



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

**Processo n°** 12466.000098/98-76  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-007.707 – 3ª Turma  
**Sessão de** 22 de novembro de 2018  
**Matéria** 51.673.4436 - II - NULIDADE DA DECISÃO - Inovação na fundamentação.  
51.850.9999 - II - VALOR ADUANEIRO - Outros.  
51.658.4252 - II - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - Solidadriedade  
**Recorrente** CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

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

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. REMUNERAÇÃO PAGA POR CONCESSIONÁRIAS ÀS DETENTORAS DO USO DA MARCA NO PAÍS POR SERVIÇOS PRESTADOS. NÃO INCLUSÃO.

Os valores relacionados com as mercadorias objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, a título de comissão pelo uso da marca, publicidade, garantia, treinamento e assistência técnica, não deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas.

Tais rubricas se materializam após a internalização dos produtos no Brasil e suas remunerações são destinadas a uma pessoa jurídica brasileira, não havendo possibilidade de integrar o valor aduaneiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (relator), Jorge Olmiro Lock Freire e Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe negaram provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Vanessa Marini Ceconello.

*(assinado digitalmente)*

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em exercício.

*(assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator.

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello - Redatora designada.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Andrada Márcio Canuto Natal, Tatiana Midori Migiyama, Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Demes Brito, Jorge Olmiro Lock Freire, Érika Costa Camargos Autran, Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas (Presidente em exercício).

## Relatório

Trata o presente processo de auto de infração (e-fls. 001 a 317) lavrado para constituição de créditos tributários (compostos por tributo, multa e juros moratórios) referentes a tributos vinculados à importação, conforme quadro a seguir:

ORIGEM DO CRÉDITO	VALOR (R\$)
Imposto de Importação - II	205.708,01
Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI	113.707,07
Juros de Mora do II	118.580,71
Juros de Mora do IPI	65.437,34
Multa do II	154.281,00
Multa do IPI	85.280,30
TOTAL	742.994,42

Os lançamentos decorreram de declaração a menor do valor aduaneiro de veículos importados O valor de transação dos veículos teria sido influenciado por vinculação existente entre a Cia. Importadora e Exportadora COIMEX - COIMEX e o exportador, Mitsubishi Motors Corporation, no Japão, pois existiria associação legal de negócios entre esta empresa e a M.M.C. Automotores do Brasil - MMCB. A empresa que promoveu a entrada das mercadorias no território nacional foi a COIMEX, elaborando as declarações de importação e os respectivos lançamentos dos impostos, e era participante do Fundap, mas a MMCB determinava como seriam introduzidos os veículos no território nacional e poderia igualmente

ser-lhe imputada a responsabilidade tributária em virtude dos documentos comerciais da operação. Por essas razões ambas empresas foram intimadas da autuação.

A COIMEX foi cientificada dos autos de infração em 11/02/1998 (e-fl. 001) e a MMCB, por meio da Intimação nº 014/98 (e-fl. 659), em 09/03/1998 (e-fl. 660 e 661), estando a descrição dos fatos e enquadramentos legais dispostos às e-fls. 002 a 029.

Irresignadas, em 26/06/2007, a COIMEX apresentou impugnação, às e-fls. 662 a 704, em 13/03/1998, e a MMCB, como responsável solidária, em 07/04/1998, às e-fls. 731 a 751. Em 28/01/1999, foi apresentado, às e-fls. 776 e 777, aditamento à impugnação, nomeadamente pela COIMEX, alegando erro material na apuração dos valores aduaneiros. Estranhamente, que assina tal aditamento é o representante da MMCB, conforme se observa na procuração à e-fl. 752.

A 1ª Turma da DRJ/FNS, apreciou a impugnação em 10/05/2002, e no acórdão nº 0.849, às e-fls. 781 a 798, considerou procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido, bem como considerou MMCB solidária da COIMEX, entendendo extensivo o efeito da solidariedade para todas as decorrências tributárias resultantes daquelas importações. Outrossim, considerou o aditamento da impugnação como sendo da MMCB e não o admitiu, por considerá-lo flagrantemente intempestivo, porque a ciência do auto de infração fora em 11/02/1998 e esse aditamento ocorreu em 28/01/1999.

#### **Recurso voluntário da contribuinte COIMEX**

A COIMEX foi intimada (e-fl. 800) do acórdão da DRJ em 16/07/2002, e, ainda inconformada, interpôs recurso voluntário, às e-fls. 805 a 844, em 14/08/2002. Os pontos arguidos estão contidos na argumentação que abaixo se segue em apertado resumo:

- a) nulidade do auto de infração por ter sido efetuado após cinco dias contados do término da conferência;
- b) nulidade do auto de infração por desatender o devido processo de apuração ao atribuir a contribuinte a responsabilidade pela apresentação de prova negativa;
- c) conversão do julgamento em diligência para a elaboração de prova pericial que não foi atendido pela DRJ violaria seu direito de ampla defesa, levando também à nulidade do processo;
- d) nega sua vinculação com o exportador praticando o preço compatível com o mercado, não sendo a contribuinte mera intermediária entre a exportadora e a MMCB, inexistindo qualquer contrato nesse sentido;
- e) cabe ao fisco comprovar a existência do vínculo por ele alegado para alterar o valor da transação por ela praticado, sendo improcedente a revisão desse valor pelo fisco;
- f) o preço FOB das transações dos veículos exportados é similar ao de outras mercadorias da mesma espécie, devendo ser por isso aceitável;
- g) os valores que a MMCB cobra das concessionárias não têm relação com aqueles cobrados pela COIMEX, quando esta vende os veículos, pois inexistindo ligação entre

elas, a autuada não tem conhecimento sobre os critérios da MMCB quanto aos valores por esta cobrados daquelas concessionárias pela prestação de serviços, treinamento ou uso da marca do fabricante;

h) não poderia o fisco arbitrar valores sem fundamento nas operações de fato ocorridas e o quadro de valores por ele apresentado não é auto-explicativo para que se chegue à conclusões sobre os ajustes realizados, além disso, estabelecem relações percentuais despropositadas, sem fundamento legal para o cálculo, implicando sua ilegalidade com cobrança de valores fictícios;

i) a exigência do IPI com base em suposto ajuste do valor aduaneiro declarado viola o princípio da não cumulatividade, porque os bens já foram vendidos no mercado interno, em fase posterior, com saldo já integralmente recolhido à União;

j) há decisões da COSIT em soluções de consulta que afastariam o acréscimo ao valor aduaneiro, daquelas quantias pagas pelas concessionárias às detentoras da marca no país a título de treinamento, garantia, divulgação, etc, ainda que as detentoras de uso da marca tenham atuado como agente de compra das importadoras, o que levaria ao cancelamento do lançamento; e

k) houve inovação na fundamentação da valoração aduaneira na decisão de primeira instância, com base pelo acréscimo da alínea "c" do art. 1º do Acordo de Valoração Aduaneira, o que feriria o princípio da ampla defesa.

Não constou nos autos intimação à MMCB para ciência do acórdão da DRJ.

A Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuinte, apreciou o recurso voluntário no acórdão de nº 301-32.416, em 24/01/2006, às e-fls. 1094 a 1122, e por maioria rejeitou as preliminares de nulidade para, também por maioria, negar provimento ao recurso.

#### **Embargos de declaração da contribuinte, COIMEX, e da responsável solidária, MMCB**

A autuada, COIMEX, foi intimada (e-fl. 1124) do acórdão nº 301-32.416 em 24/07/2006 (e-fl. 1129). Em 28/07/2006, tanto a contribuinte COIMEX, quanto a responsável solidária MMCB, em uma única peça manejaram embargos de declaração, às e-fls. 1130 a 1141.

No acórdão nº 301-33.564, às e-fls. 1147 a 1149, os embargos foram acolhidos e providos, para anular o acórdão embargado, em 24/01/2007, por cerceamento do direito de defesa da contribuinte em face da inexistência de intimação à responsável solidária da decisão de primeira instância da DRJ.

#### **Embargos de declaração da Fazenda Nacional**

Intimada (e-fl. 1152) do acórdão nº 301-33.564 em 25/06/2007, a Procuradoria da Fazenda Nacional igualmente manejou embargos de declaração, em 29/06/2007, às e-fls. 1154 a 1158. Contudo, estes embargos foram rejeitados, em 05/12/2007, no acórdão nº 301-34.197, às e-fls. 1161 a 1166, por não serem reconhecidas omissões, obscuridades, dúvidas ou contradições entre a decisão e seus fundamentos.

#### **Recurso voluntário da MMCB**

A responsável solidária MMCB foi intimada do acórdão da DRJ/FNS nº 0.849 (e-fl. 1175), dos acórdãos nº 301-33.564 e nº 301-34.197 (e-fl. 1177), em 12/05/2008 (e-fls. 1176 e 1178). Interpôs recurso voluntário ao acórdão da DRJ em 26/05/2008, às e-fls. 1180 a 1220. O recurso da MMCB pode ser assim resumido:

a) é inaplicável a regra do art. 124,I, do CTN para autuar a recorrente como responsável solidária, visto que não tinha sua situação enquadrada em lei como responsável, nem tinha interesse comum com a COIMEX na situação que constituiu o fato gerador da obrigação principal;

b) também não estaria enquadrada nos arts. 121, parágrafo único, II e 124, II, do CTN, que delimitam a estrita reserva legal para a atribuição dessas responsabilidades;

c) os auditores consideraram as verbas recebidas pela MMCB como comissões (art. 8º, 1, a, i, do AVA) e comentam, vagamente, que tais verbas poderiam ter a natureza de direitos de licença (Art. 8º, 1, c, do AVA), sem contudo citar aquele dispositivo, nem demonstrar porque consideram essa remuneração como direitos de licença exigidos pelo exportador e sem comprovar que o pagamento desses direitos se deu como condição de venda imposta pela MMC do Japão;

d) somente com a Medida Provisória n.º 2.158/2001 é que foi estabelecida a responsabilidade solidária no caso de adquirente de produtos de procedência estrangeira, em importação realizada por sua conta e ordem, por pessoa jurídica importadora;

e) o lançamento se choca com o entendimento explicitado nas Decisões Cosit nº 14 e 15/1997, que afastam do ajuste para a exigência do Imposto de Importação os valores pagos pelas concessionárias às detentoras do uso da marca no Brasil, a título de divulgação, representação e sustentação de marca, pesquisa mercadológica e treinamento de pessoal, bem como, no que respeita ao IPI, dos valores pagos em retribuição aos serviços de pesquisa mercadológica, treinamento de pessoal, divulgação, sustentação e representação da marca no País;

f) não há nos contratos qualquer cláusula que estipule, como condição de venda das mercadorias exportadas, que a COIMEX, a MMCB ou a concessionária pague à MMC qualquer importância a título de direitos de licença relacionados com a mercadoria importada;

g) o cálculo dos ajustes leva a resultado diverso do obtido pelos autuantes, o que revela que o ajuste não foi efetuado com fundamento no art. 8º, 1, "c" e que na autuação não se conseguiu demonstrar pagamento de direitos de licença como condição de venda nem calcular o valor desses direitos;

h) a revenda das mercadorias foi feita pela Coimex;

i) as importâncias recebidas não se referem a resultado de qualquer revenda, porque a recorrente não revendeu, não cedeu nem utilizou as mercadorias importadas, havendo, assim, evidente erro na alegação de que o ajuste deva se fundamentar no art. 8º, 1, "d" do AVA;

j) o Acordo estabelece expressamente os casos em que os valores relacionados a bens incorpóreos devam ser computados para efeito de ajuste e o art. 8º dispõe que nenhum acréscimo será feito ao preço pago ou a pagar, se não estiver previsto nesse artigo;

k) decorre da decisão de primeira instância a existência de suposto valor que intentou agregar ao valor declarado; sob a alegação de corresponder à valorização da marca em favor do exportador; vale dizer, segundo a decisão, cada unidade de moeda paga pelos concessionários à recorrente foi por esta "investida" na valorização da marca Mitsubishi e gerou uma unidade de moeda de acréscimo ao valor dessa marca; é cediço que não há correspondência entre esses "investimentos", portanto, não há elementos objetivos e quantificáveis para justificar ou basear o valor que a Fazenda pretende qualificar como ajuste ao valor aduaneiro.

### **Acórdão de recurso voluntário**

A 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara de Terceira Seção de Julgamento, em 25/05/2010, apreciou ambos os recursos resultando no acórdão nº 3202-00.113, às e-fls. 1225 a 1239, que teve as seguintes ementas:

#### *PROVA PERICIAL*

*A prova pericial deve ser indeferida quando os autos processuais já contiverem elementos suficientes e demonstrarem ser desnecessária para a formação da prova e do processo de convicção para a decisão.*

#### *REVISÃO ADUANEIRA*

*A revisão aduaneira é ato expressamente autorizado na lei, enquanto não decair o direito da Fazenda Nacional, tendo sido estabelecido para todos os despachos aduaneiros, sem quaisquer restrições, descabendo, assim, alegar que só é cabível quando da ocorrência de erro de fato. O prazo de 5 dias para a revisão aduaneira a contar da conferência aduaneira, previsto no art. 50 do Decreto-Lei nº 37/1966, foi revogado pelo art. 2º do Decreto-Lei nº 2.472/1988.*

#### *PROCESSO FISCAL. ALEGAÇÃO DE INOVAÇÃO.*

*A indicação da norma constante do Acordo de Valoração Aduaneira pela decisão de primeira instância não constitui inovação se na peça básica ficou claro que o procedimento fiscal disse respeito especificamente à norma indicada.*

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

*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. Apurada pelo Fisco, de acordo com os demonstrativos fiscais constantes dos autos, a existência de quantias cobradas das concessionárias pela empresa distribuidora da marca Mitsubishi no Brasil, a título de direito de uso de marca, o que foi admitido pela mesma, é devido o ajuste no valor aduaneiro. Inteligência*

*dos arts. 1º e 8º, I, "c" e "d", do AVA, promulgado pelo Decreto nº 92.930/86.*

*RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA Apurado nos trâmites de importação o inequívoco interesse e participação de empresa, pactuada com o exportador, resta pacífica a sua responsabilidade solidária, nos termos do art. 124, I, do CTN.*

O acórdão foi assim redigido:

*ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade do lançamento feita pelo contribuinte, vencidos os Conselheiros Heroldes Bahr Neto e Rodrigo Cardozo Miranda. Por maioria de votos, rejeitar a preliminar de nulidade da decisão feita pela responsável solidária, vencidos os Conselheiros Heroldes Bahr Neto e Rodrigo Cardozo Miranda. No mérito, negar provimento aos recursos pelo voto de qualidade, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Heroldes Balir Neto, Rodrigo Cardozo Miranda e Luciano Pontes de Maya Gomes. Fez sustentação oral o Advogado Aristófares Holanda Fontoura - OAB/DF 1954-A.*

#### **Embargos de declaração dos sujeitos passivos**

A contribuinte COIMEX e a responsável MMCB foram intimadas, do acórdão nº 3202-00.113, em 21/03/2011 (e-fl. 1243) e 18/03/2011 (e-fl. 1250), respectivamente. Em 23/03/2011, conjuntamente, manearam embargos de declaração ao acórdão, às e-fls. 1251 a 1256.

O presidente da 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento, em 14/10/2011, no despacho nº 3202-046, rejeitou os embargos dos sujeitos passivos, por não observar as situações previstas no art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256 de 22/06/2009.

#### **Recurso especial dos sujeitos passivos**

A COIMEX e a MMCB foram intimadas do despacho nº 3202-046 em 28/08/2011 (e-fl. 1266) e em 26/11/2011 (e-fl. 1268), respectivamente. Em conjunto, os sujeitos passivos interpuseram recurso especial de divergência ao acórdão nº 3202-00.113 em 06/12/2011, às e-fls. 1269 a 1314. O recurso foi apresentado em relação a quatro matérias:

1) Nulidade da decisão de primeira instância por inovação na fundamentação legal do lançamento; no recorrido negou-se a existência de inovação, o acórdão paradigma de nº 3101-00.574, para situação idêntica considerou existente a inovação e, por isso, nula a decisão de primeira instância.

2) Valoração aduaneira – remuneração paga no Brasil por concessionários às detentoras do uso da marca no País, após a importação de veículos, pelos serviços de assistência técnica, treinamento de pessoal, garantia, divulgação publicitária da marca, e pela concessão de autorização do uso da marca no País. Procedência ou não de ajuste ao valor aduaneiro, em valor correspondente à referida remuneração, com fundamento no art. 8º, 1, a,

do Acordo de Valoração Aduaneira. Aplicação das decisões COSIT 14/97 e 15/97. Para este tópico, o acórdão *a quo* nega a aplicação das decisões COSIT nº 14 e 15 ao lançamento, alegando que os ajustas aplicáveis são aqueles enquadrados no artigo 8, 1, "c" ou 1, "d", e não do artigo 8, 1, "a", enquanto os acórdãos paradigmas nº 3102-00.239 e nº 3101-00.574 aplicam tais decisões para excluir a exigibilidade do ajuste.

3) Valoração aduaneira – remuneração paga no Brasil por concessionários às detentoras do uso da marca no País, após a importação de veículos, pelos serviços de assistência técnica, treinamento de pessoal, garantia, divulgação publicitária da marca, e pela concessão de autorização do uso da marca no País. Procedência ou não de ajuste ao valor aduaneiro, em valor correspondente à referida remuneração, com fundamento no art. 8º, “c” ou “d”, do Acordo de Valoração Aduaneira. Nesta matéria, o acórdão vergastado considera como condição de venda a exigência de pagamentos feitos pelos concessionários ao distribuidor, como retribuição pela autorização do uso da marca, o que não prova que tenha havido condição de venda imposta pelo exportador, considerando ainda que tais pagamentos à MMCB se enquadrariam no disposto na alínea "d" do 1 do artigo 8 do AVA; já os acórdãos nº 3101-00.574 e nº 3102-00.496, entendem ser necessária a comprovação da condição de venda na operação de importação/exportação e ainda apontam que para aplicação do artigo 8, 1, "d", é necessária a comprovação da transferência de valores adicionais ao exportador, que componham o preço pago ou a pagar e que não se confundam com os valores pagos pelos concessionários ao distribuidor.

4) Responsabilidade Solidária. Enquanto o acórdão *a quo* atribui responsabilidade tributária prevista no art. 124 do CTN por entender que a MMCB tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador, o acórdão paradigma de nº 3101-00.574 não vê qualquer obrigação jurídica do distribuidor (MMCB) junto ao exportador, mas apenas o importador a teria.

O Presidente da 2ª Câmara de Terceira Seção de Julgamento do CARF, apreciou o recurso especial de divergência da contribuinte em 06/03/2012, no despacho nº 3202-072, às e-fls. 1349 a 1356, com base nos arts. 67 e 68 Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256 de 22/06/2009, dando-lhe seguimento apenas em relação às matérias 1), 2) e 4).

Na visão do Presidente, nos paradigmas utilizados para matéria 3) não era possível aferir ou quantificar o resultado objeto de reversão a título de direitos de uso de marca, enquanto que no recorrido a quantificação era clara e, além disso, os paradigmas se referem à impossibilidade de apontar quais valores teriam sido revertidos a concessionárias e ao exportador, do que não se trata no recorrido, o qual se refere especificamente à exigência do imposto em razão dos ajustes de parcelas por pagamentos feitos direta ou indiretamente ao exportador. Assim, as situações distintas não permitiram constatar a divergência arguida.

Em razão da matéria não admitida, houve reexame do despacho de admissibilidade do recurso especial pelo Presidente da Câmara Superior de Recursos Fiscais - Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF, em 22/06/2012, às e-fls. 1359 e 1360, resultando no despacho nº 3200-036-R, que, com base no art. 71 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22/06/2009, concluiu que para matéria 2) não havia identidade fática entre os paradigmas apontados e o acórdão recorrido e, por isso, manteve na íntegra o despacho nº 3200-072.

Em 05/12/2012, às e-fls. 1376 a 1381, os sujeitos passivos protocolaram petição, ao Presidente da CSRF, para revisão de ofício do despacho nº 3200-036-R, afirmando a existência de conflito discriminatório na apreciação realizada em despachos decisórios que tratam da mesma matéria para os mesmos sujeitos passivos, o referido despacho 3200-036-R da 2ª Câmara e o despacho 3100-281 da 1ª Câmara, quanto a matéria 3) acima. No primeiro despacho o acórdão paradigma nº 3101-00.574 foi admitido para divergência relativamente ao acórdão nº 301-32.146, interposto pela Fazenda, enquanto no segundo despacho, que é o do presente processo, o mesmo acórdão, agora apresentado pelos mesmos sujeitos passivos, para a mesma matéria não o foi.

### **Contrarrazões da Fazenda**

Cientificada do recurso especial de divergência da contribuinte (e-fl. 1414) em 22/03/2016, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões, às e-fls. 1415 a 1424, em 30/03/2016.

Argumenta contra as posições dos sujeitos passivos em seu recurso especial, na seguinte ordem

#### **1) Nulidade pela alegada existência de inovação**

Afirma que não há infração prevista no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972 - Decreto nº 70.235 de 06/03/1972 para que se inquine de nulidade o acórdão da DRJ/FNS, e as razões para isso estariam suficientemente apresentadas no acórdão recorrido, haja vista que ampla defesa dos recorrentes não foi prejudicada, como se observa pelo seu hígido e completo acesso aos fatos contrários a sua causa e veiculados nas decisões deste processo. Não seria possível a declaração de nulidade por vício formal se não comprovado o prejuízo à defesa das partes.

#### **2) Ajuste do valor aduaneiro**

Argumenta pela correção do acórdão recorrido, pois a situação de fato posta nos autos era de que a COIMEX, empresa participante do Fundap, lavrando notas fiscais em seu nome para concessionárias vinculadas à MMCB, empresa que tinha o efetivo controle das operações, detendo, inclusive, o direito não exclusivo do uso da marca Mitsubishi no Brasil. As concessionárias pagavam, além do valor de compra e venda à COIMEX, percentuais do valor de cada veículo a título de lizeja pelo uso da marca, a ser pago no momento da nacionalização de cada um deles. O valor de transação apresentado pela COIMEX foi aceito pelo fisco, porém a ele foi agregado o valor da comissão pelo uso da marca, exigido das concessionárias e destinadas à MMCB, para compor o valor aduaneiro incidindo a regra prevista no artigo 8, 1, "c" do AVA.

Além disso, haveria reversão de valores à empresa MMCB em cada venda realizada e que constava como interveniente nos contratos de compra e venda, também incidindo assim o acréscimo previsto no artigo 8, 1, "d" do AVA.

Já as decisões COSIT nº 14 e nº 15 arguidas em favor dos sujeitos passivos não são aplicáveis ao caso, pois seus fundamentos legais são específicos para ajustes de comissões de venda ou de compra previstos no artigo 8, 1, "a" do AVA, não repercutindo nos ajustes que deram azo à exigência fiscal em litígio.

#### 4) Responsabilidade solidária da MMCB

Havendo a comprovação de que a MMCB comandava e controlava a articulação das operações de importação, aplica-se a ela a responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I, do CTN.

É o relatório.

### Voto Vencido

Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Relator

O recurso especial dos sujeitos passivos é tempestivo, cumpre os requisitos regimentais, por isso dele conheço.

Inicialmente, cabe destacar que a petição de e-fls. 1376 a 1381, apresentada pelos sujeitos passivos, relativamente ao despacho de admissibilidade do seu recurso especial de divergência de nº 3202-072 e de reexame deste, com nº 3200-036-R, não pode ser acolhida na presente instância, e nem mesmo havia RICARF/2009, então vigente, previsão para apreciação de tal pedido, haja vista que o § 3º do art. 71 daquele regimento afirmava a definitividade do despacho do Presidente da CSRF que negasse ou desse seguimento ao recurso.

Sigo a apreciação com relação às matérias do recurso que foram admitidas.

#### **Nulidade da decisão de primeira instância por inovação na fundamentação legal do lançamento**

Nesse ponto, entendo que andou bem a Procuradora em sede de contrarrazões, ao se apoiar no acórdão recorrido para demonstrar que não houve infringência às disposições do art. 59 da Decreto nº 70.235/1972, no qual estão dispostos os vícios passíveis de inquinar o processo com nulidade. Reproduzo abaixo a argumentação esgrimida pelo i. Conselheiro José Luiz Novo Rossari no acórdão recorrido, às e-fls. 1234 e 1235, a qual também adoto:

*A alegação de nulidade da decisão, com base na alegação de inovação por parte do órgão julgador de primeira instância, não tem o alicerce necessário para os efeitos de nulidade do ato pretendidos. E isso porque, embora não conste expressamente no Auto de Infração a tipificação legal específica prevista no art. 8º, I, "c", ou "d" do Acordo de Valoração Aduaneira de que trata o Decreto n.92.930/1986, a extensa troca de informações entre a contribuinte e o Fisco, que faz parte do Auto de Infração, deixa claro que a exigência fiscal tinha por objetivo esse ajuste, o qual respeita ao acréscimo de percentual a título de "licença para uso de marca" ou "direitos de licença", que se apurou ser cobrado pela distribuidora. Isso pode ser visto com clareza nos documentos anexos ao Auto de Infração, os quais expressavam os trâmites de fiscalização pertinentes à exigência desse direito, culminando com o pedido de reconsideração interposto pela contribuinte ao Superintendente da Receita Federal na 7.RF e o indeferimento do pedido, referente à "licença para uso de marca" por essa autoridade (fls. 651/653). Já o enquadramento no art. 8º, I, "d" está implícito nas operações de que*

*participaram o contribuinte e responsável, tendo em vista que cada revenda de veículo pela importadora implicava pagamento de parcela a título de licença de uso de marca pela concessionária à distribuidora.*

*No caso em exame, resta claro que a exigência fiscal respeita aos direitos de licença e sua cobrança em cada operação de revenda, não sendo motivo para nulidade a não inserção na peça básica das tipificações correspondentes no AVA, desde que tenha sido consignado de forma inequívoca que a ação fiscal teve como objetivo esse ajuste, bem como a correta apuração do valor aduaneiro, como previsto no art. 89, II, do RA/1985, o que foi obedecido pelo autuante.*

Entendo que a troca de informações ao longo do procedimento que desembocou no auto de infração deixou claro que a exigência fiscal tinha por objetivo o reajuste do valor aduaneiro. Além disso, as manifestações dos sujeitos passivos ao longo do procedimento de fiscalização, apontadas no Histórico de Ação Fiscal às e-fls. 333 a 340 (mormente naqueles indicados às e-fls. 336 a 338), associados às suas competentes defesas, não permitem vislumbrar qualquer prejuízo a elas. Logo, inexistindo prejuízos à defesa inexistente razão para nulidade do ato.

Por isso, voto por não acatar tal preliminar de nulidade no caso concreto.

#### **AV Ajuste do valor aduaneiro com fundamento no art. 8º, 1, “c” ou “d”, do AVA**

Esta é a primeira vez que enfrento o caso, na qualidade de conselheiro relator. Após pesquisa sobre o tema, quanto a esse tópico, me inclino por adotar a posição que foi exposta pelo Dr. Rodrigo da Costa Pôssas, em voto vencido, no acórdão nº 9303-002.105, tratando dessa matéria em recurso especial da Fazenda, para a mesma ação fiscal, às quais me reporto a seguir:

*No mérito, nos vemos diante da propositura de ação fiscal que visa ajustar o valor aduaneiro declarado pelo importador por ocasião dos registros de importação, mediante adição ao valor de transação das receitas auferidas a título de licença de uso da marca, concedida aos revendedores autorizados pelo distribuidor da marca Mitsubishi no Brasil.*

*A caracterização da infração apontada decorreu de fatos relativos à estratégia comercial adotada pelas empresas envolvidas, direta ou indiretamente, nas importações de que se trata, expostos dispersamente nos autos.*

*Interessada na colocação de seus produtos no mercado nacional brasileiro, a empresa MMC do Japão contratou com a empresa MMC do Brasil a distribuição, no país, dos veículos e peças que fabrica.*

*Desse modo, sempre atendidas as cláusulas contratuais estabelecidas com o exportador, a distribuidora de seus produtos triangulou as operações no mercado interno, autorizando suas concessionárias a negociar as importações correlatas*

*diretamente com a companhia comercial de importação e exportação – Coimex. Como resultante, a distribuidora da marca não só delegou o ônus operacional relativo à operação de comércio exterior, como também teve garantido seu anonimato nas operações de importação realizadas.*

*O interesse e envolvimento da distribuidora MMC do Brasil na operação somente vêm à luz nos contratos firmados entre ela, suas concessionárias e a Coimex, conforme revelam os exemplares do **Contrato de Compra e Venda por Encomenda** e do **Contrato de Prestação de Serviços**, especialmente de sua cláusula 3ª, e do **Contrato de Câmbio**, cujo fechamento foi operado em nome da empresa distribuidora, MMC do Brasil, conforme demonstram os documentos de fls.423 a 430.*

*Em síntese, da estruturação empresarial descrita resultou a atomização das responsabilidades decorrentes da importação. Contudo, intactas permanecem as disposições legais vigentes, sobretudo no que concerne à impossibilidade de se opor à Fazenda Pública, por meio de associações particulares em negócio, a pretensão de imobilidade do Estado diante de franca evasão de tributos, aos quais estamos todos obrigados.*

*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)

*É importante destacar que o aperfeiçoamento do valor aduaneiro, resultado da aplicação dos ajustes previstos no AVA não significa desqualificar o valor de transação. Aqui não estamos tratando de subfaturamento, o que implicaria rito diferente de apreciação da operação comercial. Neste caso, o valor da transação foi aceito e ajustado em cumprimento do que determinam as normas de valoração Aduaneira.*

*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)”.

*Assim, a norma é clara, rezando 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.*

*Não carece, 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.*

*Somadas tais razões à inexistência nos autos de acusação da ocorrência de subfaturamento, haja vista ter sido acolhido para todos os fins, inclusive para fins do ajuste proposto, o valor de transação constante da fatura comercial que instruiu o despacho aduaneiro, tem-se por insubsistentes os argumentos insistentemente trazidos pela impugnante, no sentido de demonstrar a inexistência de vínculo entre ela e as demais empresas envolvidas com a operação de importação em causa.*

*Muito embora irrelevante para a sustentação da presente ação fiscal o vínculo legal entre o exportador e o importador, é de se notar que a empresa MMC do Brasil Ltda, detentora do direito de comercialização no território nacional dos veículos importados e da marca que os distingue, é quem autoriza, sob condições por ela estabelecidas, a contratação direta das importações, firmadas entre os concessionários da marca e a autuada.*

*A respeito do que representa a marca para o ativo das empresas, é vasta a doutrina. Constituindo parte de seus ativos intangíveis, reunidos sob a denominação de fundo de comércio, à marca vem*

*sendo, a cada dia, atribuído maior valia, a ponto de nos depararmos com as ditas empresas virtuais, que sequer encontram-se estabelecidas, cujo faturamento obtido apenas com a concessão de uso da marca atinge cifras inimagináveis.*

*Indiscutível tratar-se esse de bem cuja concessão de uso, ainda que não prevista legalmente no acordo para fins de vinculação entre cedente e cessionário, bem traduz o fático interesse negocial comum que se estabelece entre as diversas empresas responsáveis por sua inserção no mercado consumidor.*

*Representando um dos mais valiosos bens do ativo das empresas, é igualmente indiscutível que os investimentos dos quais decorre a valorização da marca reverterem-se, necessariamente, em benefício direto para seu proprietário, no caso o fabricante exportador. É assim, ainda que a retribuição pelo seu uso não se dê pela via direta do pagamento, porém em decorrência de cláusula contratual onerosa que condiciona sua utilização à realização, por conta e ordem de seu cessionário e distribuidor, de publicidade exhaustiva do produto negociado, conforme sucede no contrato de fls.455 a 480, firmado entre a **Mitsubishi Motors Corporation (MMC do Japão)** e a empresa **MMC Automotores do Brasil (MMC do Brasil)**, cujo artigo 13 assim reza:*

“Artigo 13. PROPAGANDA O DISTRIBUIDOR reconhece que uma ampla campanha promocional será necessária para estabelecer de maneira bem sucedida um mercado para os Produtos no Território. O DISTRIBUIDOR concorda em assumir tais responsabilidades de propaganda e em apresentar à MMC, para sua aprovação, uma descrição geral de sua estratégia de propaganda, incluindo se sua propaganda será realizada através de cartazes, jornais, revistas, rádio, televisão ou de outra forma. O DISTRIBUIDOR não irá utilizar, ou fazer com que ou permitir que qualquer de seus concessionários utilize qualquer tendência de propaganda para prejudicar a MMC ou para enganar o público. O DISTRIBUIDOR concorda em gastar não menos que os valores periodicamente pactuados pela MMC e pelo DISTRIBUIDOR para a propaganda dos Produtos.

(...)“

*A forma como foi implementada a cláusula acima foi mediante a emissão de notas fiscais de serviço onde foram consignados valores a título de licença e uso da marca, conforme a previsão contratual estabelecida entre distribuidor importador e revendedor.(exemplo à fl. 426, onde consta uma detalhada planilha de custos.)*

*De fato, tais valores não foram remetidos ao exterior. Segundo o contrato, tais valores ficariam no Brasil e seriam investidos no fortalecimento da marca, que permanece na propriedade do fabricante-exportador. Note-se que segundo as normas previstas no AVA, (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, deve ser adicionado ao valor da transação.*

*Não há de se discutir o valor da marca para quem a detém. Faz parte dos ativos intangíveis da empresa e podem representar, como no caso representa, boa parte do patrimônio da empresa.*

*Observe-se ainda que o ajuste no valor aduaneiro, quando presentes as condições que o determinam, é obrigatória para todos os signatários do Acordo, em benefício do comércio internacional leal e competitivo, conforme já dissemos anteriormente.*

*Os encargos, sabidamente onerosos, são transferidos pelo Distribuidor da marca no Brasil aos seus concessionários autorizados, provendo recursos para implementar a cláusula contratada, mediante a emissão de notas fiscais de serviço em que são faturados valores a título de licença de uso da marca, conforme previsão contratual estabelecida entre o Distribuidor, o Importador e o Revendedor.*

*Evidente, pois, o interesse negocial em comum nas importações realizadas, ratificados por contratos sociais suficientes para satisfazer os requisitos estabelecidos no art. 15, §§ 4 e 5, do Acordo de Valoração Aduaneira, ao comprovar o liame entre a comercial operadora da importação, a distribuidora e as concessionárias.*

*Igualmente evidente o fato de que a maior interessada na importação em questão, a distribuidora de veículos MMC do Brasil, incorre, como condição de venda, em despesas promocionais da marca comercializada, segundo dão conta as cláusulas obrigacionais estipuladas em contrato firmado entre o fabricante e importador.*

*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, a ser efetuado consoante os procedimentos determinados no art. 6º do Decreto nº 2.498, de 1998.*

*De se notar que o Acordo de Valoração Aduaneira ao prever o ajuste de preço, nos termos de seu art. 8º, além de instituí-lo como procedimento obrigatório, determina que os custos ali relacionados, desde que suportados pelo comprador e não inclusos no preço pago ou a pagar pela mercadoria, sejam acrescentados nesse preço, **sem qualquer restrição quanto à modalidade operacional da importação**, independentemente de convenções particulares não oponíveis à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.*

*Tal determinação bem se justifica, tendo em vista serem os bens importados o objeto que se valora. Esses bens não se modificam em função da estrutura empresarial constituída para sua*

*introdução no país e, por permanecerem os mesmos a despeito desse aspecto, o Acordo de Valoração não se ateve a tal particularidade subjetiva para obrigar o referido ajuste. Tratou-o objetivamente, simplesmente vinculando ao seu preço ulteriores dispêndios.*

*Assim, a Administração tributária Aduaneira determinou que fosse procedido o estudo do valor aduaneiro dos veículos submetidos a despacho de importação, tudo conforme determina o referido acordo, isto é, com auxílio do importador e cuja conclusão foi obtida a partir de documentos por ele oferecidos. Não se deve confundir produção de provas negativas com o rito estabelecido no AVA, em benefício dos operadores do comércio internacional.*

*Relembrando, diz o artigo 8 do referido Acordo que: “**ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas deverá ser acrescentado o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas, que reverta direta ou indiretamente ao vendedor.**”*

(Destques do original)

Por essas razões, me convenci de que não se trata de operações posteriores e independentes da importação, mas de uma operação com valores atomizados entre os dois recorrentes. Assim, voto pelo não provimento ao recurso especial de divergência dos sujeitos passivos também nessa matéria.

### **Responsabilidade Solidária**

Nesse ponto também comungo com o entendimento do relator do acórdão recorrido, à e-fl. 1235, de que a responsabilidade solidária da MMCB decorre de seu interesse comum na situação que constitui o fato gerador da importação.

O contrato entre MMCB (referida como DISTRIBUIDOR naquele documento) e MMC do Japão, às e-fls. 4000 a 424, em diversas passagens, demonstra que a MMC tinha o controle de toda a operação de importação que seria realizada pela COIMEX, funcionando esta, na verdade, como empresa que permitia o aproveitamento do Fundap, para economia tributário do ICMS no estado do Espírito Santo apenas.

Observe-se o que estipula o item 1 do art. 2º do referido contrato, à e-fl. 402:

*1. Sujeito aos termos condições deste Contrato, a MMC designa, por este instrumento o DISTRIBUIDOR como **importador e distribuidor dos Produtos no Território**, em uma base não exclusiva, pelo prazo especificado no Artigo 22 deste Contrato, e o DISTRIBUIDOR por este instrumento aceita tal designação.*

(Negritei)

Outrossim, o artigo 3º do contrato, regulando o relacionamento entre as parte, ainda pontifica, à e-fl. 403:

***Todos os Produtos** fornecidos ao DISTRIBUIDOR de acordo com este, **serão comprados pelo DISTRIBUIDOR por sua***

***própria conta e risco, e revendidos de acordo com os termos e condições deste Contrato.***

*Fica entendido que o relacionamento entre a MMC e o DISTRIBUIDOR não será aquele de principal e agente, mas sim o de vendedor e comprador, e o DISTRIBUIDOR não estará autorizado a atuar como agente da MMC de qualquer maneira que seja e não deverá concluir qualquer contrato ou acordo em nome da MMC, fazer qualquer declaração ou garantia vinculando a MMC ou agir de outro modo em nome de e/ou em representação da MMC.*

(Negritei)

Ao tratar dos pedidos de pedidos de compras, de pagamento e de entrega dos produtos, destacamos às e-fls. 403, 405 e 406, respectivamente:

#### *1. Pedidos e Esquema de Compras*

***O DISTRIBUIDOR deverá colocar ordens firmes em uma forma aprovada pela MMC para Automóveis, de acordo com o Procedimento de Disposição em vigência na data do recebimento pela MMC de tais pedidos.***

(...)

#### *5. Pagamento*

***O pagamento pelos Produtos à MMC, pelo DISTRIBUIDOR, deverá ser feito em Yen japonês ou em outras moedas que possam ser especificadas pela MMC periodicamente, e será feito, a menos que de outra forma pactuado, por cartas de crédito irrevogáveis, confirmadas, sem recurso irrestritas e à vista, a serem abertas em favor da MMC através de bancos considerados de primeira classe, aceitáveis à MMC. (...) O DISTRIBUIDOR deverá notificar a MMC imediatamente sobre a abertura de tais cartas de crédito.***

(...)

#### *6. Entrega*

***A entrega dos Produtos ao DISTRIBUIDOR pela MMC será feita nos termos e condições mutuamente pactuados, (...) O DISTRIBUIDOR pode, periodicamente, requerer à MMC que providencie frete marítimo ou aéreo e/ou cobertura de seguro marítimo para os embarques dos Produtos,***

(...)

Ou seja o contrato evidencia que quem realiza os pedidos, paga e recebe os produtos importados é o DISTRIBUIDOR, ou seja, a MMCB. Não há como deixar de concluir que essa empresa é quem tenha o principal interesse na situação que constitua o fato gerador da importação e por isso plenamente aplicável o inciso I do art. 124 do CTN.

### **Conclusão**

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso especial de divergência do sujeito passivo para negar-lhe provimento e manter o acórdão recorrido.

*(Assinado digitalmente)*

Luiz Eduardo de Oliveira Santos

### **Voto Vencedor**

Conselheira Vanessa Marini Cecconello - Redatora designada

Com a devida vênia ao excelente voto do Ilustre Conselheiro Relator, entendeu a maioria do Colegiado por divergir do seu entendimento, para dar provimento ao recurso especial da Contribuinte, tendo sido eu designada para redigir o voto vencedor.

A demanda posta nos presentes autos é idêntica àquela julgada por esta Colenda 3ªTurma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, nos autos do processo administrativo n.º 12466.001423/98-91, na sessão de 09 de agosto de 2016, cujos termos do julgamento resultaram no Acórdão n.º **9303-004.215** e que são abaixo reproduzidos como razões de decidir deste voto vencedor, *in verbis*:

[...]

*No mérito, centra-se a controvérsia na possibilidade de ajuste do valor aduaneiro, mediante a inclusão das remunerações pagas pelos concessionários à detentora do uso da marca no País, a título de licença do uso da marca, com base no art. 8º, §1º, alíneas c e d, do Acordo de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Decreto nº 92.930, de 16/07/1986.*

*O valor aduaneiro é aquele atribuído ao produto para efeitos de tributação sobre a importação, constituindo-se na base de cálculo do imposto de importação (II) e do imposto sobre produto industrializado vinculado à importação (IPI vinculado). O mesmo é aferido na forma definida no art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT e no Acordo para Implementação do art. VII do GATT, denominado de Acordo de Valoração Aduaneira, regulamentado pelo Decreto nº 2.498/98, vigente à época dos fatos geradores, posteriormente revogado pelo Decreto nº 4.543/2002, por sua vez revogado pelo Decreto nº 6.759/2009.*

*O Acordo de Valoração Aduaneira, tratado multilateral que busca estabelecer regras para o comércio internacional não predatório entre os países participantes, foi promulgado no Brasil pelo Decreto nº 92.930/86, e assim dispõe em seus artigos 1º e 8º:*

---

**ARTIGO 1º**

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

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

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

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

iii) não afetem substancialmente o valor das mercadorias;

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

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

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

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

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

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

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

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

iv) o valor de transação, em vendas a compradores não vinculados, para exportação para o mesmo país de importação, de mercadorias idênticas às mercadorias importadas, exceto pelo fato de terem um país de produção diferente, desde que os vendedores, nas duas transações comparadas, não sejam vinculados.

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

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

[...]

#### ARTIGO 8º

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

**a) os seguintes elementos, na medida em que sejam suportados pelo comprador mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias;**

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

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

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

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

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

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

iii) materiais consumidos na produção das mercadorias importadas;

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

**c) "royalties" e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou**

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

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

*Em procedimento de revisão aduaneira, nos termos dos artigos 455 e 456 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, realizada nas declarações de importação da empresa COIMEX relativas à internação de veículos da marca "MITSUBISHI" para transporte de passageiros, apontou a Fiscalização ter sido declarado a menor o valor aduaneiro das mercadorias, razão pela qual foi lavrado o auto de infração.*

*Portanto, trata-se de litígio relativo à valoração aduaneira dos veículos automotores importados pela COIMEX, exportados pela Mitsubishi Motors Coporation (MMC do Japão), fabricante sediado no Japão, o qual mantém com a MMC Automotores do Brasil Ltda. contrato para distribuição e comercialização da marca Mitsubishi no território nacional.*

*A relação entre as empresas MMC Automotores do Brasil Ltda., Companhia Importadora e Exportadora - COIMEX e Mitsubishi Motors Corporation (MMC do Japão), dá-se da seguinte forma bem sintetizada nas contrarrazões ao recurso especial:*

*a) a MMCB é a distribuidora dos produtos da MMC e MC no Brasil, sem exclusividade, podendo importá-los, formar rede de concessionários autorizados à venda dos produtos, fazer uso da marca e permitir aos concessionários a utilização da mesma, promover a propaganda e divulgação da marca e autorizar terceiros a importar os produtos;*

*b) por meio de "Instrumento Particular de Contrato de Fornecimento, Uso de Marca, Prestação de Serviços de Assistência Técnica e Outras Avenças), a MMCB constitui concessionários e assume a obrigação de fornecimento de produtos, diretamente ou através de terceiros, pelos preços acordados; autoriza o concessionário a utilizar a marca; compromete-se com o treinamento dos empregados do concessionário, habilitando-os a prestar assistência técnica aos adquirentes finais dos produtos;*

*c) a MMCB e os concessionários acordam os serviços que a primeira irá prestar aos segundos, através de Contrato de Prestação de Serviços: "preparação e promoção de campanhas publicitárias visando a divulgação e colocação dos produtos Mitsubishi no mercado interno; autorização ao concessionário para uso da marca para fins de comercialização dos produtos; serviços de assistência técnica, mediante treinamento de pessoal do concessionário. Estabelecem também os preços dos aludidos serviços e que a importação dos produtos será cometida à COIMEX, com a intervenção da MMCB, na forma definida nos "contratos de compra e venda por encomenda".*

*d) COIMEX, concessionário e MMCB celebram "Contrato de Compra e Venda por Encomenda", figurando a última como Interveniente. No pacto, determinam que as importações serão realizadas pela COIMEX, atendo-se*

*esta aos produtos discriminados pelos concessionários e aos preços acordados, convencionando-se ainda que a MMCB providenciará a indicação da COIMEX como consignatária, nas faturas pró-forma, e repassará para a COIMEX as cartas de crédito relativas às importações, indicando-a como consignatária, nos referidos efeitos.*

*A MMC Automotores do Brasil Ltda. detém o direito de uso da marca Mitsubishi no Brasil, sem exclusividade, tendo referido contrato de distribuição, sendo-lhe atribuída a responsabilidade pela divulgação dos produtos da marca, razão pela qual cria e mantém rede de concessionários, sendo remunerada pelos serviços de garantia, treinamento, assistência técnica, etc. Portanto, a remuneração recebida pela MMCB não se caracteriza como "comissões de venda", por se tratar de contrapartida pela prestação de serviços aos concessionários no Brasil, e não ao exportador, e pela cessão do uso da marca.*

*Nos termos da Nota Explicativa 2.1, do AVA, itens 2, 4, 5 e 7, os serviços prestados pela MMCB e a cessão do uso da marca não se confundem com os serviços de agenciamento de vendas ou de compras. As quantias pagas ao distribuidor pelos concessionários, que não são importadores, no caso em exame, não são comissões. Por isso, a MMCB não é uma agente de vendas da MMC do Japão, mas sim sua distribuidora, conforme consta das cláusulas 2 e 3 do Contrato de Distribuição (fls. 1.150 a 1.175):*

#### CONTRATO DE DISTRIBUIÇÃO

Este Contrato, feito e celebrado aos 15 dias de março de 1993, entre a **MITSUBISHI MOTORS CORPORATION**, uma companhia organizada e existente sob as leis do Japão, com sede em 33-8, Shiba 5-chome, Minato-ku, Tóquio, Japão (aqui de agora em diante referida como "MMC"), e a **BRABUS AUTOSPORT LTDA.**, uma companhia (sociedade de propriedade única) organizada e existente de acordo com as leis da República Federativa do Brasil, com sede na Rua Funchal 651 - B, CEP 04558-060, São Paulo, Brasil (aqui de agora em diante referida como **DISTRIBUIDOR**).

[...]

#### Artigo 2. DESIGNAÇÃO

**1. Sujeito aos termos e condições deste Contrato, a MMC designa por este instrumento o DISTRIBUIDOR como importador e distribuidor dos Produtos no Território, em uma base não exclusiva, pelo prazo especificado no Artigo 22 deste Contrato, e o DISTRIBUIDOR por este instrumento aceita tal designação.**

2. A participação da MMC neste Contrato está condicionada à participação pessoal ativa, substancial e contínua na administração da organização do DISTRIBUIDOR das pessoas listadas abaixo e sua participação, se houver, na porcentagem especificada no capital do DISTRIBUIDOR ou outros interesses societários, conforme o caso:

[...]

3. A MMC pode celebrar um contrato com MITSUBISHI CORPORATION, uma companhia organizada e existente sob as leis do Japão, com sede em 6-3 Marunouchi 2-chome, Chiyoda-ku, Tóquio (aqui de agora em diante referida como MC) e pode fornecer a totalidade ou parte dos Produtos sendo vendidos de acordo com este através da MC atuando como exportadores. No caso da MMC fornecer

qualquer Produtos através da MC, a MMC pode delegar à MC qualquer ou todos seus direitos ou obrigações contidos neste Contrato.

4. Em adição a qualquer e todos os outros direitos reservados à MMC de acordo com este (**incluindo, mas não limitando-se a, aqueles direitos reservados provenientes em virtude da natureza não exclusiva da designação pela MMC, de acordo com este, do DISTRIBUIDOR como importador e distribuidor dos Produtos no Território**), a MMC se reserva o direito de vender os Produtos diretamente ou através de qualquer companhia trading ou qualquer outra entidade designada pela MMC para qualquer governo nacional, estadual ou municipal, agência ou autoridade do Território ou do Japão, a qualquer organização internacional localizada no Território, a qualquer companhia considerada geralmente como sendo uma parte do Grupo Mitsubishi, a qualquer empregado de qualquer tal governo, agência, autoridade, organização internacional ou companhia, a qualquer entidade cuja compra está sendo financiada na totalidade ou em parte por qualquer entidade para uso em conexão com a construção de uma fábrica ou projeto e/ou a qualquer usuário final.

### Artigo 3. RELACIONAMENTO ENTRE AS PARTES

Todos os Produtos fornecidos ao DISTRIBUIDOR de acordo com este, serão comprados pelo DISTRIBUIDOR por sua própria conta e risco e revendidos apenas de acordo com os termos e condições deste Contrato.

**Fica entendido que o relacionamento entre a MMC e o DISTRIBUIDOR não será aquele de principal e agente, mas sim o de vendedor e comprador, e o DISTRIBUIDOR não estará autorizado a atuar como agente da MMC de qualquer maneira que seja e não deverá concluir qualquer contrato ou acordo em nome da MMC, fazer qualquer declaração ou garantia vinculando a MMC ou agir de outro modo em nome de e/ou em representação da MMC.**

(grifou-se)

*Depreende-se das disposições contratuais, portanto, não se enquadrarem os valores recebidos pela MMCB como sendo "comissões de venda", sendo incabível o ajuste do valor aduaneiro com base no art. 8º, 1, "a", "i" do Acordo de Valoração Aduaneira. Aliás, consta expressamente no artigo 3º do Contrato de Distribuição não estar a MMCB (distribuidora) autorizada a atuar como agente da MMC, não se podendo considerá-la, portanto, como um agente de vendas, mas tão somente como distribuidora.*

*A remuneração da MMCB decorre dos serviços prestados, no Brasil, aos concessionários e pela cessão do uso da marca, não se confundindo com os serviços de agenciamento de vendas ou de compras, nos termos da Nota Interpretativa 2.1, do AVA, itens 2, 4, 5 e 7 (IN SRF nº 17/1998).*

*Nessa linha relacional, a Administração Tributária, por meio das Decisões Cosit nºs 14 e 15, de 1997 (fls. 1.703 a 1.712), manifestou entendimento no sentido de que os valores pagos pelas concessionárias às detentoras do uso*

*da marca, a título de prestação de serviços e de cessão do uso da marca, não integram o valor aduaneiro da mercadoria para fins de cálculo do II e do IPI, in verbis:*

Decisão Cosit nº 14, de 15/12/1997

Assunto: Imposto de Importação- II.

Ementa: VALORAÇÃO ADUANEIRA

**Os valores pagos pelas 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 pelas Importadoras às Detentoras do Uso da Marca no País, pelo agenciamento de compras de veículos, no exterior, não serão acrescidas ao valor de transação, para fins de cálculo do Imposto de Importação, se comprovado que esses valores foram pagos diretamente pelo importador ao agente de compra.

Se as comissões forem assumidas pelo exportador, serão, obrigatoriamente, acrescidas ao preço efetivamente pago ou a pagar pelos veículos, para fins de apuração do valor aduaneiro, independentemente de o exportador retribuir, diretamente, os serviços do intermediário, ou, no momento da venda, contratar junto ao importador que este assumirá, além do preço faturado, a comissão a ser paga ao intermediário.

[...] (grifou-se)

Decisão Cosit nº 15, de 15/12/1997

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ementa: BASE DE CÁLCULO DO IPI NA IMPORTAÇÃO.

**Os valores pagos pelas 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 veículos, realizadas pela Importadora, ainda que as Detentoras do Uso da Marca no País tenham atuado como Agente 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.

[...] (grifou-se)

*Portanto, a parcela devida à MNCB pelas concessionárias, objeto da presente autuação, decorre da efetiva prestação de serviços, depois que o contrato de compra e venda já se consumou, conforme reconhecido pela*

*própria Fiscalização. Não há relação dos valores pagos à MMCB com a operação de importação contratada entre a Coimex e as concessionárias.*

*Com relação ao enquadramento dado pela decisão de primeira instância aos valores pagos pelos concessionários à MMCB, no art. 8º, item 1, alíneas "c" ou "d", inovando os fundamentos trazidos no auto de infração, também não há como prosperar.*

*Isso porque nos contratos celebrados entre as empresas não há cláusula estipulando, como condição de venda das mercadorias importadas, o pagamento à MMC de qualquer importância a título de "royalties" ou direitos de licença relacionados com as mercadorias. Ainda, na expressão "condição de venda" o significado de "venda" é o de exportação para o país de importação, nos termos do item 2 da Nota Interpretativa ao parágrafo 1, "c", do artigo 8º, do AVA:*

Nota ao artigo 8º

[...]

Parágrafo 1 (c)

1. Os royalties e direitos de licença referidos no artigo 8.1 (c) poderão incluir, entre outros, pagamentos relativos a patentes, marcas registradas e direitos de autor. No entanto, na determinação do valor aduaneiro, os ônus relativos ao direito de reproduzir as mercadorias importadas no país de importação não serão acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar por elas.

**2. Os pagamentos efetuados pelo comprador pelo direito de distribuir ou revender as mercadorias importadas não serão acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar por elas, caso não sejam tais pagamentos uma condição da venda, para exportação para o país de importação, das mercadorias importadas.**

(grifou-se)

*De outro lado, as verbas objeto da autuação não podem ser caracterizadas como "parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias, que reverta direta ou indiretamente ao vendedor", como definido no art. 8º, parágrafo 1º, item "d", do AVA. Conforme esta cláusula do Acordo, o montante a ser adicionado ao valor aduaneiro deve reverter ao vendedor, e por vendedor, diga-se, exportador.*

*Nesse sentido é o entendimento da própria Administração Tributária, conforme disposto no art. 10 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 327/03, que estabelece normas e procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada, in verbis:*

Art. 10. O preço efetivamente pago ou a pagar compreende todos os pagamentos efetuados ou a efetuar, como **condição de venda** das mercadorias objeto de valoração, **pelo comprador ao vendedor, ou pelo comprador a terceiro, para satisfazer uma obrigação do vendedor**, assim considerados:

I - comprador, a pessoa que adquire a mercadoria e se compromete a pagar ao vendedor o preço negociado, mesmo que se utilize de terceiro, nos casos admitidos pela legislação de regência, para honrar essa obrigação ou promover o despacho aduaneiro de importação;

**II - vendedor, a pessoa que, em decorrência da transação comercial, transfere ao comprador a propriedade da mercadoria que lhe pertence e se compromete a entregá-la conforme termos e condições acordados, mesmo que se utilize de terceiro, nos casos admitidos pela legislação de regência, para honrar essa obrigação ou promover o despacho aduaneiro de exportação.**

*Os valores questionados na presente autuação não decorrem da revenda efetuada pelos concessionários e não há parcela do resultado da revenda, direta ou indiretamente, repassada ao exportador. As quantias são pagas à MMCB pelos serviços prestados e pela cessão do uso da marca, independentemente de qualquer revenda efetuada pelos concessionários.*

*Além disso, não há prova nos autos de que o preço de revenda praticado pela COIMEX não seja o efetivamente devido, até porque este não foi questionado expressamente pela Fiscalização, bem como impossível afirmar serem os valores constantes das notas fiscais da MMCB decorrentes de parcela do preço de revenda.*

*A importadora COIMEX revendeu os veículos para os concessionários e recebeu o preço estabelecido nos contratos, não tendo transitado por ela quaisquer valores relativos à autorização do uso da marca, prestação de serviços de assistência técnica e reembolso de despesas de propaganda, os quais são pagos diretamente à MMCB pelos concessionários.*

*A tese da defesa vem confirmada pelos documentos que instruem os autos, pois não há notas fiscais juntadas da COIMEX e nas notas fiscais da MMCB consta a expressão "remuneração pela autorização, pelo uso da marca Mitsubishi Motors, pela divulgação da marca e prestação de serviço, assistência técnica através do treinamento do pessoal". (fls. 1.275 a 1.282)*

*Consigne-se, ainda, que as parcelas recebidas pela MMCB não constituem resultado de revenda ou utilização posterior de mercadorias importadas e também não reverteram direta ou indiretamente ao exportador, nem mesmo a título de valorização da marca, inexistindo justificativa para o ajuste do valor aduaneiro. Nesse ponto, pertinente transcrever-se parte dos fundamentos expendidos no acórdão nº 9303-00.208, proferido por esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais em processo envolvendo as mesmas partes, in verbis:*

[...]

Essa comissão, citada em notas fiscais fatura de serviços, que pode ser qualquer coisa pois não consta nas notas fiscais acostadas ao processo

---

comissão de que, (aparecem como comissão sobre importação mas não há operação de importação vinculada à nota fiscal) segundo rege o AVA, não são agregadas ao valor aduaneiro quando paga por importadores às detentoras do uso da marca no país. É essa a interpretação dada pela COSIT em 1997, com a qual concordo.

Ora, se são valores que robustecem a marca, ou se são valores de fato ligados a prestação de garantias de manutenção dos serviços com o padrão de qualidade requerido pela marca, ou se são meros repasses indiretos para o grupo no Brasil, tais valores jamais influenciariam no preço do produto no curto prazo. Na realidade a valorização da marca por qualquer razão leva ao aumento dos lucros, tanto pelo aumento do mercado, como pela possibilidade de aumento futuro no preço da mercadoria. Meros repasses indiretos ao grupo deveriam ser tratados ou na esfera dos preços de transferência imposto de renda.

[...]

Portanto, afastada a possibilidade de ajuste do valor aduaneiro, mediante a inclusão das remunerações pagas pelos concessionários à detentora do uso da marca no País, a título de licença do uso da marca, extinguindo-se o crédito tributário lançado, foi dado provimento ao recurso especial da Contribuinte, restando prejudicados os demais argumentos relativos à nulidade do acórdão recorrido e à responsabilidade solidária.

Diante dessas considerações, deu-se provimento ao recurso especial da Contribuinte

É o voto.

*(assinado digitalmente)*

Vanessa Marini Cecconello