá comunicar tais motivos ao importador, a quem dará oportunidade razoável para contestar. Havendo solicitação do importador, os motivos lhe serão comunicados por escrito.

(b) no caso de venda entre pessoas vinculadas, o valor de transação será aceito e as mercadorias serão valoradas segundo as disposições do parágrafo 1, sempre que o importador demonstrar que tal valor se aproxima muito de um dos seguintes, vigentes ao mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo:

(i) o valor de transação em vendas a compradores não vinculados de mercadorias idênticas ou similares, destinadas a exportação para o mesmo país de importação;

(ii) O valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 5;

(iii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 6;

Na aplicação dos critérios anteriores, deverão ser levadas na devida conta as diferenças comprovadas nos níveis comerciais e nas quantidades, os elementos enumerados no Artigo 8 e os custos suportados pelo vendedor, em vendas nas quais ele e o comprador não sejam vinculados, e que não são suportados pelo vendedor em vendas nas quais ele e o comprador não sejam vinculados, e que não são suportados pelo vendedor em vendas nas quais ele o comprador sejam vinculados;

(c) Os critérios estabelecidos no parágrafo 2 (b) devem ser utilizados por iniciativa do importador, e exclusivamente para fins de comparação. Valores substitutivos não poderão ser estabelecidos com base nas disposições do parágrafo 2 (b). (grifos nossos)

Despesas com royalties.

A fiscalização entendeu ser aplicável o artigo 8º do AVA-GATT, por estas despesas serem ajustes previstos no acordo, *despesas com royalties ('outras transações - Diageo North America')*:

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 deve pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais royalties e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;

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

...

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.

Da análise do artigo 8º vemos que o acréscimo dos royalties ao preço das mercadorias deve seguir alguns requisitos. Primeiro deve ser pago pelo comprador, direta ou indiretamente. Segundo que esse pagamento deve estar vinculado à condição de venda das mercadorias, ou seja, o vendedor vende as mercadorias, mas estipula que o comprador deve pagar a ele ou a terceiros um valor correspondente aos royalties. E terceiro esse valor não pode estar incluído no valor que já foi pago, por óbvio, porque se isso ocorresse estaríamos diante de pagamento em duplicidade.

A recorrente confirma que paga os royalties, após ser confrontada com as informações constantes na DIPJ, mas apenas para a marca *SMIRNOFF*, para o qual apresenta contrato que afirma ser devido por a produção da bebida ser efetuada no país. Por várias vezes afirma que não possui contrato de venda com os exportadores, apesar de afirmar que é distribuidor exclusivo no país, situação que não é usual no mercado. E também, de maneira contraditória, apresenta DVA para todas as mercadorias, de forma individualizada, especificando o valor pago a título de royalties (Outras despesas – vendas), conforme pode ser confirmado no anexo do TVF em que a fiscalização recompõe os preços das mercadorias a partir das DVAs entregues pela empresa.

Em 06/03/2015 foi solicitado esclarecimento se o Contribuinte entende que as verbas e parcelas, mesmo quando existentes, não integram o valor aduaneiro das mercadorias, ou se tais verbas, no caso concreto, não existiriam. Em caso de existirem tais verbas ou parcelas, especificar quais estariam nesta condição e quais os seus montantes. Foram solicitados ainda esclarecimentos sobre pagamentos de Royalties a beneficiário no exterior, identificados através do cotejo às Declarações de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJs). Também foi efetuada intimação complementar solicitando o preenchimento da DVA referente ao 4º método de valoração e planilhas demonstrativas de cálculo. A empresa informou que:

De uma forma geral, referidas verbas se constituem em: (i) despesas de armazenagem e distribuição/logística ('despesas aduaneiras'), (ii) despesas de publicidade e propaganda ('despesas de vendas') e (iii) despesas com royalties ('outras transações - Diageo North America'). Em termos de montantes envolvidos, anexa-se à presente, as demonstrações financeiras do período objeto desta fiscalização, as quais comprovam os montantes incorridos em cada uma das verbas e parcelas acima referidas. Por fim, quanto ao questionamento relativo a pagamentos de Royalties a beneficiários do exterior, esclarece que, de fato, há pagamentos a esse título à beneficiária Diageo North America, que é proprietária da marca SMIRNOFF.

Entendo superados todos os limites ao acréscimo do ajuste referente aos royalties, previstos no art. 8º letra C, a partir do momento que o próprio recorrente declara, em documentação entregue à RFB, o pagamento de tais ajustes e informa de forma individualizada tais valores.

Entretanto analiso as alegações da empresa em impugnação para a não inclusão dos royalties, já que essas alegações foram consideradas no acórdão recorrido:

...

Vejam algumas considerações sobre a questão antes de analisarmos o caso específico.

“A regra básica é que o valor aduaneiro deve incorporar tudo que o importador paga relacionado à aquisição da mercadoria objeto de valoração, desde comissões e corretagens envolvidas em sua aquisição, até custos de embalagem, transporte, seguro e demais despesas relacionadas, bem como parcelas referentes a bens e serviços fornecidos gratuitamente ou a preços reduzidos pelo importador para serem utilizados na fabricação e venda das mercadorias a serem exportadas, conforme expressas disposições contidas na Introdução Geral do AVA GATT, combinadas com seu art. 8º.

É sob tal preceito que o royalty igualmente se insere na valoração aduaneira, devendo ser acrescido ao valor de transação da mercadoria quando o direito reservado a que se refere tenha feito parte do negócio de importação, tanto por se encontrar incorporado ao bem importado como por decorrer seu pagamento numa consequência derivada do contrato de venda da mercadoria ao importador.

Sob tais condições, o valor do royalty pago resta perfeitamente caracterizado como parcela componente do preço da mercadoria importada, razão pela qual deve ser acrescido à base de incidência dos tributos aduaneiros e demais direitos referentes à importação da mercadoria.

...

Em outras palavras, apenas para desdobramento de ideia, torna-se claro que a hipótese de inclusão dos royalties ao valor aduaneiro encontra-se relacionada ao pressuposto que tal parcela é representativa de um encargo relacionado à mercadoria importada, o qual se torna devido como consequência de uma obrigação derivada do contrato de venda da mercadoria ao importador.

...

O acórdão recorrido se vale das opiniões consultivas 4.8 e 4.13 da OMA para embasar sua tese de que não caberia o acréscimo dos royalties. As opiniões consultivas referem-se a casos concretos submetidos à análise do Comitê Técnico da OMA por uma administração aduaneira de um determinado país. Por isso, suas conclusões somente podem ser aproveitadas para casos que guardem similaridade com o caso analisado. Não é possível, como no acórdão recorrido, utilizar parte das conclusões emitidas na opinião consultiva para embasar outros casos. É preciso analisar a opinião consultiva como um todo, e suas conclusões no contexto delimitado por ela. Analisando as citadas opiniões consultivas verifico que não são aplicáveis ao caso, e não é possível, pelas razões elencadas, aplicar parte das conclusões como fez o julgador no acórdão recorrido.

A Opinião Consultiva 4.8 refere-se a um caso em que o titular da licença fornece trabalhos de arte e de designs relacionados com a marca registrada. O importador

contrata a fabricação de calçados e entrega esses trabalhos de arte e de design fornecidos pelo titular da licença. Totalmente diverso da situação aqui analisada, onde não há fornecimento de nenhum tipo de know how para a fabricação das bebidas.

O importador I conclui com o detentor da licença L, estabelecido no país X, um contrato de licença/royalty segundo o qual I aceita pagar a L uma quantia fixa, a título de royalty, relativa a cada par de sapatos, importado para o país de importação, que apresente a marca registrada de L. O titular da licença L fornece trabalhos de arte e de design relacionados com a marca registrada. O importador I conclui outro contrato com o fabricante M do país X para a compra de sapatos que apresentem a marca registrada de L afixada nos sapatos por M, entregando a este os trabalhos de arte e de design fornecidos por L. O fabricante M não está licenciado por L. Este contrato de venda não contém qualquer referência a pagamento de royalty. Não há vinculação entre o fabricante, o importador e o titular da licença. (opinião consultiva 4.8. Anexo único da IN SRF nº 318, de 4 de abril de 2003.)

Já a Opinião Consultiva 4.13 refere-se a um caso em que o importador adquire mercadorias de um fornecedor ao qual ele não está vinculado, mas o importador é vinculado ao detentor do direito de marca. O importador encomenda as mercadorias do fornecedor/ fabricante e apõe a etiqueta da marca. Também essa opinião consultiva não guarda relação com o caso em análise que não há fornecimento de marca ou etiqueta para colocação no produto encomendado.

O importador I adquire sacolas esportivas do fabricante estrangeiro M, assim como de outros fornecedores. O importador I, o fabricante M e os outros fornecedores não são vinculados. Por outro lado, o importador I é vinculado à firma C que detém o direito de uma marca registrada. Segundo os termos de um contrato entre I e C, este transfere àquele o direito de uso da marca registrada contra um pagamento a título de royalty. O importador I fornece ao fabricante M e aos outros fornecedores etiquetas que contêm a marca registrada e são afixadas nas sacolas esportivas antes da importação. O royalty guarda relação com as mercadorias objeto de valoração? O pagamento efetuado por I a C deve ser considerado como uma condição da venda entre M e I e entre I e os outros fornecedores? (opinião consultiva 4.13. Anexo único da IN SRF nº 318, de 4 de abril de 2003.)

Da análise da documentação apresentada vemos que recorrente apresenta DVA, que é uma declaração da empresa, onde informa os valores de royalties incorridos na importação das mercadorias (*outras despesas (vendas)*), e quando solicitados esclarecimentos por parte da empresa ela informa que o item *Outras despesas (vendas)* se refere adicionalmente a despesas com royalties.

Contraditoriamente, após declarar que incorre nas despesas com royalties, a recorrente alega em sua defesa que se essas despesas existissem, seriam objeto de contrato não tendo a autoridade fiscal examinado qualquer contrato que ensejaria a imposição dos mencionados royalties.

É fato que a empresa apenas apresentou o contrato referente a marca *Smirnoff*, quando confrontada a respeito de informações existentes na DIPJ. E é fato que o contrato seria importante para se esclarecer a natureza da contratação e cumprimento dos requisitos impostos pelo AVA/GATT. Entretanto é certo que a não localização do contrato pela fiscalização ou a não apresentação pela empresa não significa que os contratos não existem, e nem impedem que a partir de outros documentos e declarações se chegue às conclusões sobre a aplicação do acordo de valoração.

Existem muitos indícios nas declarações da empresa, em resposta às inúmeras intimações, que há alguma forma de contratação entre ela e seus fornecedores. Primeiramente deve-se atentar que não é usual no mercado essa situação, em que as regras devem ser muito claras para resguardar direitos e obrigações. A empresa informa que:

- 1) apesar de não possuir contratos possui lista de preço interna para tratar com a exportadora;
- 2) é vinculada com a fornecedora e por isso usa lista de preço diferenciada.;
- 3) o preço praticado nas importações é formado com base no custo de produção, frete e margem de lucro definidos pela empresa fabricante;
- 4) é distribuidora exclusiva das marcas em todo o território nacional;
- 5) é integrante do grupo Diageo Brands B.V que produz estas marcas no exterior;
- 6) as tabelas de preço são enviadas semestralmente pelo fornecedor;
- 7) existência de contrato para a marca Smirnoff.

Conforme consta na Declaração de Voto no acórdão recorrido, chama atenção o fato de a recorrente alegar que falta análise do contrato que supostamente imporia os royalties sobre as mercadorias importadas não ter apresentado sequer o contrato de representante exclusivo das marcas no Brasil.

Um dos princípios que permeia o Acordo de Valoração Aduaneira, AVA/GATT, é o princípio da colaboração entre as partes. O princípio da colaboração desdobra-se em quatro âmbitos: esclarecimento, diálogo, prevenção e auxílio.

O Dever de esclarecimento esta previsto em diversos pontos no acordo onde dispõe que as informações serão prestadas pelo importador. O esclarecimento tem duas dimensões, o importador e a fiscalização. A fiscalização também deve prestar esclarecimentos, por exemplo comunicando os motivos para não considerar os valores informados pelo importador. Nessa linha de raciocínio vemos que o dever do diálogo entre as partes é importante. O diálogo manifesta-se nas consultas entre a aduana e o importador. Durante todo o procedimento de valoração aduaneira há de haver essa busca pela verdade e pelo encontro do valor aduaneiro. Essa busca é efetuada, conforme pode ser visto no caso presente, pelas inúmeras intimações para que o importador preste esclarecimentos. É o contraditório que se manifesta desde o primeiro momento na investigação do valor aduaneiro.

O princípio da colaboração prima pela busca da verdade, e essa busca deve ser efetuada conjuntamente pela aduana e pelo importador. Logo, a apresentação do contrato de representação poderia demonstrar em que bases se dá a venda dos produtos, e a forma de remuneração pelo direito à exclusividade da distribuição.

Ao contrário do preconizado no AVA/GATT o que observamos da leitura dos autos é um descompasso no espírito de colaboração que deve existir na busca do valor aduaneiro. A empresa busca descaracterizar informações por ela mesmo prestadas no curso do procedimento fiscal, omitindo documentos e informações que seriam importantes para o esclarecimento dos fatos.

O que se observa nos autos é que busca a autuada descaracterizar dados por ela mesmo informados à autoridade fiscal, no curso de procedimento fiscal instaurado, apresentando contrato referente a transações que não estão no escopo da fiscalização e, ao mesmo tempo, omitindo documento que seria essencial ao esclarecimento dos fatos questionados. Afinal, não me parece crível que o mesmo grupo econômico celebre contrato para licenciamento de uma marca específica (a Smirnoff) e conceda informalmente à mesma empresa vinculada, a condição de distribuidora exclusiva de marcas notórias e de alto valor agregado (como Johnnie Walker, Buchanan's e Logan), sem um instrumento contratual que respalde tal condição e estabeleça os direitos e obrigações a ela inerentes. (Declaração de voto no acórdão recorrido fl. 37)

Assim sendo, entendo que estão presentes todos os elementos para se considerar a inclusão dos royalties pagos no valor aduaneiro das mercadorias.

Despesas com publicidade e propaganda.

A fiscalização entendeu que as despesas com publicidade e propaganda integram o valor aduaneiro, já que a importadora efetua vultosas despesas com publicidade e promoção de vendas dos produtos que é distribuidora exclusiva e que essas despesas acabam por beneficiar todo o grupo econômico:

Com efeito, prescreve o art. 11 da IN SRF nº 327/2003, acima já compilado, que constituem parcelas integrantes do preço efetivamente pago ou a pagar os custos relativos a atividades ligadas à comercialização da mercadoria importada, como propaganda, garantia e promoção de vendas, empreendidas pelo comprador em benefício do vendedor ou por conta deste, para satisfazer parte do pagamento da mercadoria importada, e como condição de venda dessa mercadoria.

O contribuinte ao ser questionado assim se pronunciou detalhando cada despesa e afirmando por duas vezes que possui despesas e parcelas constantes do art. 8º do AVA-GATT:

a. Prêmios à Clientes: Refere-se aos gastos para investimento e exposição da marca junto a clientes com maior valor econômico (por exemplo, grandes varejistas, distribuidores, entre outros) com o objetivo de trazer retorno de vendas;

b. Pontos de Venda: Refere-se à Material Promocional para destacar e evidenciar a marca no mercado;

c. Mídias Diversas: Refere-se à Mídia digital, agência de mídia, novas mídias (blogs e redes sociais), entre outras;

d. Mídias de Exposição: Refere-se às mídias de exposição apresentadas em televisão: canais abertos e fechados;

e. Promoções Diversas: Refere-se à degustação, promoções para o consumidor final, marketing experimental e amostra;

f. Bonificações: Refere-se aos gastos para investimento e exposição da marca junto a clientes com menor valor econômico (por exemplo, bares, restaurante, eventos, entre outros) com o objetivo de trazer retorno de vendas e marketing;

g. Outras Despesas (Vendas): Refere-se as despesas relacionadas à prêmios aos vendedores para incentivos nas vendas. Adicionalmente, despesas com royalties e gastos com pesquisas de mercado;

Como no caso dos Royalties, o acordo prescreve que integram o valor aduaneiro qualquer parcela do resultado de revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas que reverterá direta ou indiretamente ao vendedor.

O art. 11 da IN nº 327/2003 prescreve também a inclusão das parcelas de publicidade e propaganda no preço pago ou a pagar.

O importador argumenta que as despesas com comercialização de mercadorias, incorridas pelo importador no país de importação não devem ser incluídas no valor aduaneiro, conforme nota interpretativa ao parágrafo 1b do AVA.

No entanto, condições ou contraprestações relacionadas com a produção ou a comercialização das mercadorias importadas não devem resultar na rejeição do valor de transação. Por exemplo, o fato de o comprador fornecer ao vendedor projetos de engenharia e planos elaborados no país de importação não deve resultar na rejeição do valor de transação para os fins do Artigo 1. Do mesmo modo, se o comprador tomar a seu cargo por sua própria conta, ainda que mediante acordo com o vendedor, as atividades relacionadas com a comercialização das mercadorias importadas, o valor dessas atividades não fará parte do valor aduaneiro, nem resultarão essas atividades na rejeição do valor de transação.

Entendo que conforme disposto na IN 327/2003, devem ser incluídas apenas as despesas empreendidas pelo comprador em benefício do vendedor ou por conta deste para satisfazer parte do pagamento da mercadoria importada, e como condição de venda dessa mercadoria. Da mesma forma a nota interpretativa ao parágrafo 1b delimita a vedação a inclusão das despesas relacionadas com a comercialização as situações em que o importador arque com as despesas.

O art. 1 do AVA estabelece que o primeiro método não deve ser descartado se apesar de haver vinculação entre as partes é possível quantificar objetivamente as parcelas a serem acrescentadas.

Como no caso dos royalties a recorrente informou as parcelas a serem acrescentadas ao preencher a DVA, discriminando-as na composição do preço de venda do produto. Aqui são cabíveis as mesmas considerações que foram por mim enumeradas quando discutido o caso das aplicação das despesas de royalties. O caso reveste das mesmas características.

A empresa é segundo sua própria declaração integrante do grupo, é a responsável pela distribuição no país, e por isso, segundo suas próprias palavras, incorre em despesas no país que impactam o preço final da mercadoria. Fica claro que as despesas com publicidade revertem ao exportador, já que é detentor da marca.

Concluo que acertadamente acrescentou no computo do valor aduaneiro da mercadoria as despesas de royalties e publicidade, não por acaso, chegou-se a preço aproximado ao que é praticado pelas empresas revendedoras que não são do grupo. O que demonstra o acerto da fiscalização na recomposição do preço.

Multa sobre o valor aduaneiro.

Foi lançada a multa regulamentar de 1% (um por cento) sobre o valor aduaneiro dos produtos importados, por o contribuinte ter informado nas Declarações de Importação, em campo próprio, que a vinculação entre exportador(es) e Importador não estaria afetando o preço das mercadorias, conforme art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 cumulado com o art. 69, caput e §§1º e 2º, da Lei nº 10.833/2003 e art. 711, caput, inciso III e §§ 1º, 2º, 3º, 4º, 5º e 6º do Decreto nº 6.759/2009 – Regulamento Aduaneiro de 2009.

A multa foi excluída pela DRJ Recife, com a exoneração total do crédito tributário.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013

PENALIDADE.APLICAÇÃO.

Aplica-se a multa de um por cento sobre o valor aduaneiro da mercadoria quando o importador ou beneficiário de regime aduaneiro omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado.

Entendo que deve ser mantida a exoneração da multa aplicada já que conforme já esclarecido nos pontos anteriores, e ser conclusão do próprio termo de fiscalização, foi aplicado o 1º método de valoração, por ter sido o entendimento final que a vinculação entre comprador e vendedor não influenciou no preço. O que foi efetuado, de acordo com o AVA/GATT, foi a utilização do valor de transação com os ajustes permitidos no acordo de valoração.

Por todo o exposto voto pelo conhecimento do recurso de ofício e no mérito pelo seu provimento, mantendo o crédito tributário lançado e as multas lançadas que não foram objeto de recurso.

(assinado digitalmente)

Mara Cristina Sifuentes - Relatora

Voto Vencedor

Conselheiro Robson José Bayerl, Redator designado

Com as vênias de estilo, em que pese concordar em boa parte com a fundamentação apresentada pela i. Relatora, divirjo quanto às conclusões apresentadas, mormente quanto à inclusão das “despesas com publicidade e propaganda” no valor aduaneiro.

Como acentuado no voto vencido, o método de valoração empregado pela fiscalização assentou-se no art. 8º do AVA/GATT, item “1”, alíneas “c” e “d”, com ajuste do valor da transação pela inclusão dos *royalties* e despesas com publicidade, entendidas como parcelas do resultado de revenda que se reverteriam indiretamente ao exportador estrangeiro, sob alegação que, tratando-se de operações entre empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, as vantagens comerciais advindas se reverteriam em favor do conglomerado, como um todo.

Na mesma linha do voto vencido, entendo que as despesas de *royalties* suportadas pelo importador atendem aos pressupostos para sua adição ao valor aduaneiro, a saber, pagamentos diretos ou indiretos como condição de venda e que não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar.

É incontestado que os *royalties* pagos pela licença de uso da marca *SMIRNOFF* no país não foram acrescidos aos valores informados nas respectivas declarações de importação.

Da mesma forma, o seu pagamento como condição de venda dos produtos da marca no Brasil não desperta maiores dúvidas, bastando a tanto a remissão à previsão de rescisão do direito de uso da marca pelo descumprimento de quaisquer das cláusulas ou obrigações contratualmente assumidas pela licenciada (DIAGEO BRASIL LTDA.), consoante instrumento de efls. 4.608/4.619, dentre eles figurando o pagamento da taxa avençada – “1% por cento sobre o preço líquido de venda dos produtos, para fabricação, identificação e comercialização dos produtos” –, como remuneração pelo direito de uso.

Logo, a falta de pagamento dos *royalties* ao licenciante (DIAGEO NORTH AMÉRICA INC.) implica a rescisão do contrato e, por consequência, a perda da licença para o uso da marca, aí incluída a sua comercialização no país, que é consequente lógico da importação, na cadeia comercial.

Portanto, distintamente do que aduz o recorrente, o pagamento dos *royalties* pelo uso da marca *SMIRNOFF*, a meu ver, é uma condição de venda desses produtos no país, ainda que o seu cálculo leve em consideração o montante das vendas no mercado interno, ao passo que não é exigível, segundo a legislação de regência, que tais quantias tomem por parâmetro o valor das importações para acarretarem a inclusão no valor aduaneiro.

Por outro lado, tenho que assiste razão ao reclamante quando assevera que a inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro devem estar relacionados aos produtos objeto de valoração, sendo essa a minha divergência em relação ao voto vencido, uma vez que entendo descabida a pulverização do valor pago a esse título a todos os produtos importados no período

fiscalizado, inclusive de outras marcas para os quais não há qualquer contrato de licenciamento ou mesmo qualquer pagamento de *royalty*, ainda que pertencentes ao Grupo Diageo, como procedeu a fiscalização.

A inclusão dos valores repassados ao exterior, como *royalties*, no valor de transação dos produtos importados deve guardar pertinência comercial, o que não ocorre, p.e., com o pagamento de *royalty* pelo uso da marca *SMIRNOFF* e a importação do “Gin Gordon’s” ou do “Uísque Logan” ou “Uísque Johnnie Walker Red”, mesmo que marcas de propriedade da Diageo.

Nesse diapasão, os produtos que devem ter o seus valores aduaneiros majorados pela inclusão dos *royalties* nos valores de transação devem se limitar àqueles da marca *SMIRNOFF*, expressamente catalogados dentre os produtos licenciados, de modo que o único produto passível de lançamento seria a “Vodca Smirnoff Black 1.000 ml”, DI 12/1630430-2/001, registrada em 03/09/2012, conforme demonstrativo de efl. 4.473.

Outrossim, com o todo o respeito à opinião da i. Relatora e, por via reflexa, da declaração de voto proferida na decisão sob revisão, entendo que não pode prosperar a definição de valor aduaneiro ou mesmo tributação fundada na presunção de existência de outros contratos de licença para o uso das demais marcas do Grupo Diageo no Brasil, pelo contribuinte, porque a produção dessa prova é ônus da fiscalização, que imputa o cometimento da infração, não sendo possível a inversão do encargo probatório em desfavor do recorrente. A uma, porque a prova a ser produzida seria a denominada “prova negativa”, isto é, a demonstração da inexistência das supostas outras avenças, o que não é admitido pelo direito pátrio, salvo nas hipóteses de presunção legal, o que não é o caso; e, a duas, porque a fiscalização em momento algum questionou a existência de outros contratos de licença sujeitos ao pagamento de *royalties*, como atesta o relatório fiscal ao narrar o procedimento realizado.

O Código de Processo Civil (2015), utilizado subsidiariamente no processo administrativo fiscal, dispõe em seu art. 373, I, que a prova dos fatos constitutivos do direito em que se funda a exigência é do autor, motivo pelo qual, cuidando-se de constituição de crédito tributário mediante lançamento, é da fiscalização a atribuição de produzir a prova da prática infracional.

Na seqüência, respeitante às despesas de “propaganda e publicidade”, em que pese a perspicácia do raciocínio expendido no lançamento, entendo que a sua procedência esbarra nos próprios termos do art. 11, I da IN SRF 327/2003, citada como respaldo normativo para a pretendida adição:

“Art. 11. Constituem parcelas integrantes do preço efetivamente pago ou a pagar os custos relativos:

I - a atividades ligadas à comercialização da mercadoria importada, como propaganda, garantia e promoção de vendas, empreendidas pelo comprador em benefício do vendedor ou por conta deste, para satisfazer parte do pagamento da mercadoria importada, e como condição de venda dessa mercadoria; ou

(...)” (grifos nossos)

Nesse passo, a fiscalização destaca a existência dos dispêndios com propaganda, garantia e promoção de vendas, que, como dito, reverter-se-iam em favor do

Grupo Diageo como um todo, entretanto, o dispositivo não arrola apenas a verificação desse tipo de gasto para complementação do valor aduaneiro, mas, que sua efetivação deva corresponder à **satisfação de parte do pagamento da mercadoria importada e também uma condição de venda.**

Ou seja, não bastaria o gasto, devendo ficar cabalmente comprovado que a sua realização foi feita como contrapartida de parcela do preço do produto importado, sendo essa uma condição de venda, de modo que seria necessária a prova de assunção dessas obrigações, geralmente firmadas em contrato.

Como se vê, não é a simples existência do gasto com propaganda e publicidade que rende ensejo ao seu acréscimo no valor aduaneiro da transação, mas principalmente que esse gasto seja realizado em função de obrigação contratual, o que, nestes autos, não restou demonstrado, pecando a autuação pela carência probatória, valendo aqui as mesmas considerações sobre o ônus da prova.

Por conveniente, destaco que o fato do contribuinte haver preenchido DVA's (Declarações de Valor Aduaneiro) no curso da ação fiscal, com a pretensa inclusão dessas verbas, por si só, não é motivo suficiente para manutenção do lançamento, especialmente porque a razão de autuação não se respalda propriamente nesse fato, mas pela específica falta de adição dos valores pagos como *royalties* e "propaganda e publicidade".

Com estas considerações, voto por dar parcial provimento ao recurso de ofício para manter o lançamento apenas em relação às importações referentes ao produto "Smirnoff Black".

(assinado digitalmente)

Robson José Bayerl