



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo nº 10880.735489/2011-91
Recurso nº Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão nº 9303-008.188 – 3ª Turma
Sessão de 21 de fevereiro de 2019
Matéria VALOR ADUANEIRO - ROYALTIES
Recorrentes ALPARGATAS S/A
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

DECISÃO ADMINISTRATIVA. FUNDAMENTAÇÃO. ARGUMENTOS DE DEFESA. ENFRENTAMENTO DETIDO. DESNECESSIDADE. PRETERIÇÃO AO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Não há necessidade de que a decisão administrativa rebata um a um os argumentos declinados pela defesa, desde que esteja baseada em fundamentos claros, sólidos, suficientes e que possam ser compreendidos pelo contribuinte e que, no seu bojo, demonstrem a incompatibilidade entre o entendimento que prevaleceu no julgamento e o entendimento defendido pelo contribuinte.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

BASE DE CÁLCULO. VALOR DA TRANSAÇÃO. AJUSTES DO ARTIGO 8º. ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA. INCLUSÃO.

Devem ser acrescido ao valor da transação os pagamentos feitos a título de royalties relacionados às mercadorias importadas e que se constituam em uma condição de venda, independentemente desses valores estarem também associados à outorga de outros direitos, desde que seja possível determinar sua segregação com base em dados objetivos e quantificáveis.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009, 2010

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A obrigação tributária principal compreende o tributo e a multa de ofício proporcional. Por consequência, sobre o crédito tributário assim constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa Selic.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencida a conselheira Vanessa Marini Cecconello, que lhe deu provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento. Na reunião de 01/2019 a conselheira Semiramis de Oliveira Duro (suplente convocada) em substituição a conselheira Tatiana Midori Migiyama, a qual declarou-se impedida de participar do julgamento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Andrada Márcio Canuto Natal - Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Semíramis de Oliveira Duro, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Trata-se de Autos de Infração lavrados para exigir da contribuinte o Imposto de Importação (II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS – Importação) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS – Importação), referentes a fatos geradores ocorridos durante os anos de 2007 a 2010 (fls. 1636/1644).

Segundo o Relatório de Auditoria Fiscal (fls. 613), a contribuinte obrigou-se, em decorrência de contratos firmados com as empresas estrangeiras The Timberland Company e Mizuno USA, Inc., ao pagamento de royalties e direitos de licença condicionados à venda contratualmente estabelecida e, por esta razão, deveriam ter sido acrescidos ao valor aduaneiro declarado por causa da importação de mercadorias efetivada. Assim, os lançamentos ocorreram pela suposta omissão da contribuinte, em declarações de importação durante os anos de 2007 a 2010, acerca do valor aduaneiro de royalties e direitos de licença referentes aos produtos por ela importados, infringindo o Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA), em seu artigo 8.1 (c), constante do anexo ao Decreto n. 1.355/1994.

As autuações ocasionaram créditos tributários com os seguintes valores principais: (i) quanto ao II, R\$ 23.211,34 (fl. 1637); (ii) quanto ao IPI, R\$ 468,91 (fl. 1639); (iii) quanto ao PIS – Importação, R\$ 1.601,11 (fl. 1641); e (iv) quanto à COFINS – Importação, R\$ 7.378,36 (fl. 1643). Ademais, os valores principais foram acrescidos, cada qual, de multa de ofício de 75% e juros de mora, resultando num débito da contribuinte no total de R\$ 68.101,55 (fl. 5). A ciência da contribuinte acerca dos Autos de Infração deu-se em 21/11/2011 (fls. 1638, 1640, 1642 e 1644).

Após o julgamento do recurso voluntário, tanto a Fazenda Nacional, quanto o contribuinte, impetraram recurso especial de divergência em face da decisão tomada no acórdão nº 3401-003.194, de 19 de julho de 2016 (e-folhas 2.530 e segs), que recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

VALOR ADUANEIRO. "ROYALTIES" E DIREITOS DE LICENÇA. "CONDIÇÃO DE VENDA". INTERPRETAÇÃO DO AVA/GATT. AMPLITUDE DA EXPRESSÃO.

O AVA/GATT deve ser entendido à luz da legislação internacional, e não da acepção unilateral que a legislação nacional dá à terminologia empregada no acordo. Na interpretação da expressão "condição de venda", no AVA/GATT (Artigo 8o, 1, "c"), deve-se buscar identificar se seria possível a venda sem o cumprimento do contrato referente aos royalties e direitos de licença.

VALOR ADUANEIRO. "ROYALTIES" E DIREITOS DE LICENÇA. MERCADORIAS IMPORTADAS E MERCADORIAS NACIONAIS CONTEMPLADAS EM UM MESMO INSTRUMENTO JURÍDICO/CONTRATO. POSSIBILIDADE DE DISCERNIMENTO. DADOS OBJETIVOS E QUANTIFICÁVEIS.

Na hipótese de o instrumento jurídico/contrato referente a "royalties" e direitos de licença, qualquer que seja a denominação adotada, abranger tanto a importação de mercadorias quanto a venda de produtos nacionais, não afronta o AVA/GATT o discernimento, pela fiscalização, com base em dados objetivos e quantificáveis, como as efetivas vendas das mercadorias estrangeiras e de produtos nacionais, de cada uma dessas operações, expurgando do valor aduaneiro as rubricas referentes a vendas de produtos nacionais.

MULTAS EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre o montante referente a multas, em lançamento de ofício.

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP - IMPORTAÇÃO. COFINS – IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. RE 559.607/SC-RG.

Devem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP - importação e da COFINS - importação as parcelas referentes ao ICMS e ao valor das próprias contribuições, conforme decidiu definitivamente o pleno do STF no RE no 559.607/SC, de reconhecida repercussão geral, decisão esta que deve ser reproduzida por este CARF, em respeito ao disposto no art. 62, § 2º de seu Regimento Interno.

Recurso voluntário provido em parte.

A divergência suscitada no recurso especial da Fazenda Nacional (e-folhas 2.575 e segs) diz respeito à incidência de juros sobre o valor da multa de ofício.

A divergência suscitada no recurso especial do contribuinte (e-folhas 2.779 e segs) refere-se à inclusão do valor pago a título de *royalties*, pelo importador ao exportador estrangeiro, na base de cálculo dos tributos aduaneiros.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido, conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 2.587 e segs.

O recurso especial do contribuinte também foi admitido, conforme despacho de admissibilidade de e-folhas 2.955 e segs.

Contrarrazões do contribuinte às e-folhas 2.698 e segs. Defende a manutenção da decisão recorrida na parte em que proveu a recurso voluntário.

Contrarrazões da Fazenda Nacional às e-folhas 2.962 e segs. Defende a manutenção da decisão recorrida na parte em que desproveu o recurso voluntário do contribuinte.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Andrada Márcio Canuto Natal, relator.

Conhecimento do Recurso Especial

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento do recurso especial da Fazenda Nacional e do recurso especial do contribuinte.

Mérito

Do Recurso Especial da Fazenda Nacional

Incidência de juros de mora sobre multa de ofício

O recurso especial da Fazenda Nacional defende a incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, sendo que acórdão recorrido afastou a sua aplicação. O contribuinte, por sua vez, defende e reforça o mesmo entendimento do acórdão recorrido de que não existe previsão legal para a pretendida incidência.

Essa matéria não é nova e no meu entendimento existe previsão legal para a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício.

De acordo com o art. 161 do CTN, o crédito tributário não pago no vencimento deve ser acrescido de juros de mora, qualquer que seja o motivo da sua falta. Dispõe ainda em seu parágrafo primeiro que, se a lei não dispuser de modo diverso, os juros serão cobrados à taxa de 1% ao mês.

De forma que o art 61 da Lei nº 9.430/96 determinou que, a partir de janeiro/97, os débitos vencidos com a União serão acrescidos de juros de mora calculados pela taxa Selic quando não pagos nos prazos previstos na legislação tributária, até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. Entendo que os débitos a que se refere o art. 61 da Lei nº 9.430/96 correspondem ao crédito tributário de que dispõe o art. 161 do CTN.

O art. 139 do CTN dispõe que o crédito tributário decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Já o art. 113, parágrafo primeiro, do mesmo diploma legal, define que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. Assim, se o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta, necessariamente deve abranger o tributo e a penalidade pecuniária.

A multa de ofício aplicada ao presente lançamento está prevista no art. 44 da Lei nº 9.430/96 que prevê expressamente a sua exigência juntamente com o tributo devido. Ao constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício, ao tributo soma-se a multa de ofício, tendo ambos a natureza de obrigação tributária principal, devendo incidir os juros à taxa Selic sobre a sua totalidade.

Tanto é assim, que a própria Lei 9.430/96, em seu art. 43, prevê a incidência de juros Selic quando a multa de ofício é lançada de maneira isolada. Não faria sentido a incidência dos juros somente sobre a multa de ofício exigida isoladamente, pois ambas tem a mesma natureza tributária.

Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no AgRg no Recurso Especial nº 1.335.688-PR, relator Ministro Benedito Gonçalves, em decisão de 04/12/2012, assim ementada:

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

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

Para encerrar de uma vez por todas esta polêmica foi editada a Súmula CARF nº 108 no seguinte sentido:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício.

Diante do acima exposto, dou provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

Do Recurso Especial do Contribuinte

Preliminar de nulidade da decisão recorrida

Não há que se falar em nulidade da decisão recorrida por suposta falta de exame dos argumentos de defesa e das cláusulas dos contratos firmados entre a recorrente e os proprietários das marcas por ela negociadas.

Em primeiro lugar, não há necessidade que a decisão proferida se detenha em cada um dos argumentos trazidos pela defesa. É suficiente que os fundamentos alcancem todos aspectos abordados e declinem com clareza o entendimento do Colegiado sobre o assunto, denotando incompatibilidade entre o entendimento sugerido pela defesa e as razões de decidir da Turma. Se a autoridade julgadora pronuncia-se de forma não exaustiva, mas clara e suficiente sobre a matéria objeto dos autos, não há que se falar em omissão.

A jurisprudência dos Tribunais superiores não destoa desse entendimento. É pacífico que o julgador não está obrigado a rebater todas as alegações do recurso. É o que se depreende da manifestação do eminente então Ministro do Superior Tribunal de Justiça, Luiz Fux, nos autos do Recurso Especial nº 779.680.

Inexiste ofensa ao art. 535, CPC, quando o Tribunal de origem pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos, cujo decisum revela-se devidamente fundamentado. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. Precedente desta Corte: RESP 658.859/RS, publicado no DJ de 09.05.2005.

[...]

É pacífico o entendimento jurisprudencial de que o juiz não está obrigado a analisar e rebater todas as alegações da parte, bem como todos os argumentos sobre os quais suporta a pretensão deduzida em juízo, bastando apenas que indique os fundamentos suficientes à compreensão de suas razões de decidir, cumprindo, assim, o mandamento constitucional insculpido no art. 93, inc. IX, da Lei Fundamental. Nesse sentido: STJ: EDRESP 581.682/SC, 2ª. Turma, Rel. Min. Castro Meira, in DJU, I,

1º.3.2004, p. 176; e EEERSP 332.663/SC, 1a. Turma, Rel. Min. José Delgado, in DJU, I, 16.2.2004, p. 204.

Com efeito, não é de se esperar que cada um dos apontamentos feitos pela defesa sejam contraditados. É suficiente que as razões de decidir expostas pelo julgador demonstrem, no seu todo, a impossibilidade de acolhimento da tese ou dos argumentos expendidos pelo contribuinte.

No mesmo sentido trilhou a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, inclusive, por meio de julgamento proferido em regime de repercussão geral, *ex vi* AI-RG-QO 791.292/PE¹. Nessa decisão, o plenário do Pretório Excelso reafirmou a tese de que o “*art. 93, IX, da Constituição Federal exige que o acórdão ou decisão sejam fundamentados, ainda que sucintamente, sem determinar, contudo, o exame pormenorizado de cada uma das alegações ou provas, nem que sejam corretos os fundamentos da decisão*”.

E nem se diga que a jurisprudência retrocitada foi superada pelas disposições do novo Código do Processo Civil. Em recente decisão proferida no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, reafirmou-se a desnecessidade de o Colegiado examinar a totalidade dos apontamentos feitos pela defesa, desde que, no seu todo, a decisão enfrente a matéria posta, afastando qualquer possibilidade de que outras abordagens pudessem alterar o curso da decisão.

"O julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão.

O julgador possui o dever de enfrentar apenas as questões capazes de infirmar (enfraquecer) a conclusão adotada na decisão recorrida.

Assim, mesmo após a vigência do CPC/2015, não cabem embargos de declaração contra a decisão que não se pronunciou sobre determinado argumento que era incapaz de infirmar a conclusão adotada.

STJ. 1ª Seção. EDcl no MS 21.315-DF, Rel. Min. Diva Malerbi (Desembargadora convocada do TRF da 3ª Região), julgado em 8/6/2016 (Info 585)".D

¹ BRASIL. STF. AI 791292 QO-RG, Rel. Min. GILMAR MENDES, j. em 23/06/2010, DJe-149 DIVULG 12-08-2010 PUBLIC 13-08-2010 EMENT VOL-02410-06 PP-01289 RDECTRAB v. 18, n. 203, 2011, p. 113-118

E também não é verdade que o i. Relator do acórdão recorrido não tenha analisado os contratos firmados pela autuada. Ora, todo o convencimento do Colegiado foi formado com base nas obrigações contratuais assumidas. É certo, portanto, que os contratos foram examinados. Provavelmente, não da forma como a recorrente gostaria e muito menos com as conclusões imaginadas pela defesa. Contudo, isso não significa que o acórdão tenha se omitido a esse respeito e nem que tenha havido em preterição ao direito de defesa.

Mérito

O contribuinte sustenta, reiteradamente, a necessidade de que sejam observadas duas condições cumulativas para que os valores pagos a título de *royalties* sejam acrescentados à base de cálculos dos tributos incidentes na importação das mercadorias: **(i)** a de que os *royalties* ou direitos de licença estejam relacionados com as mercadorias importadas objeto da valoração aduaneira e **(ii)** a de que o pagamento dos referidos valores, realizados direta ou indiretamente ao exportador, seja uma condição de venda destas mercadorias. Caso contrário, sempre segundo entende, na falta de um desses requisitos, o valor pago a esse título não deverá ser incluído na base imponível.

À luz dessas premissas procura demonstrar que nenhum dos dois requisitos foram atendidos no caso concreto. O primeiro, em apertada síntese, porque firmou contratos com as empresas Timberland e Mizuno que englobam uma série de atividades, direitos garantias e deveres, que converteram-na “na própria ‘titular’ das marcas. Assim “os *royalties* remuneram muito mais do que a simples compra e venda (importação) de mercadorias”. Em consequência, não estariam relacionados com as mercadorias importadas. O segundo, também resumidamente, porque o não pagamento dos *royalties* traria uma repercussão de maior amplitude, ensejando “a quebra da relação contratual firmada relacionada ao direito de uso das marcas” e não apenas a impossibilidade de efetivar a importação das mercadorias. Sobre isso, acrescenta, inclusive, que “a única coisa que a Recorrente poderia continuar fazendo é justamente importar as mercadorias com as **TIMBERLAND E MIZUNO**, até mesmo porque não há qualquer proibição nesse sentido”. Ou seja, segundo alega, os *royalties* também não eram condição de venda.

Para maior clareza, analisa-se preambularmente a legislação aplicável.

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.

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:

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 encontra-se 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:

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

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

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

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

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

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

(iii) materiais consumidos na produção das mercadorias importadas;

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

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

. Contrato com a The Timberland Company

“1.3 Pagamentos de Royalties pela Franqueada à Timberland. Conforme descrito e definido adicionalmente na Cláusula 6.2.1 abaixo, a Franqueada deverá pagar um Royalty (conforme definido na Cláusula 6.2.1) para os canais e nos valores previstos abaixo (todas as porcentagens apresentadas na tabela abaixo são uma porcentagem das Vendas Líquidas da Franqueada)

(...)

2. DEFINIÇÕES. Conforme usados no presente Contrato:

(...)

2.12. ‘Vendas Líquidas’ significam o valor total da fatura de todos os Produtos vendidos direta ou indiretamente pela Franqueada ou por uma Afiliada da Franqueada para um Cliente.” (grifos nossos)

□ Contrato com a Mizuno USA, Inc.

“4.11 Pagamento e Contabilidade

a) Royalty

(1) Calculo de ‘Venda Líquidas’

A cada ano do Contrato, o Distribuidor deverá pagar à Companhia royalties sobre todos os Produtos conforme calculado de acordo com as taxas especificadas no Anexo E com relação as Vendas Líquidas (conforme definidas a seguir) dos Produtos. ‘Vendas Líquidas’ significarão vendas brutas no atacado dos Produtos pelo Distribuidor ou quaisquer de suas afiliadas, associadas ou empresas subsidiárias baseadas sobre o faturamento usual por itens vendidos no curso normal dos negócios conforme refletido em todos os balanços financeiros publicados do Distribuidor (...)

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.

Segundo assevera, celebrou contratos com as empresas Timberland e Mizuno que lhe garantiu o direito de fabricar, manter, propagandear, comercializar etc produtos dessas marcas. Em contrapartida assumiu a obrigação de pagar *royalties* e outras taxas às duas empresas. Com base nisso, entende que o acórdão recorrido partiu de uma premissa equivocada, “segundo a qual a questão neste caso se resumiria à possibilidade de se segregar, ou não, as mercadorias vendidas pela Recorrente entre nacionais e importadas, estas vinculadas aos *royalties* (p. 39 do Acórdão). Conclui em elevado tom que

NÃO É DISSO QUE SE TRATA!! Não se está aqui a discutir apenas o fato de as mercadorias poderem ser divididas entre nacionais e importadas (e mistas, diga-se), mas sim o fato incontestado de que os royalties remuneram muito mais do que a simples compra e venda (importação) de mercadorias!

Ao que tudo indica, na lógica defendida pelo 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.

Segundo a autuada, a Fiscalização Federal também incorreu em equívocos por ocasião da apuração do valor que deveria ser acrescido à base de cálculo dos tributos aduaneiros. Explica que

109. Da leitura do Relatório de auditoria fiscal anexo aos AIIM, verifica-se que, para obter o valor dos royalties e taxas supostamente não adicionados pela Recorrente ao valor aduaneiro, as Autoridades Fiscais (i) apuraram a totalidade dos valores pagos a título de royalties pela Recorrente às empresas estrangeiras em determinado período; (ii) buscaram, dentre as receitas auferidas com as vendas de mercadorias nesse mesmo período, identificar a proporção (percentual) que corresponderia às receitas obtidas com a venda das mercadorias importadas; (iii) aplicaram o percentual obtido no passo anterior sobre a totalidade dos royalties pagos pela Recorrente em determinado período (valor identificado no passo “1”), com o intuito de determinar os royalties supostamente relativos às importações; e (iv) adicionaram o resultado obtido ao valor aduaneiro das mercadorias importadas nesse período.

Esclarece, contudo, que diversos custos incorridos dentro do país (armazenagem, publicidade, distribuição e transporte) associados às mercadorias importadas teriam sido indevidamente acrescidos ao valor da transação. Por outro lado, que “*está sujeita ao pagamento de royalties mínimos que independem de qualquer operação, seja de importação ou de venda no mercado interno*”. E que, “*a esse respeito, ambos os CONTRATOS são bastante similares, indicando que os “royalties mínimos” estão absolutamente desvinculados de qualquer operação de importação*”.

Em primeiro lugar, é necessário que se diga que tais ponderações nem de perto demonstram ausência de vinculação entre os valores pagos e as mercadorias importadas. A questão, aqui, é precisar qual valor, relacionado a essas mercadorias, foi efetivamente transferido a título de *royalties*. A agregação de dispêndios incorridos dentro do país decorre da metodologia de cálculo adotada pelo Fisco, com vistas à segregação do valor relacionado às importações. Foi desta forma que chegou-se a um percentual do valor transferido ao detentor da marca que poderia ser considerado relacionado às mercadorias importadas e não às mercadorias adquiridas no mercado interno, com base nas Vendas Líquidas apuradas no período, tal como determinam os contratos. As dificuldades levantadas pela defesa decorrem da própria conformação contratual da transação levada a efeito. No caso concreto, o Fisco não

dispunha de outra alternativa, se não apartar o valor que estava associado às importações, com base em elementos concretos, objetivos e quantificáveis, tal como reza o Acordo.

E, ao contrário do que sustenta a recorrente, parece estar bastante claro que há, sim, previsão legal para inclusão desse valor ao valor da transação .

Outrossim, as vendas efetivadas ao longo do período autuado superaram sempre o valor estimado, razão pela qual, no caso em apreço, a estipulação dos ditos *royalties* mínimos não comprometeu em nada a determinação do *quantum* associado à importação das mercadorias.

Ainda a respeito desse tema (vinculação do *royalties* às mercadorias importadas), faz-se um destaque à inusitada 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 identificada 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.

Por isso mesmo, também demonstra-se falho o argumento de que “*a única coisa que a Recorrente poderia continuar fazendo é justamente importar as mercadorias com as TIMBERLAND E MIZUNO*”. Por certo, essa transação se daria em outras bases; certamente, inclusive, por outro preço. Com efeito, para que a transação praticada nos termos em que avençada fosse consumada, os *royalties* associados ao direito de importar mercadorias obrigatoriamente deveriam ser pagos ao titular da marca.

A recorrente também não foi feliz na escolha da Opinião Consultiva nº 4.5 para demonstrar o acerto do procedimento que adotou.

A toda evidência, o tipo de transação a que faz alusão a Opinião Consultiva nº 4.5 é substancialmente diferente da operação aqui examinada. Naquela, o Comitê de Valoração Aduaneira opina acerca de uma operação de venda realizada por uma empresa nacional, de mercadorias de uma marca de propriedade de um fabricante estrangeiro. Na maior parte dos casos, como se lê nos esclarecimentos prestados na própria Opinião, as mercadorias são fabricadas com ingredientes obtidos no país de importação (!), sendo devidos *royalties* não pela importação das mercadorias, mas pelo uso da marca, senão vejamos.

OPINIÃO CONSULTIVA 4.5

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

1. O fabricante estrangeiro M é proprietário de uma marca registrada protegida no país de importação. O importador I fabrica e vende seis tipos de cosméticos sob a marca registrada de M. I deve pagar a M um royalty que representa 5 % de seu volume de venda anual bruto relativo de cosméticos com a referida marca. Todos os cosméticos são fabricados segundo a fórmula de M, a base de ingredientes obtidos no país de importação, com exceção de um para o qual M vende, normalmente, os ingredientes essenciais. Que tratamento deve ser aplicado ao royalty, tendo em conta os ingredientes importados?

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

O royalty deve ser pago a M independentemente de I utilizar os ingredientes de M ou de fornecedores locais; portanto, o royalty não constitui uma condição de venda das mercadorias e, para fins de valoração, não pode ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar, de conformidade com o Artigo 8.1 c)

Muito mais pertinente e útil ao exame da questão posta é a Opinião Consultiva nº 4.4, a seguir reproduzida.

Opinião Consultiva 4.4

ROYALTIES e direitos de licença segundo o Artigo 8.1 c) do Acordo

Um concentrado patenteado é adquirido pelo importador I do fabricante M que também é o detentor da patente; o concentrado importado é simplesmente diluído em água corrente e envasado para consumo antes de ser vendido no país de importação. Além do preço das mercadorias, o adquirente deve pagar ao fabricante M, como condição da venda, um royalty pelo direito de incorporar ou utilizar o concentrado patenteado em produtos destinados à revenda. O montante do royalty é calculado em função do preço de venda dos produtos acabados.

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

O royalty é um pagamento relacionado com as mercadorias importadas que o comprador tem que pagar como condição de venda dessas mercadorias e, por conseguinte, deve ser incluído no preço efetivamente pago ou a pagar, de conformidade com o disposto no Artigo 8.1 c). Esta opinião refere-se ao royalty pago pela patente incorporada às mercadorias importadas e não se aplica a situações diferentes.

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 Timberland). 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 impositiva.

Por fim, também não há que se falar em tratamento desigual entre produtos estrangeiros e nacionais. Foi a própria empresa que optou pela aquisição das mercadorias nos termos e condições pactuados no negócio. Aplica-se à operação o disposto na legislação

tributária. O fato de serem devidos *royalties* ao exportador estrangeiro e sobre eles incidir tributação nos termos da lei, não denota tratamento desigual sob qualquer forma, mas uma opção negocial para a qual a legislação pátria e, no caso específico, a legislação internacional, prevêm incidência de impostos e/ou contribuições.

Conclusão.

Por todo exposto:

i) quanto ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, voto por conhecê-lo e dar-lhe provimento, assentando ser cabível a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício;

ii) quanto ao Recurso Especial do Contribuinte, voto por conhecê-lo e por negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)
Andrada Márcio Canuto Natal