



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

Processo nº 12466.000097/98-11
Recurso nº 325.968 Voluntário
Acórdão nº **3101-00.574 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 08 de dezembro de 2010
Matéria VALOR ADUANEIRO
Recorrente MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA. e COMPANHIA IMPORTADORA E EXPORTADORA - COIMEX
Recorrida DRJ - FLORIANÓPOLIS/SC

Assunto: Classificação de Mercadorias

Período de apuração: 09/09/1994 a 18/10/1994

Ementa:

SOLIDARIEDADE. CONFIGURAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DO USO DA PRESUNÇÃO.

A distribuidora da marca no Brasil, por não guardar relação com o ato jurídico praticado na importação dos automóveis não se configura solidariamente responsável à importadora por simples presunção, devendo a solidariedade, para se configurar, guardar uma conexão lógica com o fato gerador e resultar da lei ou da vontade das partes.

VALORAÇÃO ADUANEIRA. REMUNERAÇÃO PAGA POR CONCESSIONÁRIAS ÀS DETENTORAS DO USO DA MARCA NO PAÍS, PELOS SERVIÇOS PRESTADOS DE PROPAGANDA E PROMOÇÃO DA MARCA, NO BRASIL.

Para efeito dos art. 8º, § 1º, alíneas "e" e "d", do Acordo de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Decreto nº 92.930, de 16/07/86, bem como da Ata Final que incorpora os Resultados do I Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, promulgada pelo Decreto 1.355 de 30/12/94, não integram o valor aduaneiro as parcelas pagas pelos concessionários a Detentora do Uso da Marca estrangeira no País pelos serviços efetivamente contratados e prestados, às custas deles, no Brasil, de preparação e promoção de campanhas publicitárias, visando divulgação e colocação dos produtos importados no mercado interno, o que não beneficia o fabricante, mas, ao contrário, traz benefícios aos Concessionários. Inteligência das interpretações dadas pelas Decisões Comi nº 14 e 15/97.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado em, por maioria de votos, dar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Henrique Pinheiro Torres. Os Conselheiros Tarásio Campelo Borges e Corintha Oliveira Machado votaram pelas conclusões. Fez sustentação oral o Dr. Aristófanes Fontoura de Holanda, OAB/CE nº 1.719.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Luiz Roberto Domingo - Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Tarásio Campelo Borges, Valdete Aparecida Marinheiro, Corintha Oliveira Machado, Vanessa Albuquerque Valente, Luiz Roberto Domingo, Henrique Pinheiro Torres (Presidente).

Relatório

Trata-se Recurso Voluntário (fls.1.342/1.377) interposto pelas contribuintes contra decisão prolatada pela DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC (891/936), que manteve o lançamento do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, em face de aplicação da legislação relativa à Valoração Aduaneira, por entender que houve exclusão de valores pagos à exportadora da base de cálculo desses tributos. O lançamento dos tributos teve como fundamento a vinculação entre a importadora e a interessada MNCB, conforme explicita o relatório do Auto de Infração, fls.02/09

Estabelecida a vinculação e conseqüentemente a responsabilidade solidária, entendeu a fiscalização que por força do Artigo 8, parágrafo 1, alínea “a”, inciso “i”, do Acordo sobre a implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (Acordo de Valoração Aduaneira) promulgado pelo Decreto nº 92.930, de 16.07.86, deveriam ser acrescidos aos valores declarados na importação os valores relativos às comissões pagas aos representantes do exportador pela importação, ou seja, no caso, as comissões pagas pelas concessionárias/revendedoras à MMC Automotores do Brasil Ltda, que integram o preço final do automóvel ao consumidor.

Intimadas do lançamento, as Recorrentes interpuseram suas respectivas Impugnações, as quais foram julgadas improcedentes, conforme se observa na ementa abaixo:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 09/09/1994 a 18/10/1994

Ementa: NULIDADE DA AÇÃO FISCAL.

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN nem dos arts. 10 e 59 do Decreto no 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA

Estando o procedimento fiscal realizado em estrita observância às suas normas de regência, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

*IMPUGNAÇÃO. ADITAMENTO. ALEGAÇÕES
INTEMPESTIVAS. INADMISSIBILIDADE.*

Deixa-se de apreciar razões de defesa complementares, trazidas em aditamento, que foram apresentadas cinco meses após encerramento do prazo legal -de impugnação, face à ausência de dispositivo legal que autorize o acolhimento de alegações intempestivas.

PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL COMPLEMENTAÇÃO.

Dispensável a complementar produção de provas, por meio de perícia, quando os elementos que integram os autos revelam-se suficientes para formação da convicção e conseqüente Julgamento do feitor

*ARGÜIÇÃO DE ILEGALIDADE E
INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS
INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.*

As autoridades administrativas estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de argüições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 09/09/1994 a 18/10/1994

Ementa: SOLIDARIEDADE PASSIVA

Caracteriza-se a solidariedade passiva tributária entre o representante exclusivo para comercialização de veículos de determinada marca e terceiro importador (mandatário para os efeitos legais), quando este terceiro, ainda que seja uma trading, realiza em nome próprio -importações e vendas de veículos dessa marca. Contratos firmados entre a representante exclusiva e diversas concessionárias, mencionando a intervenção desse terceiro nas transações comerciais reforçam a Comprovação da solidariedade.

*PRAZO DECADENCIAL. VALOR ADUANEIRO
FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA.*

Nos lançamentos por homologação, o direito de a Fazenda Pública apurar e constituir seus créditos relativos aos tributos aduaneiros extingue-se depois de cinco anos, contados do fato gerador. O Valor Aduaneiro encontra-se no escopo das matérias atinentes ao despacho aduaneiro passíveis de revisão por parte da autoridade fiscal. O prazo de cinco dias para a liberação da mercadoria anteriormente ao desembaraço, trata-se de período de tempo procedimental, relativo somente ao despacho

aduanheiro, não se constituindo em prazo decadencial de formalização da exigência tributária.

REVISÃO DE OFÍCIO. Agindo o contribuinte em desacordo com a legislação tributária aplicável, a autoridade administrativa, por dever de ofício, deve proceder à revisão e se for o caso, exigir, por meio do lançamento, os tributos que deixaram de ser pagos, além dos demais acréscimos legais cabíveis.

Assunto: Imposto sobre a Importação- II

Período de apuração: 09/09/1994 a 18/10/1994

Ementa: VALOR ADUANEIRO. AJUSTES AO VALOR DE TRANSAÇÃO. ACRÉSCIMO. CABIMENTO.

Integram o valor aduanheiro, as parcelas cobradas das concessionárias, sempre vinculadas à revenda de veículos importados, tendo por objeto a prestação de serviços pela representante da exportadora no País a essas concessionárias, relativos as atividades comerciais de concessão comercial de veículos automotores de vias terrestres, notadamente, ao licenciamento do uso diversificado da marra, expressões e sinais de propaganda dentre outros, que reverterem em favor da exportadora estrangeira.

DECISÕES DA COSIT EM PROCESSO DE CONSULTA.

As Decisões da COSIT em processo de consulta produzem efeitos somente em relação à matéria nelas tratada. Tais tipos de Decisões, por se constituírem exegese de textos legais específicos, não comportam interpretação extensiva.

INCIDÊNCIA DO IPI NA IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. FATO GERADOR.

O fato gerador do IPI na importação constitui o desembaraço aduanheiro de produto de procedência estrangeira, cuja base de cálculo é o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduanheiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis. Uma vez majorado o valor de transação de mercadoria importada, em decorrência dos ajustes previsto no AVA, resta exigir de ofício a diferença do respectivo crédito tributário.

Lançamento Procedente

Desta decisão foi intimada, inicialmente, apenas a empresa Coimex, que inconformada, apresentou seu Recurso Voluntário. Contudo, já em sede de apreciação pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, foi declarada a nulidade dos atos processuais a partir da decisão de primeira instância, tendo em vista a ausência de intimação da empresa MMC Automotores do Brasil Ltda.

Os autos retornaram para a repartição de origem, tendo sido ambas as empresas intimadas em 21/09/2009, que inconformadas, interpuseram o Recurso Voluntário

ora apreciado em 13/11/2009 (fls.1.342/1.377), aduzindo em síntese a inexistência de vínculo de solidariedade entre ambas no tocante à responsabilização tributária quanto à importação em tela, além de aduzirem a irregularidade do valor aduaneiro estipulado pela Fiscalização, que desconsiderou o fato de o valor pago pela MMC Automotores do Brasil Ltda. à detentora da marca no exterior não se confundir com o valor de aquisição das mercadorias.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Relator

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo, atender aos requisitos de admissibilidade e conter matéria de competência deste Conselho.

A operação firmada entre as partes envolvidas na importação de veículos da marca Mitsubishi para o Brasil, não se estabeleceu da forma que estávamos acostumados, seja porque o representante da marca no País não tinha uma relação societária com o fabricante japonês (o que era ocorrência normal quando no Brasil haviam importações apenas de marcas europeias e norte-americanas), seja porque a importação não era feita diretamente pelo distribuidor MMCB.

Não creio ter configurado fraude a lei ou abuso de forma que ensejasse a desconstituição dos contratos firmados, aliás se isso tivesse ocorrido a fiscalização não poderia hesitar em buscar as provas necessárias para esse fim e eleger para sujeição passiva do lançamento outra pessoa que não a Recorrente.

Resumidamente, são quatro as partes envolvidas: (i) o exportador; (ii) o distribuidor; (iii) o importador; e (iv) a concessionária. A operação comercial de importação se dá sob autorização do distribuidor, pois este detém o direito de compra perante o exportador, sendo que o importador adquire desembaraço, liquida a operação de câmbio e vende o veículo diretamente ao concessionário. Este último paga pelo custo da importação e remunera o distribuidor pela assistência técnica, pelo uso da marca e pelas campanhas publicitárias. A remuneração de cada parte na operação foi assim efetivada: (i) o exportador, pelo contrato de venda e compra; (ii) o importador, pela operação de importação e revenda; (iii) o distribuidor, pelos contratos feitos diretamente com os concessionários pela licença de uso de marca e pelas campanhas publicitárias; e (iv) o concessionário pela venda ao varejo dos veículos importados.

Fato é que o valor integral para custeio da importação advém da venda pela concessionária no mercado interno do veículo importado, o qual paga ao distribuidor um valor pela assistência técnica, uso de marca e publicidade e ao importador um valor pelo veículo. Pelos contratos firmados e acostados aos autos a importadora não era distribuidor

Poder-se-ia cogitar que o distribuidor colocou interposta pessoa para desvincular-se da operação de importação. Seria uma operação por conta e ordem direta, na qual o interessado final (concessionária) pagaria diretamente a interposta pessoa pela importação e a ela (distribuidor) a comissão de compra. Mas essa tese não foi apresentada como

fundamento do lançamento

Essa forma de atuação do distribuidor é que intrigou a fiscalização, pois este esteve envolvido na importação, mas não atuou como importador e obteve do concessionário uma remuneração adicional que não compôs o preço da importação. Ocorre que o fisco escolheu manter a estrutura formada, independentemente dos contratos e aceitar que o importador de fato e de direito, não seria a Recorrente, fazendo recair sobre ela a autuação da alegada diferença (ajuste) no valor aduaneiro.

Da Preliminar de Nulidade da Decisão da Primeira Instância

Note-se que a fiscalização fundamenta o lançamento aduzindo que há vinculação entre o exportador e o distribuidor e para prová-la estabelece, o que poderíamos chamar de, vinculação triangular entre o importador, o exportador e o distribuidor, por meio da responsabilidade solidária. Estabelecida a vinculação nos termos do artigo 1, alínea “d”, do AVA (tringular por conta da responsabilidade solidária), entendeu a fiscalização que por força do Artigo 8, parágrafo 1, alínea “a”, inciso “i”, AVA, deveriam ser acrescidos aos valores declarados na importação os valores relativos às comissões pagos aos representantes do exportador pela importação, ou seja, no caso, as comissões pagas pelas concessionárias/revendedoras à MMC Automotores do Brasil Ltda.

Impende reconhecer que o Acórdão de primeira instância, diante das *Decisões* da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação n.ºs 14 e 15¹ de dezembro de 1997, publicadas no Diário Oficial da União, em 22.12.97, que reconheceram que a operação levada a efeito nessas importações de veículos não constituíam acréscimo ao valor aduaneiro da

¹ “Decisão nº 14, de 15 de dezembro de 1997

ASSUNTO: Imposto de Importação – II

EMENTA: VALORAÇÃO ADUANEIRA – Os valores pagos por Concessionárias às Detentoras do Uso da Marca no País, pelos serviços, efetivamente contratados e prestados no Brasil, não constituirão acréscimos ao valor aduaneiro da mercadoria, para cálculo do Imposto de Importação.

As comissões pagas pela Importadora às Detentoras do Uso da Marca no País, pelo agenciamento de compras de veículos, no exterior, não serão acrescidas ao valor da transação, para fins de cálculo de Imposto de Importação, se comprovado que esses valores foram pagos diretamente pelo importador ao agente de compra”

DISPOSIÇÕES LEGAIS: Artigo 89 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85; Artigo 8º, 1, “a”, e 15 do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT 1994 (Acordo de Valoração Aduaneira)”

“Decisão nº 15, de 15 de dezembro de 1997

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

EMENTA: BASE DE CÁLCULO DO IPI NA IMPORTAÇÃO – Os valores pagos por Concessionárias às Detentoras do Uso da Marca no País, em retribuição aos serviços de pesquisa mercadológica, treinamento de pessoal, divulgação, sustentação e representação da marca no País, não integram a base de cálculo do IPI incidente nas importações de mercadorias, ainda que as Detentoras do Uso da Marca no País tenham atuado como Agentes de Compra das Importadoras.

Os valores pagos Pelas Importadoras às Detentoras do Uso da Marca no País, integrarão a base de cálculo do IPI incidente na importação, sempre que esses valores forem acrescidos ao valor de transação da mercadoria, para fins de cálculo do Imposto de Importação.”

DISPOSIÇÕES LEGAIS: Artigo 63, inciso I, alínea “a”, do RIPI/82; Artigo 89 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85; Artigo 8º, 1, “a”, e 15 do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT 1994 (Acordo de Valoração Aduaneira)”

mercadoria, apresentaram nova interpretação aos fatos para atribuir-lhe nova caracterização e, por isso, novo fundamento para incidência da norma aduaneira de ajuste do valor da importação.

Para comprovar a alteração da interpretação dos fatos, vejamos dois trechos, um da decisão recorrida e outro do auto de infração.

Ao motivar nas circunstâncias fáticas da incidência da norma de ajuste do AVA, a Turma julgadora aduz que:

“não houve descaracterização do valor da transação, em decorrência de eventual vinculação entre importador e exportador, nos termos do § 2º, do art. 1º, do mesmo diploma.”

...

“Despiciendo, portanto, comprovar a existência de vínculo entre o vendedor e o comprador. O ajuste, conforme previsto e definido no já mencionado artigo 8, revela-se, de acordo com as condições negociais, um instrumento de uso obrigatório nas valorações decorrentes da aplicação do método do valor de transação, aplicável nas mais comuns das operações de importação: aquelas contratadas entre pessoas cuja relação não possa ser identificada com as circunstâncias enumeradas nos parágrafos 4 e 5 do artigo 15 do Acordo de Valoração Aduaneira.”

Enquanto o Auto de Infração aduz que:

A vinculação a nosso ver, é indireta com relação à COIMEX e direta com relação a MMC AUTOMÓVEIS DO BRASIL LTDA., baseando-se nos termos do artigo 15 do Acordo, em que diz que a existe vinculação sempre que uma das partes envolvida tiver posição de mando na operação, bastando haver a vinculação, não se restringindo portanto a vinculação a uma empresa ser subsidiária a outra.

...

Havendo a vinculação e esta influenciando o preço da transação, podemos não aceitar o primeiro método de valoração e conseqüentemente o valor declarado pelo importador.

Desta forma, a autoridade lançadora viu os fatos de uma forma que a autoridade julgadora de primeira instância não concordou. Mas isso não a autoriza alterar a linha de acusação.

Passa então a dar como fundamento para o ajuste no artigo 1, “b” e “c” c/c o artigo 8, § 1, alínea “c” da AVA, ou o art. 8º, 1, d, do AVA, afirmando-se que as importâncias pagas pelos concessionários à MMCB representam reversão indireta, ao exportador, de parcela do resultado de revenda das mercadorias importadas, eis que tais importâncias correspondem a uma valorização (ou “fortalecimento”, no dizer da decisão) da marca MITSUBISHI, provocada pela realização, no Brasil, pela MMCB, de despesas com propaganda, treinamento de pessoal dos concessionários e de assistência técnica. Fatos

recorrida: Vejamos a fundamentação dada pelo auto de infração e a dada pela decisão

Do Auto de Infração:

“O Acordo em seu artigo oitavo porém, como acontece no presente caso, manda que sejam feitos ajustes acrescentando-se ao preço da transação, os valores pagos aos representantes dos exportadores, como “comissão pelo uso da marca”, eis que a mesma é suportada pelo comprador (no caso presente quem está importando a mercadoria, sendo no caso o comprador, e cada concessionário que é quem paga a referida comissão cada vez que importa um veículo) e não se trata de uma “comissão de compra” nos termos da Notas Interpretativas ao artigo 8 do Acordo em seu parágrafo 1 (a) (i). As comissões, por outro lado não se confundem com quaisquer de outros custos que sejam suportados pelos compradores, muitos deles também passíveis de serem ajustados também.”

Do Acórdão da DRJ:

“Tendo em vista ditas condições negociais foi proposto o ajuste do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, segundo critérios acordados no âmbito do GATT, estando contidos no artigo 8 do Acordo de Valoração Aduaneira, que assim dispõe:

“Artigo 8

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

(...)

(c) royalties e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração, que o comprador deva pagar, **direta ou indiretamente**, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais *royalties* e **direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;**

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

Conforme tais disposições, estão sujeitas a ajuste de preço somente as mercadorias cujo valor aduaneiro tenha por base o valor de transação, que, por sua vez, tem sua adoção condicionada às regras estabelecidas no art. 1 do referido acordo, que determina:

“Art. 1º - 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:**

.....

(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) e que 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.”(os destaques não pertencem ao original)”.

Depreende-se desse disciplinamento que o ajuste do valor aduaneiro declarado pelo importador não está condicionado aos mesmos critérios a serem obedecidos para a desqualificação do valor de transação. Pelo contrário. Representando tal ajuste um aperfeiçoamento desse valor, sua prática somente está autorizada quando for esse passível de aceitação.”

A fundamentação genérica por si só já levaria a decisão à nulidade, mas o fato de haver alteração de fundamentação para sustentar o lançamento é vedado pelo princípios comezinhos de direito. A teoria geral do direito aduz que a peça acusatória é una e não pode sofrer alteração de capitulação sob pena de ferir os basilares princípios do contraditório e da ampla defesa.

Se o ato administrativo de lançamento foi expedido e está alicerçada sob determinados argumentos, não pode a administração no meio do processo alterar sua fundamentação.

Temos aqui uma nítida violação a direito fundamental constitucional protegido por cláusula pétria, qual seja o direito à ampla defesa e ao contraditório.

É irretorquível que a caracterização dos fatos e a aplicação do direito que estão consubstanciados no ato de lançamento, estão perfeitamente enquadrados na situação prevista nas Decisões da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação n.ºs 14 e 15 de dezembro de 1997.

Tenho para mim que o simples fato de a administração, por seus órgãos de julgamento, não reconhecer no caso concreto o direito já reconhecido pelos órgãos responsáveis pelo sistema de tributação, macula a atividade administrativa e afronta os princípios constitucionais expressos no art. 37 da Constituição Federal, tais como, o princípio da moralidade administrativa e o princípio da impessoalidade.

Aliás, frise-se que comungo do entendimento da Recorrente que se manifestou em memoriais, aduzindo que:

Apesar da decisão de primeira instância alegar que a MMC Automotores do Brasil Ltda. “incorre, como condição de venda, em despesas promocionais da

marca comercializada” (fls. 862), o artigo 13 do contrato entre MMC e MMCB não estabelece que a realização de despesa de propaganda seja condição de venda dos produtos exportados pela MMC. Se estabelecesse, a despesa de propaganda corresponderia ao direito de licença. Veja-se o que está afirmado na decisão de primeira instância, fls. 850, 855 e 862. Fls. 850: “Integra essa documentação cópias das notas fiscais de serviços e dos apontamentos contábeis mantidos pela empresa distribuidora da marca Mitsubishi no Brasil, MMC Automotores do Brasil Ltda., doravante denominada MMC do Brasil, notas fiscais essas emitidas contra seus concessionários, para cobrança, entre outros, de valores referentes à: “remuneração pela autorização para utilização da marca e para sua divulgação”, obtidos mediante diligência realizada “*in locu*” pela fiscalização, por força das sucessivas recusas da empresa em atender às intimações que cuidavam da solicitação desses documentos.” (sic) Fls. 855: “O montante exigido resultou do cômputo dos valores dos serviços faturados pela MMC do Brasil, dos quais foram expurgados, com base em elementos emergidos das diligências realizadas os valores não correspondentes ao faturado a título de uso da marca. Da relação entre o totalizado como uso da marca e as importações realizadas no mesmo período, foi obtido o percentual que, aplicado ao valor CIF das mercadorias, resultou no valor do ajuste do valor aduaneiro realizado.” Fls. 862: “Conforme consta desse contrato, a marca permanece na propriedade do fabricante, bem como todos os seus direitos, e os valores faturados como concessão do seu uso, ao invés de serem remetidos para o exterior, são investidos no seu fortalecimento, razão por que devem ser adicionados ao valor de transação para fins do ajuste obrigatório do valor aduaneiro, previsto nos itens c e d do art. 8º do Acordo de Valoração Aduaneira”.

Como a despesa de propaganda foi excluída do montante cobrado pela MMCB dos concessionários, o importe do ajuste, constante do auto de infração, não equivale ao direito de licença, se se aceitar a tese da decisão de primeira instância. O montante do ajuste, se adotado o entendimento do julgador de primeira instância, seria determinado a partir da diferença entre o total da “remuneração pela autorização para utilização da marca e sua divulgação” e os valores não correspondentes ao faturado a título de uso da marca” (despesa de propaganda e outras – treinamento, assistência técnica, etc). Esta diferença, então, é que seria dividida pelo total das importações, para se obter o percentual a ser aplicado sobre o valor CIF de cada importação, para se chegar ao valor do ajuste. Há contradição, portanto, entre o auto de infração e a conclusão da decisão de primeira instância, o que demonstra, mais uma vez, que há inovação, na decisão de primeira instância, do critério utilizado no lançamento. Se não houvesse inovação, o resultado da decisão e do auto de infração, em termos do cálculo do ajuste, seria um só.

Ou seja, quando há uma mudança na interpretação dos fatos, esses repercutem com alteração da aplicação das normas jurídicas. Há repercussão de efeitos que provocam mudanças na base de cálculo do ajuste, assim como ocorre com os impostos de forma genérica.

Tenho convicção que a vinculação triangular pretendida pela fiscalização não está prevista nas hipóteses do artigo 15 do AVA, motivo pelo qual entendo que, mesmo que a

fiscalização pretendesse utilizar as teses previstas, não poderia motivar a aplicação do artigo 8 do AVA no artigo 1, alínea “d”.

Diante dessas alegações a decisão recorrida estaria eivada de vício, que ultrapasso em face do julgamento do mérito favorável à Recorrente, nos termos do art. 59, § 3º, do Decreto n.º 70.235/1972.

Do Mérito

Feita a apreciação da preliminar de nulidade da decisão da DRJ, trago algumas premissas de análise para coteja-las com as questões veiculadas neste processo. São conceitos jurídicos que devem ser absorvidos em relação ao instituto da solidariedade fiscal aduaneira e sobre o instituto de Valoração Aduaneira, pois tenho convicção de que o auto de infração comete alguns deslises que a decisão de primeira instância tenta consertar, sem contudo deixar de exceder às suas atribuições que deveriam se limitar ao julgamento do ato administrativo de lançamento dentro dos contornos jurídicos por ele traçado, ou seja, nos limites de seus elementos de fato e de direito.

Sem prejuízo dos argumentos que ampararam o Acórdão n.º 301-32.003, cujos fundamentos adoto integralmente neste voto, como se aqui estivessem escritas, caminho em minha análise por outros argumentos que, entendo, são pertinentes ao caso visto de um outro prisma.

Pois bem, a peça vestibular insinua a interposição de terceira pessoa na operação, mas não descaracteriza os atos e contratos firmados, pois se fizesse isso, teria que eleger como sujeito passivo da obrigação tributária a distribuidora (MMCB). Adotou o caminho da responsabilidade solidária.

Há muito, tenho convicção de que as operações de importação e exportação que utilizam a intermediação de trading (fundapianas) têm como importador/exportador de fato o contratante dos serviços. Contudo as normas aduaneiras não contemplam a figura do consignantário para atribuição de responsabilidade fiscal, nem sequer atribuem qualquer vinculação do interessado com a importação.

Essa falha jurídica é portadora de inúmeras injustiças, seja pelo fato de a trading importadora assumir integralmente a responsabilidade pela importação – devendo portanto, precaver-se contratualmente quando importa por conta e ordem de terceiro – seja pelo fato de que a pessoa que realmente é responsável pela transção comercial não aparece para os fiscos federais e estaduais.

O Estado de Minas Gerais tem atuado fortemente no sentido de coibir as importações feitas por empresas de Minas por terceiros em face da evasão fiscal de ICMS que sofre, mas esbarra sempre, nos tribunais superiores no fato de que a legislação aduaneira elege com clareza a figura do importador.

Fato é que a legislação pátria não está assim estruturada e limita-se à eleger como importador aquele que figura na Declaração de Importação e fecha o câmbio. Ainda que se tenha avançado para a mudança dessa estrutura fechada, não há na legislação instrumentos que a desfigurem.

A atribuição de responsabilidade solidária pretendida pelo lançamento não encontra o respaldo jurídico que menciona. Cita o auto de infração que a responsabilidade solidária do distribuidor advém do art. 124 do CTN, que dispõe o seguinte:

Art. 124 - São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Em relação a esse dispositivo, comenta Aliomar Baleeiro (in) :

A solidareidade está definida no art. 896, § único, do Cód. Civil: “Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorrem mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito ou obrigação à dívida toda”.

...

O CTN não diz em que consiste ou em que casos se manifesta o “interesse comum”. A lei tributária o dirá. Em princípio, os participantes do fato gerador. Na prática de ato jurídico ou negócio podem ser todas as partes e disso há exemplo no próprio CTN, arts. 42 e 66.”

Ora, é imprescindível que a solidariedade tenha como elo de ligação (conexão lógica) o fato gerador. Nesse prisma de análise o distribuidor não estabelece qualquer obrigação na relação jurídica de importação junto ao exportador, nem sequer com o importador.

Pois bem, no exatos termos da lei civil, “a solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes”².

Da análise dos contratos estabelecidos podemos verificar que o distribuidor tem a opção de importação de veículos, mas não é ela por si que exerce a opção, não é ela que assume o encargo do pagamento dos veículos importados.

A cada importação (note-se, relação jurídica de direito civil que é fato jurídico absorvido pelo direito tributário para aplicação da hipótese de incidência do imposto de importação) a relação jurídica que se estabelece é entre o importador e o exportador. O distribuidor, ainda que seja o terceiro interessado ou interveniente na cessão do direito de opção não participa diretamente da importação para efeitos de sua consideração pelo direito tributário.

Ainda que houvesse uma cláusula de solidariedade entre o importador e o distribuidor, essa não poderia ser considerada pelo fisco por vedação legal expressa. O art. 79 do Regulamento Aduaneiro vigente à época estabelecia, à luz do CTN, que:

² Art. 896. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

“Art. 79. As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento do imposto, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição do sujeito passivo das obrigações correspondentes (Lei nº 5.172/66, art. 123)”

Ora, da mesma forma que as convenções particulares não podem ser opostas à Fazenda Pública, esta não pode valer-se delas para atribuir a responsabilidade pelo pagamento do tributo sob pena de ofensa ao princípio da estrita legalidade.

Do ponto de vista da legislação aduaneira, tampouco há norma que possa resultar a solidariedade do distribuidor em face da Fazenda Pública, pois a única previsão de responsabilidade solidária é encontrada no artigo 82 do RA:

Art. 82. Serão responsáveis solidários:

I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto de importação vinculada à qualidade do importador (DL nº 37/66, art. 32);

II - outros, que a legislação assim designar.

Não houve outros designados pela legislação. Tanto é assim que o sujeito passivo desse lançamento é o importador. A alegada solidariedade não encontra substrato jurídico de sustentação.

No que tange ao Acordo de Valoração Aduaneiro, impende estabelecer que trata-se de norma internacional que objetiva o estabelecimento de regras para avaliação da operação comercial e fixação do valor aduaneiro, procurando maior uniformidade e segurança para sua utilização, reconhece a necessidade de um sistema justo, uniforme e neutro para a valoração dos bens com propósitos aduaneiros e pretende impedir o uso arbitrário de valores aduaneiros para bens importados³. Assim o objetivo é determinar, segundo certos princípios e critérios técnico-legais aprovados internacionalmente, o valor de uma dada mercadoria importada, fixando um montante que servirá de base para o cálculo dos direitos aduaneiros.

Tal mecanismo, sempre que utilizado à luz dos critérios do Acordo de Valoração Aduaneira da OMC, resultará numa justa fixação da base de cálculo, contribuindo para a regulação do mercado, sem embargo de constituir uma excelente forma de controlar os preços internacionais

O acordo de valoração explicita que “a base primeira para a valoração aduaneira é o valor da transação, tal como definido no 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, pelo país de importação, ajustado de acordo com as disposições do artigo 8, desde que:

Pois bem, paremos nesse ponto para analisar a primeira premissa.

³Na OMC o Acordo sobre Valoração é denominado "Acordo relativo à aplicação do Artigo VII do GATT 94"

O valor aduaneiro tem como base o preço da mercadoria, ou seja, o valor que importador declara na importação e que pagará pela mercadoria. É o valor que será remetido para o exportador em pagamento. Note-se que a norma aduz expressamente “o preço efetivamente pago” o que nos leva a crer que seria possível modificar o valor aduaneiro se houvesse diferença entre o valor declarado e o valor pago na liquidação do câmbio ou se comprovado que o pagamento se deu por outros meios que demonstrassem uma alteração do valor declarado.

A norma contida no artigo 1, explicita que o aspecto quantitativo – base de cálculo - da hipótese de incidência dos impostos incidentes na importação de mercadorias, será o valor no núcleo obrigacional da relação jurídica havida entre o importador e o exportador.

Note-se que esse núcleo obrigacional pode não ser somente o preço da mercadoria o que desencadearia o ajuste previsto no artigo 8.

Continuemos. Somente não será o preço da transação se:

- a) Houver restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador (exceto no caso de restrições legais previstas na própria legislação interna do país importador; limitação de área geográfica para revenda; eventual restrição na afetação do preço da mercadoria);
- b) A venda ou o preço estejam sujeitos a alguma condição ou contra-prestação para a qual se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto da valoração;
- c) Parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização posteriores se reverta direta ou indiretamente em favor do exportador;
- d) Houver vinculação entre o comprador e o vendedor (havendo deverá ser produzida prova de que a vinculação não interferiu no valor da transação)

Impende reconhecer que, inicialmente a administração aduaneira poderá ajustar o valor declarado se ocorrer uma destas condições. Pois bem, no caso em tela conforme pudemos verificar no relatório do auto de infração a administração escolheu que havia vinculação entre o importador e o exportador.

Independentemente da vinculação analiso o art. 8º:

Artigo 8º

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

...

(c) royalties e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais royalties e direitos de

licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;

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

Entendo que a aplicação da alínea “c”, é necessário comprovar a condição de venda, ou seja, que o bem não possa ser vende sem o pagamento dessa condição. No caso em tela, a questão não passa por essa “condição de venda” na importação. O que há é um contrato firmado no território nacional exatamente nos termos da Decisão COSIT 14 e 15 de 1997.

No que se refere à alínea “d”, ainda que se possa considerar que houve um benefício indireto à Exportadora, por meio da divulgação da marca no território nacional, é certo que esse benefício não é quantificável, ou seja, ainda que se comprove que houve o investimento de à campanha publicitária, a partir da análise do lançamento e dos contratos não é possível quantificar qual o resultado que se reverteu em favor dos concessionários locais e qual o resultado que se reverteu indiretamente em favor da Exportadora a ponto de influenciar na valoração aduaneira, haja vista que, a publicidade de qualquer bem visa o resultado imediato da venda do bem e não, necessariamente a consolidação da marca.

A publicidade no mercado interno para divulgação e venda de bens importados é inerente ao negócio comercial do comerciante que revenda o produto importado. Assim ocorre com os automóveis, com os produtos eletroeletrônicos, de informática, etc. Se essa publicidade se dará por meio do representante da marca no Brasil, por ser detentor dos direitos de exploração desta, não altera o intuito visado de atingir o comércio local.

Ademais, o item 3 do art. 8º dispõe:

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

Nessa perspectiva, entendo que não há possibilidade de aferir-se por meio de dados objetivos e quantificáveis um determinado valor que pudesse ser acrescido ao valor aduaneiro em face da eventual benefício revertido ao exportador.

Por outro lado, a pretendida vinculação que a fiscalização aduz na peça vestibular, em que é criada uma triangulação para atribuir a vinculação, não só carece de substrato jurídico no que diz respeito à solidariedade e responsabilidade como vimos acima, como também não encontra fundamento nas regras do Acordo de Valoração Aduaneira.

O fisco declaradamente alega haver vinculação entre o distribuidor e o exportador, mas não traz provas dessa vinculação.

O artigo 15, §§ 4º e 5º, do Acordo de Valoração Aduaneira dispõe que:

4. Para os fins deste Acordo, as pessoas serão consideradas vinculadas se:

...

b) forem **legalmente** reconhecidas como associadas em negócios;

...

5. As pessoas que forem associadas em negócios, pelo fato de uma ser o agente, o distribuidor ou o correspondente **exclusivo** de outra, qualquer que seja a denominação utilizada, serão consideradas vinculadas para os fins deste Acordo, desde que se enquadrem em alguns dos critérios do parágrafo 4 deste Artigo.

Pelos dispositivos acima transcritos podemos perceber que há três requisitos qualitativos para determinação da vinculação entre importador e exportador: (i) o primeiro que as partes sejam importador e exportador; (ii) o segundo que haja reconhecimento legal de vinculação, ou seja, norma jurídica que diga que a relação jurídica estabelecida entre as partes configura vinculação; e (iii) o terceiro que sendo a vinculação reconhecida por conta do exercício da distribuição (distribuidor), a pessoa do importador detenha a exclusividade.

Tenho para mim que, ainda que não seja em caráter de exclusividade o contrato de distribuição, é imperativo que haja norma jurídica que estabeleça a vinculação decorrente daquela relação jurídica firmada.

Creio que o caso em apreço não encontramos qualquer vinculação entre o importador e o exportador, não há nos contratos a condição de distribuidor exclusivo, nem, tampouco, nosso sistema de direito positivo contempla essa hipótese para qualificação da vinculação.

O Acordo de Valoração Aduaneira visa coibir os abusos que por ventura possam haver nas relações comerciais internacionais havidas entre o importador e o exportador. Se no caso o distribuidor sequer era o importador, não está o fisco autorizado a transferir os encargos, salvo na hipótese de desconsideração do atos jurídicos praticados se comprovada a finalidade de dissimular a natureza do elemento base de cálculo (constitutivo da obrigação tributária).

A valoração aduaneira requer, ainda que haja, de alguma forma, uma transferência em favor do exportador não contida no preço, ou ainda, um favorecimento ao exportador em face da transferência de um encargo que pudesse interferir no preço.

Não há prova nos autos de que o importador tenha transferido algum valor adicional ao exportador, nem que o distribuidor o tenha feito. Aliás, se houvesse prova de que o distribuidor houvesse remetido valores ao exportador seria o caso de aplicação direta do art. 147 do Código Civil⁴.

Diante disso, entendo que não deve prevalecer o pressuposto de vinculação alegado pelo auto de infração para implicar a incidência do art. 8 do Acordo, com o fim de o ajuste alcançar as parcelas pagas ao distribuidor.

Por fim, nos termos do artigo 11 do AVA excluo de ofício as penalidades aplicadas.

⁴ Art. 147. É anulável o ato jurídico:

I - por incapacidade relativa do agente (art. 6º);

II - por vício resultante de erro, dolo, coação, simulação, ou fraude (arts. 86 a 113).

Desta forma, considerando que: (i) não é possível, juridicamente, manter a tese da vinculação, com bem reconheceu a decisão recorrida; (ii) não há possibilidade de eleger outro fundamento previsto no artigo 1º do AVA, para revisão do valor aduaneiro; (iii) a situação de fato descrita no auto de infração está cabalmente prevista nas Decisões da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação n.ºs 14 e 15 de dezembro de 1997, publicadas no Diário Oficial da União, em 22.12.97, que reconheceram que a operação levada a efeito nessas importações de veículos não constituíam acréscimo ao valor aduaneiro da mercadoria; (iv) não há condições de quantificar o valor do benefício revertido em favor do exportador; (v) não há prova ou previsão legal para imputação da solidariedade ao distribuidor em face do importador; e, (vi) superando as nulidades de cerceamento do direito à ampla defesa e ao contraditório perpetradas pela decisão recorrida, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para cancelar o ajuste feito no valor aduaneiro.

Luiz Roberto Domingo