



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
PRIMEIRA CÂMARA**

Processo nº : 12466.000098/98-76
Recurso nº : 127.610
Acórdão nº : 301-32.416
Sessão de : 24 de janeiro de 2006
Recorrente : COMPANHIA IMPORTADORA E EXPORTADORA -
COIMEX
Recorrida : DRJ/FLORIANÓPOLIS/SC

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO/IPI. VALOR ADUANEIRO DE
VEÍCULOS. VALORES PAGOS POR CONCESSIONÁRIAS A
DETENTORAS DO USO DE MARCA.**

Os valores pagos a título de licença de uso de marca, por concessionárias à detentora do uso da marca no país, por veículo importado, constituem acréscimo ao Valor Aduaneiro da mercadoria, para efeito de cálculo dos tributos na importação. Inteligência dos arts. 1º e 8º, 1, "c" e "d", do Acordo de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Decreto nº 92.930/86.

PROVA PERICIAL

É de ser indeferida quando desnecessária para a formação da prova e do processo de convicção da decisão.

REVISÃO ADUANEIRA

A revisão aduaneira é ato expressamente autorizado na lei, enquanto não decair o direito da Fazenda Nacional.

RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do cerceamento do direito de defesa, vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, Relator, e Carlos Henrique Klaser Filho. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Luiz Roberto Domingo, relator, Carlos Henrique Klaser Filho e Susy Gomes Hoffmann. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Luiz Novo Rossari.

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO
Presidente

JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI
Relator Designado

Processo nº : 12466.000098/98-76
Acórdão nº : 301-32.416

Formalizado em: **23 JUN 2006**

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Valmar Fonsêca de Menezes, Atalina Rodrigues Alves e Irene Souza da Trindade Torres. Esteve presente o Procurador da Fazenda Nacional Rubens Carlos Vieira.

RELATÓRIO

Trata-se Recurso Voluntário interposto pela contribuinte contra decisão prolatada pela DRJ-FLORIANÓPOLIS/SC, 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, com base nos fundamentos consubstanciados na seguinte ementa:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 18/08/1993 a 30/12/1993

Ementa: NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Atendidas as determinações contidas no art. 142 do CTN e nos arts. 10 e 59 do Decreto nº 70.235, de 1972, e reunidos nos autos todos os elementos garantidores do amplo direito de defesa, não há que se falar de nulidade.

ADITAMENTO DA IMPUGNAÇÃO. INADMISSIBILIDADE.

Em face de vedação legal, é inadmissível a apreciação de razões de defesa apresentadas intempestivamente, ainda que oferecidas como aditamento de impugnação anteriormente interposta.

PROVA PERICIAL.

Despicienda a realização de Perícia, quando integram os autos elementos suficientes ao deslinde do litígio.

Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Período de apuração: 18/08/1993 a 30/12/1993

Ementa: VALORAÇÃO ADUANEIRA. AJUSTE DO PREÇO PRATICADO.

Os valores relacionados com as mercadorias objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, a título de “direitos de licença”, como condição de venda dessas mercadorias, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas.

Processo nº : 12466.000098/98-76
Acórdão nº : 301-32.416

Para fins do ajuste de que trata o artigo 8º do Código de Valoração Aduaneira é prescindível a comprovação do vínculo de que trata o artigo 15 desse mesmo Diploma Legal.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, artigo 124 do Código Tributário Nacional.

Lançamento Procedente”

O lançamento dos tributos teve como fundamento a vinculação entre a importadora e a interessada MMCB, conforme explicita o relatório do Auto de Infração, fls. 5/6:

O Código de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Decreto 92.930/86, diz “que se o importador e o exportador forem vinculados, deverão demonstrar que o preço da transação se aproxima muito de um dos valores citados no item B do parágrafo segundo do artigo primeiro do Acordo”.

Nos termos do Acordo de Valoração Aduaneira, para a existência da vinculação não há necessidade de que exista uma subordinação societária, que uma empresa controle a outra, bastando tão somente que exista um contrato formal que promova esta vinculação.

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.

Ao examinarmos o presente caso, veremos que tanto poderemos aceitar o preço da transação ajustado pelo valor que a MMC AUTOMÓVEIS DO BRASIL LTDA cobra dos revendedores a título de “comissão de compras” e/ou “licença para uso da marca”, importâncias relacionadas em anexo a este Auto de Infração e que foi apurado junto a própria MMC, que deveria ter sido acrescentado como ajuste ao valor da transação como manda o artigo oitavo do Acordo, quando não aceito o valor do método primeiro por estar o mesmo influenciado por esta vinculação, passarmos para o que o

Acordo manda no caso de não aceito o valor da transação – primeiro método, passando sucessivamente em ordem crescente aos demais. O segundo e o terceiros métodos, não podem ser adotados no presente caso, pois não existem importações nem vendas de veículos da marca MITSUBISHI diretamente do Japão e com as características idênticas ou similares a dos importados para o Brasil na mesma época. Determinava-se assim, pelo quarto método, em que chegariam a valores próximos do que se consiga adicionando-se os ajustes.

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.”

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 acrescentados 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.

No mais, por descrever a matéria de que trata este processo, adoto e transcrevo, as seguintes partes do relatório que compõe a Decisão Recorrida de fls. 847/864:

“A importação de que se trata foi realizada em nome da autuada, Cia de Importação e Exportação – Coimex, que, operando na qualidade de companhia comercial de importação, introduziu no país veículos Mitsubishi, marca cujos direitos no Brasil são exclusivos da empresa MMC Automotores do Brasil, sucessora da empresa Brabus Autosport Ltda, na qualidade de distribuidora da empresa Mitsubishi Motors Corporation, doravante denominada MMC do Japão, fabricante de veículos.

Contrato de Distribuição firmado entre o fabricante-exportador e o distribuidor-comprador juntado por original da tradução às fls. 402 a 427, dá conta das cláusulas obrigacionais estipuladas pelos

contratantes, entre as quais figura a cláusula 13, intitulada "Propaganda", que transfere ao importador o ônus da promoção, divulgação e proteção da marca no mercado nacional.

Assim, a fiscalização promoveu a alteração da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a operação de importação, adicionando ao valor declarado as quantias auferidas pelo distribuidor a título de concessão de uso da marca, cuja promoção nacional corre por sua conta, em favor de seu proprietário, o exportador.

Tais valores, adicionados ao valor de transação declarado, constante das faturas comerciais que instruíram os diversos despachos de importação submetidos à revisão aduaneira, foram apurados a partir do exame da documentação inserida nos autos, obtida em resposta às sucessivas intimações da fiscalização dirigidas às empresas interessadas nas importações, em procedimentos adotados em estrita obediência às determinações constantes do Acordo de Valoração Aduaneira.

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.

A sujeição passiva estabelecida na peça acusatória não alcança a empresa MMC do Brasil, contudo, foi-lhe dada ciência da autuação e consignada na descrição dos fatos contida na peça acusatória sua solidariedade com a autuada, em face de seu interesse na situação que constitui o fato gerador dos tributos em questão.

Das diligências promovidas por meio de intimações, tanto junto à importadora, quanto junto à distribuidora Mitsubishi no Brasil, resultaram respostas contendo protestos das intimadas, cujo teor, por terem sido reprisados na impugnação, serão oportunamente objeto deste relatório.

O conhecimento dos fatos nos quais se fundamenta a exigência, decorreu dessas diversas diligências promovidas, sendo de se salientar que foram evasivamente respondidas pelas intimadas as solicitações de elementos probatórios capazes de demonstrar, inequivocamente, a procedência da informação por elas fornecidas,

de que as receitas vinculadas ao direito sobre a marca correspondem a um percentual de 10% do valor CIF de cada veículo.

Assim, com referência ao parâmetro utilizado para o cálculo do valor faturado pela distribuidora, a título de pagamento pela licença concedida aos revendedores para uso da marca, foi consignado o que consta do documento de fls. 647 648, que esclarece sobre a metodologia aplicada para produção dos quadros demonstrativos de fls. 603 a 619.

Irresignada e em tempo hábil, a autuada apresenta impugnação, arguindo em preliminar a nulidade do auto de infração, em face da impossibilidade de revisão do valor aduaneiro, com base no disposto no art. 447 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Dec. 91.030/1985, que estabelece o prazo de 5 dias, a contar do término da conferência, para formalização de eventual exigência de crédito tributário relativo, entre outros elementos do despacho, ao valor aduaneiro.

Considera que sendo o imposto de importação lançado por declaração, cabe ao contribuinte fornecer os elementos de fato e à Administração Tributária, no curso do despacho, aplicar o direito, posteriormente ao exame documental e à conferência física, encerrando os procedimentos que culminam com o lançamento definido no art. 142 do CTN.

Tem por inadmissível o lançamento de ofício após esse prazo, a não ser em face da constatação de erro de fato, relativo às circunstâncias materiais, estando precluso nos casos de erro de direito, por força do princípio da imutabilidade dos atos administrativos criadores de situações jurídicas individuais, consagradas em nosso direito positivo no art. 145, c/c o art. 149, ambos do CTN.

Igualmente em preliminar, argúi a nulidade do Auto de Infração pelo não atendimento do processo legal, instituído pelo Código de Valoração Aduaneira (Decreto nº 92.930/86), em franco cerceamento do direito de defesa do importador de apresentar as justificativas que determinaram o valor aduaneiro declarado.

Afirma que o procedimento adotado pela fiscalização aduaneira subverte as previsões legais, atribuindo ao contribuinte a responsabilidade pela produção de provas negativas, o que se afigura incompatível com o ordenamento jurídico vigente e atenta contra os princípios atinentes ao lançamento tributário, desrespeitando o Código de Valoração Aduaneira, além de negar vigência ao "caput" do art. 142 do CTN.

Por fim, nos termos do que dispõe art. 16, IV, da Lei nº 8.748, de 09/12/1993, ainda preliminarmente, reivindica a conversão do julgamento em diligência, para a realização de competente Prova Pericial, indicando assistente técnico e formulando os quesitos que entende necessários, além de protestar pela posterior apresentação de quesitos suplementares.

Quanto ao mérito, argumenta que:

- a suplicante opera apenas como empresa fundapiã, não mantendo qualquer vínculo com o exportador; que não desempenha o papel de intermediária da importação, uma vez que adquire mercadorias importadas de diversas procedências e promove sua venda no mercado interno para várias empresas, praticando preço compatível com o mercado e efetuando o recolhimento dos impostos incidentes na importação sobre o valor real da transação, razão pela qual não se justifica a suposição de vinculação formulada pelo Fisco;
- caberia ao Fisco comprovar a existência de vínculo, uma vez que contraria o bom direito exigir-se da defendente a responsabilidade pela realização de prova de natureza negativa;
- improcede a alegação das autoridades lançadoras, quando afirmam que a autuada figuraria como mera intermediária entre a exportadora e a empresa MMC Automotores do Brasil Ltda., pelo que restaria caracterizada a vinculação, por associação em negócios;
- inexistente qualquer contrato entre importador e exportador neste sentido (intermediação) e a empresa que detém no Brasil a licença de uso e comercialização da marca Mitsubishi não procedeu a qualquer importação no período compreendido pelo Auto de Infração, operação esta efetuada pela interessada, que revende, a *posteriori*, os veículos para os concessionários Mitsubishi;
- a importadora não está, não é, nem foi vinculada ao exportador (Mitsubishi Motor Co.), donde improcede a revisão do valor aduaneiro declarado, prevalecendo o mesmo como sendo o valor da transação;
- a teor do Acordo de Valoração Aduaneira, o valor de transação é aceitável para fins aduaneiros, quando o preço de venda é o valor de mercado, com pequenas variações, conforme sucede no presente caso: o preço FOB tem por parâmetro o da Lista de Preços fornecida pelo fabricante estrangeiro, tratando-se, portanto, de preço internacional;

- procurando atender às solicitações feitas no curso do procedimento fiscal, a requerente consignou documentalmente que o preço FOB da transação de veículos exportados, para mercadorias parelhas, é similar, desta forma, trata-se efetivamente de preço aceitável para fins aduaneiros;

- ainda que houvessem diferenças de impostos passíveis de cobrança, não poderia o Fisco arbitrar valores, sem fundamento nas operações de fato ocorridas e sem prova da existência dos pressupostos a que se referem o Código de Valoração Aduaneiro, objeto de impugnação nos itens antecedentes;

- o quadro levantado pela fiscalização não é auto-explicativo, de sorte que dele não se consegue a metodologia adotada para se chegar aos ajustes pretendidos;

- a fiscalização informou que os percentuais obtidos da ordem de 30% a 40% resultam da divisão do valor da nota fiscal de serviço (emitida pela MMC Brasil) pelo valor tributável (CIF), multiplicando-se o resultado por cem, obtendo-se, pois, os percentuais indicados;

- não tendo a impugnante, qualquer ligação com a empresa MMC Brasil, não tem conhecimento quanto aos critérios por ela adotados no tocante aos valores cobrados a título de prestação de serviços, licença pelo uso da marca, treinamento, etc., logo, os valores que a detentora do direito de uso da marca Mitsubishi cobra das concessionárias não têm qualquer relação como aqueles cobrados pela Coimex por ocasião da venda dos veículos importados;

- os citados cálculos estabelecem uma relação percentual absolutamente inócua e despropositada, já que sequer foi enfocado o fundamento legal da memória de cálculo que levou a fiscalização à adoção deste procedimento de cálculo, o que vicia de ilegalidade, por fazer supor que a base de cálculo utilizada nas importações seria merecedora de ajuste, implicando na cobrança de valores absolutamente fictícios e desprovidos de correlação com as operações em causa;

- o IPI pago pela importação foi tomado a crédito pela empresa importadora, em virtude de nas suas vendas no mercado interno, por equiparação a industrial, estar obrigada a destacar e recolher novamente o imposto federal, o que significa que a exigência do IPI, por suposto "ajuste" do valor aduaneiro declarado, viola o princípio constitucional da não cumulatividade, porque o recolhimento do referido imposto na etapa subsequente de circulação abrange o da fase anterior, vale dizer, o imposto que deveria ser pago em duas fases, teria sido recolhido de uma só vez;

- todo o IPI devido já foi pago, estando extinta a obrigação tributária nos termos do art. 156, I, do CTN, que exigir mais imposto do que já foi efetivamente pago seria incidir em "bis in idem", o que é expressamente vedado pela Constituição Federal;

- com a edição das Decisões nº 14 e 15, exaradas pelo Coordenador do Sistema de Tributação - COSIT, em 15/12/1997, em respostas a duas consultas formuladas pela Confederação Nacional do Comércio - CNC, no sentido de que os valores pagos pelas concessionárias às detentoras do uso da marca no País, a título de treinamento, garantia, divulgação da marca, etc., não constituem acréscimos ao valor aduaneiro da mercadoria para fins de cálculo do II e do IPI, no caso deste último imposto, ainda que as detentoras de uso da marca tenham atuado como agente de compra das importadoras;

- a pretensão fiscal veiculada pelo presente auto de infração já foi afastada por aquela Coordenadoria-Geral (COSIT), o que impõe o cancelamento do lançamento, posto que o entendimento da Administração vincula todos os seus órgãos, sob pena de violação do disposto no art. 37 da Constituição Federal.

Cita, em defesa de suas alegações, Ruy de Mello e Raul Reis, "Manual de Imposto de Importação", ed. Revista dos Tribunais, 1970, pág. 84; Aliomar Baleeiro "Direito Tributário Brasileiro", 6ª ed., Forense, Rio, pág. 450; Américo Masset Lacombe, Crédito Tributário, Lançamento, "Comentários ao Código Tributário Nacional", vol. II, Bushatsky, pág. 175; Rubens Gomes de Sousa, Limites dos Poderes do Fisco quanto à Revisão dos Lançamentos, "Estudos de Direito Tributário", Saraiva, 1950, págs. 232/233; José Souto Maior Borges, "Tratado de Direito Tributário Brasileiro", vol. IV, pág. 108 e demais autores, além de transcrever diversas jurisprudências exaradas pelas instâncias judiciais e administrativas.

Em face do exposto, requer que sejam considerados improcedentes os lançamentos referentes ao presente litígio, cancelando-se o auto de infração em exame, por insubsistente.

Intimada da autuação, na **condição de responsável solidária**, insurge-se contra a imputação a empresa MMC Automotores do Brasil Ltda, reprisando em parte os mesmos argumentos expendidos pela autuada e argüindo sua ilegitimidade passiva.

Nesse aspecto defende que a atividade por ela exercida consiste na prestação de serviços, no mercado interno, decorrente de contrato de distribuição firmado com a empresa MMC do Japão, em razão do qual tem o direito de uso da marca "Mitsubishi" no Brasil. Ainda, em função deste mesmo contrato, por ser responsável pela criação e

Processo nº : 12466.000098/98-76
Acórdão nº : 301-32.416

manutenção da rede de concessionários, recebe remuneração de seus concessionários, pelos serviços de garantia, treinamento, assistência técnica, publicidade etc. Vale dizer, a ora impugnante não importa veículos. Apenas detém o direito ao uso da marca "Mitsubishi" no território nacional, não tendo, no período abrangido pelo auto de infração, sido intermediária nas importações realizadas pela Coimex, com quem, ressalte-se, não tem qualquer vinculação.

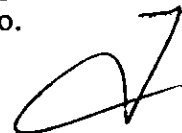
Alega, ainda, não ter firmado nenhum contrato com a importadora, mas sim com a rede de concessionários da marca para a prestação dos serviços já referidos, figurando ilegitimamente no pólo passivo da acusação fiscal.

Às fls. 808 a 809 encontra-se, em aditamento à impugnação apresentada em 28/01/1999, petição assinada pela MMCB, cuja intempestividade é flagrante, em face da data de ciência dos autos, ocorrida em 09/03/1998.

Intimada, a Coimex apresenta tempestivo Recurso Voluntário, onde vem reiterar os fundamentos já apresentados, levantando ainda em preliminar, a nulidade do processo administrativo, tendo em vista o indeferimento de seu pedido de realização de provas periciais, o que viola seu direito constitucional de ampla defesa, previsto no artigo 5º, LIV e LV da Constituição Federal, desatendendo ainda o princípio do devido processo legal.

Alega, em especial, que o auto de infração limitou o escopo do lançamento com base no art. 1º, alínea "d", do Acordo de Valoração Aduaneira e que a decisão de primeira instância acrescentou ao fundamento a alínea "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 – inovação que fere o princípio da ampla defesa e do contraditório.

É o relatório.



VOTO VENCEDOR

Conselheiro José Luiz Novo Rossari, Relator Designado

A recorrente apresenta preliminares de nulidade, alegando: a) cerceamento do direito de defesa, por não ter sido deferida a perícia solicitada, tendente a comprovar que teria sido declarado o valor aduaneiro correto; e desatendimento ao devido processo legal, decorrente do descumprimento do procedimento de investigação previsto no § 2º, "a", do art. 1º do Acordo de Valoração Aduaneira, por ter sido alegada vinculação; e b) decadência do direito de proceder à revisão aduaneira prevista no art. 447 do Regulamento Aduaneiro.

Quanto à perícia solicitada, verifico que as peças constantes dos autos são suficientes para se ter plena convicção quanto à inexistência de dúvidas no que respeita ao valor aduaneiro dos bens importados. De outra parte, entendo que os quesitos formulados pela interessada, e que seriam o objetivo da perícia, não são relevantes e não trariam quaisquer elementos que não constem no processo ou que em vista dele não sejam conhecidos, considerando a legislação aplicável à espécie.

No tocante ao procedimento de investigação previsto no Acordo de Valoração Aduaneira, há que se ressaltar que por parte da autoridade lançadora não houve qualquer descumprimento da norma argüida, prevista no § 2º, alínea "a", do art. 1º desse Acordo, vigente à época dos fatos com base no Decreto nº 92.930/86. Com efeito, os documentos acostados aos autos atestam que houve por parte da autoridade fiscal uma sucessão de intimações e pedidos de esclarecimentos à recorrente, com as correspondentes ciências e respostas da interessada, o que possibilitou os esclarecimentos necessários para a apuração do correto valor aduaneiro dos bens importados.

Finalmente, também não cabe a alegação de decadência do direito de a autoridade fazendária proceder à revisão aduaneira e à exigência tributária. O alegado prazo de 5 dias previsto no art. 447 do Regulamento Aduaneiro (RA/85), à época em que vigeu, destinou-se à formalização da exigência tributária a partir da conferência aduaneira da mercadoria importada, sob pena de autorização da entrega dos bens antes do desembaraço, mas sem prejuízo do instituto de revisão aduaneira previsto no art. 455 do RA/85, embasado no art. 54 do Decreto-lei nº 37/66.

Ora, de acordo com o art. 138, parágrafo único, do Decreto-lei nº 37/66, na redação que lhe deu o art. 4º do Decreto-lei nº 2.472/88, a exigência fiscal para constituir o crédito tributário relativo à diferença do imposto, pode ser realizada no prazo de 5 anos a partir do pagamento efetuado. No caso em exame, os fatos geradores ocorreram entre 18/8 e 30/12/93, e o auto de infração foi formalizado e recebido pela recorrente em 11/2/98, portanto, dentro do prazo de lei.

Processo nº : 12466.000098/98-76
Acórdão nº : 301-32.416

Por tais motivos, não assiste razão à recorrente no que pertine às preliminares de nulidade suscitadas.

No mérito, verifico que a recorrente é empresa participante do Fundap e promoveu despachos de importação de veículos produzidos por **Mitsubishi Motors Corporation (MMC)**, sediada no Japão e exportados através da **Mitsubishi Corporation (MC)**, também sediada no Japão.

Ao promover os despachos de importação atuou como contribuinte do imposto, em importações autorizadas por **MMC Automotores do Brasil Ltda. (MMCB)**, emitindo notas fiscais de venda em seu próprio nome para concessionárias vinculadas a MMCB, empresa que detinha o efetivo poder de mando nas operações, convindo ressaltar que as transações ocorriam efetivamente entre a MMCB e a exportadora MMC (MC).

Verifica-se que a MMCB era a empresa detentora, sem exclusividade, do direito de uso da marca Mitsubishi no Brasil, tendo contrato de distribuição dos produtos da marca Mitsubishi, e que fazia parte, como interveniente, nos contratos que acordavam as operações de venda e compra entre a recorrente e as concessionárias. Em decorrência da responsabilidade pela divulgação de seus produtos, a MMCB mantinha uma rede de concessionárias e recebia remuneração pelos serviços de garantia, treinamento, assistência técnica e outros.

Também se constata que a MMCB gestionava junto à exportadora MMC as operações de compra e venda e, conforme contratos acostados aos autos do processo, estabelecia listas de preços e os componentes desse preço, ficando a seu cargo as incumbências de:

a) solicitar e obter aprovação da fatura *pro-forma* junto ao exportador, indicando a recorrente como consignatária, de modo a possibilitar a esta os pedidos de emissão de guia de importação;

b) providenciar o embarque das mercadorias; e

c) repassar as cartas de crédito das importações para o nome da recorrente, na condição de consignatária, para efeitos de viabilizar as importações.

Apurou a fiscalização que além do preço dos veículos constante das notas fiscais de venda da recorrente às concessionárias, essas pagavam ainda, por veículo, um valor à MMCB, correspondente a um percentual do valor de cada veículo,

exigida a título de "licença pelo uso de marca", com base em lista de preços de veículos, a ser pago pelas concessionárias por ocasião da nacionalização de cada veículo importado.

Cumpre observar, inicialmente, que o Acordo de Valoração Aduaneira não estabelece que a existência de vinculação entre as partes interessadas e

Processo nº : 12466.000098/98-76
Acórdão nº : 301-32.416

o exportador estrangeiro, por si só, implique rejeição ao valor de transação utilizado pelo importador (1º método de valoração).

No caso em exame, mesmo que na peça básica tenha o autuante entendido pela existência de vinculação, concluiu, ao final, pela aceitação do valor de transação declarado, ressalvando, apenas, que deveria ser incluída, como parcela componente do valor aduaneiro, a comissão pelo uso da marca cobrada das concessionárias e destinada a MMCB.

Assim, o valor de transação escolhido e declarado pela recorrente foi mantido, tendo sido ao mesmo tão-somente acrescida, em decorrência de ajuste, a parcela correspondente à comissão ou licença pelo uso da marca, como previsto no art. 8º, 1, "c", do Acordo de Valoração Aduaneira.

Destarte, o questionamento da recorrente a respeito da conclusão do autuante sobre a ocorrência de vinculação inaugurou controvérsia inteiramente dispensável, visto que o próprio autuante aceitou o valor de transação, implicando a aplicação pacífica do art. 1º, "d", do Acordo, que estabelece que mesmo na hipótese de existência de vinculação o valor de transação poderá ser utilizado, se aceitável para fins aduaneiros, vale dizer, quando a vinculação não tiver influenciado o preço (art. 1º, parágrafo 2, "a").

De mais, as explicações do autuante inseridas na peça básica, pertinentes às alternativas da fiscalização para o entendimento da matéria referente à apuração do valor aduaneiro, embora desnecessárias, não afetaram a formalização da exigência fiscal, pois que foi clara a motivação, consistente em não terem sido acrescidas ao valor aduaneiro, como ajuste, as parcelas correspondentes aos direitos de licença cobradas das concessionárias em cada venda de veículo e revertidas a MMCB.

Na realidade não vislumbro a ocorrência de vinculação nos termos do Acordo, porque nem se tipificou a existência de exclusividade. No entanto, os elementos constantes dos autos demonstram que efetivamente as importações eram autorizadas pela MMCB que era a empresa que atuava como compradora (contrato de distribuição - fl. 402) e que realmente detinha o poder de mando nas operações, conforme contratos de prestação de serviços a concessionária, v. g. fl. 359: "(...) a DISTRIBUIDORA, devidamente autorizada pelas empresas MITSUBISHI MOTORS CORPORATION e MITSUBISHI CORPORATION, outorgará a empresa CIA. IMPORTADORA E EXPORTADOR COIMEX (...) autorização para promover atos relativos à importação de produtos MITSUBISHI MOTORS objeto de pedidos a ela encaminhados, autorização esta que se fará expressamente, através da integração da DISTRIBUIDORA como INTERVENIENTE nos contratos de compra e venda por encomenda que vierem a ser firmados entre CONCESSIONÁRIO e COIMEX."

Constata-se, ainda, que a recorrente informou (fl. 489) que a própria MMCB admitiu que cobrava dos revendedores (concessionárias), até o mês de maio de 1995, além da prestação dos serviços de treinamento de pessoal, de assistência técnica com o fornecimento de peças e serviços ligados à garantia do veículo, e de

Processo nº : 12466.000098/98-76
Acórdão nº : 301-32.416

custos de estoques de peças para a assistência técnica e garantia, as quantias correspondentes a 10% do valor CIF de cada veículo a título de "direito de uso de marca", e a 7% do valor de venda de cada veículo a título de "diferenças de câmbio", destinado à constituição de um fundo para compensação das variações cambiais.

Em decorrência, e com base nas informações fornecidas pela MMCB no sentido de que o faturamento de serviços efetuado contra os revendedores englobava além dos "direitos de uso da marca" e de "diferenças de câmbio", outras despesas com os revendedores (como treinamento, suporte técnico, garantia, etc.), foi efetuado levantamento fiscal a partir do exame das declarações de importação e das informações dadas pelas interessadas, e apurado o demonstrativo de cálculo que fixou em 13,44% o valor médio objeto de ajuste. Os valores foram objeto de exame concreto e não decorrem de presunção, como argüido pela recorrente, considerando que os cálculos estão devidamente indicados no demonstrativo de fl. 604.

O ajuste consistente no acréscimo do percentual apurado tem pleno cabimento por estar previsto no Acordo de Valoração Aduaneira do qual o Brasil é signatário. Esse Acordo determina em seu art. 8º, 1, "c", que, *verbis*:

"Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do artigo 1º, deverão ser acrescidas 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." (destaquei)

O Acordo é claro no sentido de determinar a aplicação dos ajustes ali referidos, não estabelecendo ressalvas no tocante aos aspectos comerciais ou operacionais nas importações.

Não há qualquer dúvida de que a marca é um bem em relação ao qual há uma preocupação permanente no sentido de manter e aumentar a sua valorização, o que implica inequivocamente benefício direto para o seu proprietário, em termos de acréscimos de vendas em função da valorização do produto.

No caso em exame, verifica-se a existência de cláusula contratual que estabelece a obrigação de o distribuidor (MMCB) fazer a publicidade, em valores não menores do que os pactuados com a MMC (fl. 415). De outra parte está fartamente comprovada, pelas notas fiscais acostadas aos autos e emitidas pela

Processo nº : 12466.000098/98-76
Acórdão nº : 301-32.416

MMCB, a cobrança da remuneração pelo uso e divulgação da marca Mitsubishi Motors, não restando qualquer dúvida sobre os fatos, os quais encontram-se comprovada e suficientemente documentados, além de informados e admitidos pela própria recorrente. Inequívoca, assim, a existência de reversão de valores à empresa que autorizou a importação, participante de contrato de distribuição com a MMC, e constou como interveniente nos contratos de compra e venda, situação sujeita ao ajuste determinado no art. 8º, 1, "d", do Acordo de Valoração Aduaneira.

Finalmente, as decisões Cosit argüidas pela recorrente não têm a força alegada nem vêm em socorro da recorrente, visto que no tocante ao imposto de importação, ao tratar dos ajustes do Acordo, só questiona como dispositivo legal objeto de exame o seu art. 8º, 1, "a", referente às comissões, e não os acima transcritos, efetivamente objeto de autuação.

Lembro, finalmente, que essa mesma matéria já foi apreciada nesta Câmara, onde foi negado provimento a recursos voluntários da mesma recorrente por unanimidade, nos termos do Acórdão 301-30.602, em sessão de 14/4/2003, e por maioria de votos, nos termos do Acórdão 301-32.003, em sessão de 10/8/2005.

Diante do exposto, voto por que se negue provimento ao recurso.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2006


JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI – Relator Designado

VOTO VENCIDO

Conselheiro Luiz Roberto Domingo

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

A operação estabelecida 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.

Concordo, nesse ponto com a fiscalização, pois não creio ter configurado fraude à 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 líquido 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.

Processo nº : 12466.000098/98-76
Acórdão nº : 301-32.416

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, no seria a Recorrente, fazendo recair sobre ela a atuação da alegada diferença (ajuste) no valor aduaneiro.

Inicialmente, creio ser necessário fixar o fundamento jurídico utilizado pelo lançamento para depois adentrar à análise da decisão de primeiro grau e do recurso voluntário.

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 pagas 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

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, I, "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."

Processo nº : 12466.000098/98-76
Acórdão nº : 301-32.416

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, 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.

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)”

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.

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

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 reverta 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.”

Ora, em momento algum o auto de infração justificou a aplicação do artigo 8, pela constatação da ocorrência das alíneas “b” e “c” do artigo 1.

Ainda que se possa determinar que seria aplicável o artigos 8, alíneas “c” e “d”, o ajuste somente seria possível se comprovado de forma tangível a ocorrência das alíneas “b” ou “c” do artigo 1.

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

Processo nº : 12466.000098/98-76
Acórdão nº : 301-32.416

acusatória é uma 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 reconhecerem 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 equívale 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 consceitos jurídicos que devem ser absorvidos em relação ao instituto da solidariedade fiscal aduaneira e sobre o instituto de Valoração Aduaneira, pois

Processo nº : 12466.000098/98-76
Acórdão nº : 301-32.416

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, de, 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 consignatário 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 transação 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 a 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 solidariedade 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 direiro 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:

"Art. 79. As convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento do imposto, não podem ser opostas à Fazenda

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

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

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

importação, ajustado de acordo com as disposições do artigo 8, desde que:

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

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 afete o 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 aduaneiro 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.

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

Processo nº : 12466.000098/98-76
Acórdão nº : 301-32.416

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;

...

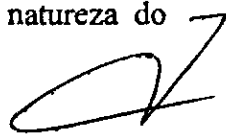
5. As pessoas que forem associadas em negócios, pelo fato de uma ser o agente, o distribuidor ou o correspondente **exclusivo** de outra, qualquer que seja a denominação utilizada, serão consideradas vinculadas para os fins deste Acordo, desde que se enquadrem em alguns dos critérios do parágrafo 4 deste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



Processo nº : 12466.000098/98-76
Acórdão nº : 301-32.416

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.

Desta forma, considerando que:

não é possível, juridicamente, manter a tese da vinculação, com bem reconheceu a decisão recorrida;

não há possibilidade de eleger outro fundamento previsto no artigo 1 do AVA, para revisão do valor aduaneiro;

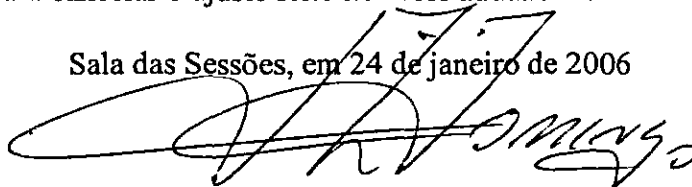
está vedada a aplicação do artigo 8 desacompanhado da aplicação do artigo primeiro;

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;

não há prova ou previsão legal para imputação da solidariedade ao distribuidor em face do importador; e,

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.

Sala das Sessões, em 24 de janeiro de 2006



LUIZ ROBERTO DOMINGO – Conselheiro

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).