

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

PROCESSO Nº : 12466.000138/97-16
SESSÃO DE : 14 abril de 1999
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931
RECURSO Nº : 119.306
RECORRENTE : COMPANHIA IMPORTADORA E EXPORTADORA
COIMEX E MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA.
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JANEIRO/RJ

Valoração Aduaneira – Comissão Paga por Importadoras às Detentoras do Uso da Marca no País .

1. Não configurada a responsabilidade solidária da recorrente Moto Honda pelo crédito tributário lançado, não podendo permanecer no polo passivo da obrigação tributária de que se trata. Preliminar acolhida.

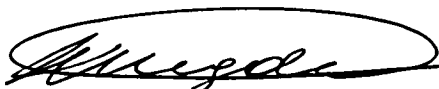
2. Para efeito do Art. 8º, § 1º, alínea “a”, inciso “I” do Acordo de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Decreto nº 92.930, de 16/07/86, não integram o valor aduaneiro as comissões pagas pelas Importadoras/ Concessionárias às detentoras do uso da marca estrangeira no País, relativamente ao serviços efetivamente contratados e prestados no Brasil, bem como relativas ao agenciamento de importações. Inteligência das interpretações dadas pelas Decisões Cosit nº 14 e 15/97.

RECURSO PROVIDO.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

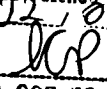
ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares de impossibilidade legal de revisão aduaneira, decadência do direito de fazer-se a revisão e de cerceamento do direito de defesa; em acolher a preliminar de exclusão da responsabilidade solidária da empresa Moto Honda da Amazônia LTDA. No mérito, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Henrique Prado Megda, votou pela conclusão.

Brasília-DF, em 14 de abril de 1999


HENRIQUE PRADO MEGDA
Presidente


UBALDO CAMPELLO NETO
Relator

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Coordenação-Geral de Representação Extrajudicial

Em 22/06/99

LUCIANA CORÊZ RORIZ FONTES
Procuradora da Fazenda Nacional

22 JUN 1999

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: ELIZABETH EMÍLIO DE MORAES CHIEREGATTO, ELIZABETH MARIA VIOLATTO, LUIS ANTONIO FLORA, PAULO ROBERTO CUCO ANTUNES, MARIA HELENA COTTA CARDOZO, e HÉLIO FERNANDO RODRIGUES SILVA.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931
RECORRENTE : COMPANHIA IMPORTADORA E EXPORTADORA
COIMEX E MOTO HONDA DA AMAZÔNIA LTDA.
RECORRIDA : DRJ/RIO DE JENEIRO/RJ
RELATOR(A) : UBALDO CAMPELLO NETO

RELATÓRIO

Contra a empresa acima identificada foi lavrado o Auto de Infração de fls. 1/401, em ato de revisão aduaneira das Declarações de Importação listadas às fls. 8/33, por ela registradas junto à Alf/Vitória/ES, relativas ao despacho aduaneiro de veículos para transporte de passageiros da marca Honda. Foi efetuado, pelos AFTNs autuantes, o ajuste do valor de transação declarado, através do acréscimo da “comissão sobre a importação” cobrada pela Moto Honda da Amazônia Ltda. (representante no Brasil da Honda Motor Co. Ltd.), doravante denominada Moto Honda, junto às revendedoras do veículo no País. O ajuste foi efetivado nos termos do Artigo nº 8º, parágrafo 1º, letra “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.

Como principais provas, os autuantes trouxeram aos autos cópias dos documentos abaixo relacionados:

1 “Contrato de Compra e Venda de Produtos Importados”, firmado entre a Coimex e a revendedora AUTOLINE VEÍCULOS LTDA. (fls. 428/436), concessionária Honda, com o qual pretenderam demonstrar ser a Coimex intermediária nas importações, para fins de obtenção dos benefícios fiscais do FUNDAP, agindo por conta e ordem da Moto Honda e de seus revendedores.

2 “Contrato de Concessão” (fls. 437/444), celebrado entre Moto Honda e uma de suas concessionárias na pessoa de seus sócios, cujas cláusulas demonstrariam o poder de ditar preços detidos pela Moto Honda e a existência de previsão para a cobrança de comissões de seus revendedores; e

3 Notas Fiscais/Fatura de Serviços, emitidas pela Moto Honda contra concessionárias (fls. 445/452), em que é cobrada, a título de “comissão sobre a importação de veículos”, a importância média de 12% sobre o valor dos automóveis.

Em função de sua direta interveniência nas importações em tela, pelas razões e dispositivos legais citados a fls. 3/4 dos autos, a Moto Honda foi considerada solidária em relação às obrigações tributárias objeto da presente ação fiscal, sendo, em consequência, intimada a tomar ciência do Auto de Infração.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

Na explanação relativa à apuração do valor aduaneiro foram levantadas pelos autuantes as seguintes questões:

- a) existência de vinculação indireta entre o exportador Honda Motor CO, e a Coimex, caracterizada como intermediária nas operações de importação em tela e de vinculação direta entre Honda Motor Co. e a Moto Honda, face ao que dispõe o artigo 15 do Acordo de Valoração Aduaneira.
- b) Mesmo após ser cientificado de que havia motivos para a Aduana considerar a existência de vinculação entre as partes, o importador não logrou comprovar que o valor dos veículos importados se aproximaria muito de um daqueles indicados no artigo 1º m 2, "b", do Acordo de Valoração Aduaneira, com conseqüente inferência, nos termos do Acordo, de que a vinculação argüida efetivamente influenciou o valor declarado da transação; e
- c) Verificação, com base nas notas fiscais de serviço emitidas pelo Moto Honda contra suas concessionárias, da cobrança de "comissões de importação" sobre os veículos internados, comissões estas não incorporadas ao preço efetivamente pago ou a pagar pelo importador, desatendendo a determinação do Acordo.

Ainda que apontada a vinculação das partes e sua influência no valor da transação, foi aceito o valor de transação declarado, procedendo-se ao seu ajuste, com o acréscimo da comissão de importação cobrada pela Moto Honda (percentual médio de 12%), conforme previsto no artigo 8º, "a", "i", do Acordo de Valoração Aduaneira.

A Coimex apresentou impugnação (fls. 456/473), instruída com a documentação de fls. 474/490, na qual apresenta, em síntese, as seguintes razões de defesa:

- a) o Auto padeceria do vício de nulidade, demonstrado a partir das seguintes considerações:
 - só comportando o lançamento revisão quanto a erro de fato, não poderia a fiscalização, depois de emitidas as D.I.s de internação, pretender a revisão do lançamento fiscal em causa, por dizer ela respeito a suposto erro de direito, envolvendo o valor aduaneiro anteriormente aceito;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

- estar a referida revisão, realizada quando já passados quase três anos da conferência aduaneira, em desacordo com o prazo regulamentar de 5 dias úteis do término da conferência, estabelecido pelo artigo 50 do Decreto-lei nº 37/66, para a impugnação do valor aduaneiro declarado, sendo, neste sentido, inúmeros os acórdãos proferidos pelo antigo Tribunal Federal de Recursos;
- só ser cabível a revisão do lançamento feito por declaração, no caso do imposto de importação, quando da ocorrência de erro de fato, e apenas quando verificadas uma das três hipóteses previstas no artigo 145 do CTN (transcrito às fls. 459), sendo a revisão de ofício, terceira de tais hipóteses, cabível apenas nas situações tipificadas pelo artigo 149 do mesmo diploma legal, não materializadas no caso presente;
- serem a doutrina e a jurisprudência unânimes no entendimento da inadmissibilidade da revisão do lançamento fundada em erro de direito, criando-se, sempre que o regime legal tenha sido corretamente aplicado a um contribuinte só pagar o montante do tributo lançado, salvo erro de fato (citações neste sentido transcritas às fls. 461/462);
- não caber, no caso presente, novo lançamento, por não ter havido “erro ou fraude” da autuada, nem omissão ou inexatidão em suas declarações de importação, tendo sido as informações, quanto aos fatos, corretamente prestadas ao Fisco, que, ao aceitá-las, conferindo e internando os volumes, teria ele próprio incorrido em erro de direito na valoração de tais fatos;
- sendo o valor aduaneiro das mercadorias importadas, de acordo com o artigo 1º, parágrafo 1º do Código de Valoração Aduaneira, como regra geral, o preço objeto da compra e venda resultante da operação de importação com os acréscimos e deduções legalmente previstos, qualquer exceção a tal preceito “deverá guardar nexos de pertinência com previsão legal expressa, à qual os fatos devem estar subsumidos em sua inteireza”;
- a pretensa revisão dos valores aduaneiros declarados viola o princípio do devido processo legal, eis que não permitiu ao contribuinte sequer se defender ou justificar os procedimentos adotados, com infringência do disposto no parágrafo 2º, letra

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

“a”, do artigo 1º do Código de Valoração Aduaneira (transcrito às fls. 463), o qual determina que deve ser dada ao importador razoável oportunidade de contestar a influência da vinculação no preço, levantada pela administração aduaneira;

- pode ser percebido com clareza, a partir do exame dos documentos que instruem a acusação fiscal, ter sido o processo legal sensivelmente desprezado, com subversão do item previsto na lei, atribuindo ao contribuinte a responsabilidade pela produção de provas negativas, o que se afigura incompatível com o ordenamento jurídico vigente;
- a exigência feita ao contribuinte de realizar prova negativa atenta e viola os princípios atinentes ao lançamento tributário, desprezando o preceito invocado como fundamento - artigo 1º, parágrafo 2º, letra “a” do Código de Valoração Aduaneira, além de negar vigência ao artigo 142 do Código Tributário Nacional (transcrito a fls. 465), que ao definir o lançamento como procedimento administrativo, sujeita-o princípios que devem ser atendidos como condição da validade dos atos praticados, dentre os quais estaria a busca da verdade material, segundo o qual cabe ao fisco apurar a essência dos fatos ocorridos para, só depois, concluir pela tributação, ou não;
- pretendendo o Fisco cobrar diferença de imposto porque as operações, no seu entender, teriam o seu valor aduaneiro afetado por suposta vinculação entre importador (autuada) e exportador, a ele (Fisco), cabe a prova desse fato, e não exigir que o contribuinte faça uma prova negativa;
- caberia à fiscalização, antes da lavratura de qualquer Auto, realizar diligência para apurar os elementos fornecidos para: (1) concluir pela existência de influência de preços pela suposta vinculação; (2) conceder ao contribuinte/importador prazo razoável para se defender; e (3) só depois, entendendo cabível, lavrar o Auto de Infração, restando, assim, obedecido o processo previsto em lei;
- configurando-se, desta forma, cerceamento ao direito de defesa, além de violação à legalidade estrita por falta de motivação suficiente e descumprimento ao devido processo legal, impõe-se o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

- b) inexistente vinculação entre importador e exportador, vez que não verificada, no caso presente, qualquer das hipóteses previstas nos parágrafos 4º e 5º do artigo 15 do Código de Valoração Aduaneira (transcritos a fl. 467), para determinação da existência de tal vínculo;
- c) não tem ela, suplicante, qualquer vinculação com a empresa estrangeira exportadora, e não ser, também, intermediária da importação, operando normalmente como empresa “fundapiana”, adquirindo mercadorias importadas de diversas procedências e empresas, promovendo a sua venda no mercado interno para várias e diversificadas empresas, praticando preço real e efetivo das mercadorias 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;
- d) juntou aos autos seus documentos societários que bem comprovam inexistir qualquer vínculo com a exportadora;
- e) improcede a argumentação fazendária de que seria ela, COIMEX, mera intermediária entre exportadora e a empresa Moto Honda da Amazônia Ltda., pelo que restaria caracterizada a vinculação, vez que esta empresa, que detém qualquer importação, o que é feito pela autuada que compra os bens importados, revendendo-os para os concessionários Honda, com quem unicamente mantém contrato destas operações;
- f) não procede a alegação de que sua atuação nas importações em tela se daria por conta e ordem da Moto Honda, por não fazer esta nenhum pedido para importação, decorrendo a sua figuração, como interveniente no contrato entre a autuada e concessionários Honda, da prestação de garantia do bem importado e permissão do uso da marca, sendo as notas fiscais de serviço referidas pelo Auto, referentes à cobrança pela licença de uso da marca Honda e respectiva publicidade, cuja titularidade, no Brasil, pertence à Moto Honda;
- g) embora dentre os direitos assegurados à Moto Honda esteja o de promover importação, nunca exerceu ela, de fato, esse direito nas operações elencadas pelo Auto de Infração, em razão do que a referida nota de “comissão” não corresponde ao nome ou qualificação que determine a natureza da operação, tendo-se

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

dado tal cobrança, como já dito, a título de licença de uso e publicidade da marca Honda;

- h) a arguição de vinculação entre a autuada e o exportador, no presente caso, deixa de ter qualquer sentido, quando se verifica realizar ela a importação dos mais variados produtos e diversas marcas de veículos, das mais vastas procedências, pelo que se afiguraria inaceitável, e até absurdo, que estivesse vinculada a todos os seus exportadores;
- i) o regime automotriz, em vigor no país desde junho de 1995, embora admitindo o conceito de importação indireta, para permitir que as montadoras nacionais efetuassem suas importações através de “trading companies” sem perder o benefício da redução do imposto de importação, não adotou o mesmo critério para os casos, como o presente, em que os bens importados são vendidos diretamente aos concessionários, o que respaldaria a afirmação de que sempre atuou independentemente das empresas detentoras do uso da marca no País, pois jamais reivindicou a redução do imposto em operação como as que foram impugnadas pelo Auto;
- j) por não estar, não ser, nem ter sido vinculada ao exportador Honda Motor Co. Ltd., improcede a revisão do valor aduaneiro declarado, prevalecendo o mesmo como sendo o valor da transação, nos exatos termos do artigo 1º do Código de Valoração Aduaneira;
- k) não haver dúvidas, pelo que dispõe o artigo 1º, § 2º, letra “a”, do Código de Valoração Aduaneira, de que mesmo na hipótese de haver vinculação, não ser tal fato, por si só, suficiente para se desconsiderar o valor aduaneiro declarado, estabelecendo, em consequência, o procedimento legal atinente à investigação, por parte da autoridade aduaneira, de que o preço declarado teria sofrido influência da circunstância de existência de suposta vinculação;
- l) desta forma, mesmo que se admitisse a absurda possibilidade de haver dita vinculação, deveria a administração investigar para concluir corretamente se o valor aduaneiro declarado seria efetivamente inferior ao real;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

- m) não constar do Auto de Infração nenhum documento comprobatório de que o valor aduaneiro declarado teria sofrido influência da suposta vinculação;
- n) “a exigência de IPI por suposto 'ajuste' do valor aduaneiro declarado viola o princípio da não cumulatividade”, porque “os bens importados já foram vendidos no mercado interno, em operação que se submeteram à incidência do IPI, de sorte que, o saldo apurado, foi recolhido à União”;
- o) “o IPI exigido pela fiscalização seria tomado a crédito pelo contribuinte abatendo-se do montante devido pelas operações de venda no mercado interno, o que diminuiria os valores já recolhidos ao Erário no passado”;
- p) “tratando-se de mercadoria para revenda, mesmo que o imposto devido pela importação não tivesse sido pago, o fato de as mercadorias importadas já terem sido vendidas implicou no pagamento total do tributo devido;”
- q) “o recolhimento do imposto na etapa subsequente de circulação abrangeria o da fase anterior. Vale dizer, o imposto que deveria ser pago em 2 fases, teria sido recolhido de uma só vez”;
- r) “todo o IPI devido já foi pago, donde extinta a obrigação tributária nos termos do art. 156, I, do CTN. Exigir mais imposto do que já foi expressamente pago seria incidir em 'bis in idem', o que é expressamente vedado pela Constituição Federal”, e
- s) a nível administrativo, em matéria de ICM, o Eg. Tribunal de Impostos e Taxas já decidiu favoravelmente ao contribuinte em alguns processos, sendo que em um deles (transcrição a fls. 472) decidiu-se, após realizada diligência nos livros fiscais da autuada, que a etapa posterior de circulação do bem absorveu as anteriores.

Notificada do Auto de Infração, em razão da solidariedade que lhe imputaram os autuantes, a Moto Honda apresentou a impugnação tempestiva de fls. 491/504, com os documentos de fls. 505/515, cujos termos são a seguir resumidos:

- a) reportando-se à “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal”, onde os autuantes teriam apontado as condições que justificaram a caracterização de sua responsabilidade solidária na presente

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

ação fiscal, contesta a Moto Honda os fatos apontados, afirmando não participar das importações arroladas na autuação, não ter introduzido os veículos no território nacional e não ter tido ingerência na fixação do preço das respectivas operações (exportador/COIMEX e COIMEX/revendedor);

- b) por pertencer ao grupo Honda, a exemplo da Honda Motor Co., da American Honda e da Honda Canada, recebeu, quando da abertura das importações de veículos automóveis e sem que se formalizasse qualquer contrato escrito de representação com a Honda Motor Co., prioridade e exclusividade para importar e distribuir tais produtos no território nacional, tendo, porém, em razão das condições de mercado, e visando não se desviar de seu objetivo principal (fabricação e comercialização de motocicletas), optado por não operar na importação de veículos de quatro rodas, abrindo, por esta razão, a possibilidade de que tal se fizesse através dos próprios concessionários (Cláusula XXII do Contrato de Concessão anexo à autuação);
- c) o esquema de importação até aqui utilizado pelos concessionários, com centralização das operações junto à COIMEX, visou suprir a falta de estrutura para viabilizar as importações de veículos;
- d) cabendo a ela, suplicante, preservar o nome da marca, a prestação de serviços de assistência técnica e de garantia, incluindo, nas relações com o concessionário, o treinamento de pessoal, consultoria técnica e fornecimento de peças, sua atuação dá-se, desta forma, somente após ou concomitantemente à venda do veículo ao consumidor final, pela concessionária/vendedora, conforme cláusula Segunda (preços), Quarta (Obrigações da compradora/concessionária), Quinta (Obrigações da vendedora/Coimex) e Anexo único (Composição do Preço de Venda Coimex/Comprador);
- e) ao contrário do afirmado na “Descrição dos Fatos - Das Provas Conseguídas”, não existe em tais contratos a interveniência da suplicante, e que, inexistindo esta, cairia por terra a ilação de que a transação era feita entre a Honda Motor Co. e a Moto Honda, restando demonstrado ter sido a COIMEX a importadora e vendedora dos veículos;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUÍNTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

- f) não se poder pretender serem por ela ditados os preços pelos quais os produtos eram importados ou pelos quais eram vendidos pela Coimex, sendo, neste sentido, clara e conclusiva, a cláusula Quarta do contrato firmado entre a Coimex e os concessionários (com transcrição a fls. 495/496);
- g) estar, assim, pelo exposto, e a par da cláusula XXII do Contrato de Concessão, que previa a possibilidade da importação direta pela concessionária, demonstrado que as importações não vinculavam o exportador estrangeiro ao importador nacional, afastando-se, desta forma, a relação que a autuação pretendeu criar;
- h) ter a Coimex, conforme cláusula Segunda do “Contrato de Compra e Venda de Produtos Importados”, celebrado com os Concessionários, reservado a si o direito de fixar o preço do produto, restando, ainda, inconteste, nas informações pela mesma Coimex prestadas nos autos, não ser ela intermediária das importações, desconhecer a existência de qualquer Ordem de Compra emitida pela suplicante e não praticar preços de tabelas nas suas vendas no mercado interno brasileiro;
- i) dever-se a citação de seu nome nas guias de importação, como representante da Honda Motors Co., ao fato de ser seu o encargo de prestar, aos veículos da marca, no território brasileiro, serviços de assistência técnica, inclusive de garantia, e que, tratando-se de encargo desvinculado da importação, porque assumido no interesse do consumidor final, não há como pretender somar ao Valor Aduaneiro do produto a paga recebida dos concessionários pelos citados serviços e pela manutenção do estoque de peças e componentes de reposição necessários à referida prestação;
- j) embora imprópria e equivocadamente intitulada de “comissão” nas Notas Fiscais de Serviço emitidas, não se pode identificar dita paga como uma importância que devesse acrescer à base de cálculo dos tributos aduaneiros pois como resta por si evidente, não tem ela qualquer relação com as operações de importação praticadas pela Coimex;
- k) tendo sido recebida pela assunção da obrigação de prestar assistência técnica aos produtos, não se poderia caracterizar esta subsequente circunstância, contida no campo de incidência do

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, como parcela a ser adicionada ao valor aduaneiro do produto já nacionalizado;

- l) “irrelevante (...) cogitar-se do preço de venda ao consumidor objeto das tabelas acostadas ao processo, extraídas de órgãos da imprensa. Estes, à evidência, incorporam custos internos que os tornam incomparáveis com aqueles decorrentes das importações, conforme, aliás, indicado no Anexo ao contrato firmado pela Coimex com os revendedores. Não há, pois, a menor possibilidade de se comparar o valor declarado na importação com o preço praticado pelos revendedores nas vendas ao consumidor”;
- m) “por isso, os preços carregados aos autos pela D. Fiscalização, consistentes em publicações relativas aos preços da última etapa de comercialização (revendedor/consumidor), não podem servir de base à revisão do valor aduaneiro nem, tampouco, como simples parâmetro de medida para as operações de importação. Estas, à evidência, não guardam relação com os preços estampados nas 'publicações' acostadas à autuação, pelo que inaceitáveis os elementos utilizados na revisão exteriorizada no trabalho fiscal”;
- n) não se ajustar a solidariedade que se pretendeu atribuir à suplicante aos casos previstos no artigo 124 do CTN (transcrito às fls. 500), vez não ter ela, sequer remotamente, interesse ou ingerência na situação prevista no inciso I, nem se encontrar na lei qualquer designação expressa que a alcançasse, conforme exigido em seu inciso II;
- o) não prosperar a invocação feita pelos autuantes dos artigos 80 a 82 do Regulamento Aduaneiro, como forma de tipificar a situação prevista no citado inciso II do artigo 124 do C.T.N., já que, tal enquadramento dependeria, conforme por ele mesmo reconhecido, de “interpretação da Lei Tributária”, e que, sendo esta restritiva, não admite que, por analogia, se possa exigir tributo de quem quer que seja (art. 108, § 1º, CTN);
- p) extrapolar a pretensão fiscal, das disposições e definições do Acordo de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Decreto 92.930/86, concluindo por inexistir a menor possibilidade de ser ela, a suplicante, vinculada quer ao fato gerador, quer à figura do importador e pela inaplicabilidade, à espécie, da letra “a”, do item 1, do artigo 1º do mencionado Acordo, uma vez que a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

venda e o preço (do exportador) não se sujeitaram a qualquer condição ou contraprestação do comprador (Coimex);

- q) tendo a Fiscalização afirmado “aceitar o preço da transação declarado”, estaria reconhecido não haver subfaturamento, nem exclusão de parcela que devesse ser ao mesmo adicionada, porquanto o “ajuste” pretendido e motivo da autuação, não teria qualquer relação com o fato gerador, não beneficiou o exportador, nem foi suportado pelo importador, tal como exigem para este fim os artigos primeiro e oitavo do Acordo;
- r) não se ajustar a sua figura à enumeração dos “vinculados” de que trata o item 4 do artigo 15 do estatuto a que aderiu o Brasil, devendo ser ressaltado que a Nota Interpretativa do artigo 1º do Acordo de Valoração Aduaneira, relativa ao item 1 “b”, transcrita às fls. 501/502, deita por terra a vinculação que se pretendeu atribuir, ao admitir a exclusão do valor aduaneiro do valor das atividades assumidas pelo comprador (importador à evidência) com relação à comercialização das mercadorias importadas, hipótese esta em que estaria inserida assunção da obrigação de prestar serviços de assistência técnica e garantia;
- s) diante de tal circunstância, e já que aceito o preço das operações pela fiscalização, pode ser afirmado que os valores recebidos dos revendedores (não da importadora nem decorrente de acordo desta com o exportador) para honrar a garantia, prestar assistência técnica, manter estoques de peças necessárias a esta assistência e treinar pessoal (do revendedor), jamais poderão compor o Valor Aduaneiro, ainda que, para argumentar, fosse admitida a vinculação pretendida pela autuação;
- t) estar demonstrado, assim, não poder ela, de nenhum modo, ser vista como importadora, responsável solidária ou vinculada às operações objeto da autuação, vez não ter introduzido os veículos importados no território brasileiro, jamais ter tido o comando das importações, não ditar preços, nem praticar atos que a colocassem, nos termos da lei, na posição de contribuinte, de responsável solidário ou mesmo subsidiário;
- u) conforme alegado pela Coimex, não poderia a fiscalização, anos depois, pretender alterar o lançamento, em contrário e com inobservância de prazo preclusivo de 05 (cinco) dias, previsto no art. 447 do Regulamento Aduaneiro, nem poderia impelir as

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

empresas a produzirem prova negativa, comprovando a não-vinculação; e;

- v) requer, face ao exposto, sua exclusão do feito, que por sua total e completa desvinculação no tocante às referidas operações, quer pela impossibilidade, em qualquer circunstância, de se adicionar ao valor aduaneiro aquilo que recebeu, dos revendedores, a título de serviços pela prestação de assistência técnica e garantia.

A ação fiscal foi julgada procedente, em parte, com a redução da multa de 100% para 75%, conforme Decisão nº 197/97 (fls.521 e segs.)

A empresa apresentou recurso voluntário a este Colegiado repisando seus argumentos da fase impugnatória.

A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contra-razões nos seguintes termos:

“Insurge-se a recorrente contra a decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento/RJ, que julgou procedente, em parte, o lançamento fiscal. Contudo, seu recurso em nada inovou as questões de fato e de direito já alegadas, apreciadas e decididas pela autoridade recorrida, ou seja, apenas reproduziu em sua peça as mesmas razões com as quais impugnou o lançamento fiscal perante a autoridade recorrida, motivo pelo qual seu recurso não deve ser conhecido, mantendo-se a decisão recorrida por seus próprios e jurídicos fundamentos.”

É o relatório.

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

VOTO

Matéria idêntica foi julgada pela Douta Terceira Câmara deste Conselho onde lhe foi dado provimento unânime, tendo como Relator o ilustre Conselheiro Nilton Luiz Bartoli.

Pelo fato do voto do citado Relator enfrentar muito bem a matéria e, por comungar da tese ali exposta, adoto-o no presente julgamento, transcrevendo-o a seguir:

“É de se conhecer dos recursos por serem tempestivos e por tratarem de matéria da competência deste Terceiro Conselho de Contribuintes, como se verifica do Relatório ora exposto.

Mister se faz, inicialmente, enfrentar as preliminares levantadas nos recursos em exame, o que passamos a fazer, em conformidade com o Regimento Interno desta Casa.

1. Nulidade do Lançamento por impossibilidade de revisão - Art. 447 do R.A., 145 e 149 do CTN.

Tratemos, desde logo, da alegada irrevisibilidade do lançamento, após o decurso do prazo de 5 (cinco) dias da data da conferência aduaneira, como estabelecido no Art. 447 do Regulamento Aduaneiro aprovado pelo Decreto nº 91.030/85.

No meu entendimento, inadmissível argüir-se a nulidade do auto de infração sob tal argumentação, haja vista que o citado Art. 447 do R.A., cuja previsão seria impeditiva da revisão aduaneira ultrapassado o prazo de cinco dias úteis, não pode prosperar em face das disposições seguintes dos Artigos 455 e 456 do mesmo Regulamento, in verbis:

“Art. 455. Revisão aduaneira é o ato pelo qual a autoridade fiscal, após o desembaraço da mercadoria, reexamina o despacho aduaneiro, com a finalidade de verificar a regularidade da importação ou exportação quanto aos aspectos fiscais, e outros, inclusive o cabimento de benefício fiscal aplicado (DL nº 37/66, Art. 54)

Art. 456. A revisão poderá ser realizada enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário (Lei nº 5.172/66, Art. 149, parágrafo único).

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

Por certo não pode haver antinomia de normas entre o que estabelece o Art. 447 e o que determinam os Art. 455 e 456, uma vez que seria impossível a aplicação simultânea de ambas.

Ao interpretar tais normas faz-se necessário visualizar em que contexto cada qual se aplica. A meu ver a norma contida no Art. 447 está vinculada à verificação do despacho, exclusivamente, tanto que seu § 2º, prevê que “a não observância do prazo de que trata este artigo implicará a autorização para entrega da mercadoria antes do desembaraço, assegurados os meios de prova necessários, e sem prejuízo de posterior formalização de exigência”.

Ora, a interpretação que deve ser dada ao Art. 447 é a de que, quando da conferência e desembaraço aduaneiro, verificada pela fiscalização diferença tributária em relação ao valor recolhido pelo importador, em razão do valor aduaneiro declarado, da classificação ou de outros elementos do despacho, a fiscalização deverá proceder à exigência no prazo máximo de 5 dias úteis, contados da referida conferência, sob pena de ser obrigada a proceder à liberação da mercadoria.

O prazo de 5 dias úteis está relacionado ao período que a fiscalização aduaneira pode reter a mercadoria para fazer a exigência e não como prazo decadencial para constituição do crédito tributário.

Colocando uma pá de cal nessa questão, constata-se que toda a argumentação a respeito de tal nulidade cai por terra frente às disposições do Art. 54, do Decreto-lei nº 37/66, com a redação que lhe foi dada pelo Art. 1º, do Decreto-lei nº 2.472/88, que estabelece:

“Art. 54 - A apuração da regularidade do pagamento do imposto e demais gravames devidos à Fazenda Nacional ou do benefício fiscal aplicado, e da exatidão das informações prestadas pelo importador será realizada na forma que estabelecer o regulamento e processada no prazo de 5 (cinco) anos, contado do registro da declaração de que trata o artigo 44 deste Decreto-lei”.

Vê-se, portanto, que a lei guarda consonância com sua matriz legal – o Código Tributário Nacional – prevendo o procedimento de revisão aduaneira e a exigência de eventuais diferenças de tributos no devido prazo decadencial, ou seja, de 5 (cinco) anos a contar da data do registro da D.I.

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

Falece, portanto, a pretensão de anulação do lançamento quando efetuado depois de transcorridos os 5 (cinco) dias previstos no Art. 447 do Regulamento Aduaneiro.

Por outro lado, considerando que o Imposto de Importação é constituído através de lançamento por homologação, não há que se socorrer aos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional para alegar que não é possível o ato administrativo do lançamento por erro de direito, uma vez que tal ato, privativo da autoridade administrativa de fiscalização, não foi praticado no momento do despacho aduaneiro.

A Revisão Aduaneira é Ato Administrativo com previsão legal expressa e, portanto, procedimento juridicamente legítimo enquanto não decair o direito de a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário *ex vi* dos Art. 455 e 456 do RA; 54 do Decreto-lei nº 37/66 (com a redação dada pelo Art. 1º, do Decreto-lei nº 2.472/88) e 173 do CTN.

Não resta a menor dúvida que os Art. 145 e 149 do CTN contemplam, exclusivamente, o lançamento “*de ofício*”, ou seja, aquele efetuado diretamente pela autoridade administrativa para exigência de tributos ou suas diferenças. Não se trata, portanto, do caso aqui em exame, que versa sobre lançamento por homologação, a partir das informações (D.I.) prestadas pelo contribuinte.

Ante todo o exposto, rejeitam-se as preliminares relativas à decadência do prazo para lançamento do crédito tributário e de irrevisibilidade, pelas disposições dos Art. 447 do RA, 145 e 149 do CTN, conforme consolida a vasta jurisprudência deste Terceiro Conselho de Contribuintes sobre tais matérias.

2. Nulidade por cerceamento do direito de defesa.

No que tange à preliminar de cerceamento do direito de defesa, esta não pode ser levantada uma vez que as Recorrentes foram, por diversas vezes, intimadas a se manifestarem quanto às importações realizadas, sendo-lhes garantido o direito de ampla defesa e do contraditório.

3. Responsabilidade solidária – empresa MOTO HONDA.

Analisemos, agora, a vinculação entre a Concedente e a Importadora dos veículos, ou seja, entre a Moto Honda e a Coimex, recorrentes,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

tendo em vista a alegação da empresa Moto Honda a respeito da sua não responsabilidade solidária no lançamento de que se trata.

O fundamento de que o vínculo entre as partes, capaz de constituir a responsabilidade solidária, está previsto no Art. 124 do Código Tributário Nacional é, a meu ver, uma suposição não comprovada nos autos.

Ao fundamentar a solidariedade, a fiscalização busca alicerce no Art. 80 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, no Art. 128 do Código Tributário Nacional, conduzindo seu raciocínio para concluir que como a Recorrente Moto Honda, por ser credora da comissão convencionada com a concessionária seria, na forma do Art. 124, I, pessoa que teria interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Ocorre que a responsabilidade solidária não se presume, como se depreende da interpretação da norma contida no Art. 128 do Código Tributário Nacional, “in verbis:”

“Art. 128. (Responsabilidade Tributária – transferência a terceiro)
Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (grifos acrescentados)

Quanto à responsabilidade tributária de terceiros, quando vinculados diretamente ao fato gerador da obrigação, o Código Tributário Nacional enumera, nos Art. 134 e seguintes, as pessoas que têm a responsabilidade solidária, casos em que não se aplica a situação da recorrente Moto Honda.

Por sua vez, o Decreto-lei nº 37/66, em seus Art. 31, 32 e seu parágrafo único, com a redação dada pelo Art. 1º, do Decreto-lei nº 2.472/88, define muito bem os contribuintes do imposto e os que solidariamente respondem por seu pagamento, a saber:

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

“Art. 31 - É contribuinte do imposto:

- I – o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território nacional;**
- II – o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente;**
- III – o adquirente de mercadoria entrepostada.**

Art. 32 - É responsável pelo imposto:

- I – o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno;**
- II – o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro.**

Parágrafo único – É responsável solidário:

- a) o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução de impostos;**
- b) o representante, no País, do transportador estrangeiro.**

Como se verifica, tais dispositivos não prevêm que o concedente do direito de comercialização e distribuição de produtos esteja enquadrado como responsável tributário ou mesmo solidário, da operação de importação.

Conclui-se, assim, que a responsabilidade solidária não se presume, há que ser prevista em lei, e que, por força da legislação vigente, não é possível vincular a pessoa do concedente (recorrente Moto Honda) à operação de importação, porquanto não tenha participado dela.

Há total ausência de tipicidade para caracterizá-la como responsável solidária das obrigações tributárias relativas à importação dos veículos realizadas pela recorrente Coimex, por força de Contrato de Compra e Venda de Produtos Importados estabelecidos entre a mesma importadora e as concessionárias da empresa concedente.

Salvo os casos de simulação, fraude ou conluio, que seriam capazes de desconsiderar os fatos da forma que são declarados, para a constituição de uma outra realidade, não se poderia descaracterizar a

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

operação da forma como se apresentou, para atribuir responsabilidade tributária à Moto Honda.

Se prevalecesse entendimento diverso poder-se-ia admitir o absurdo da atribuição de responsabilidade solidária ao contribuinte pessoa física – consumidor final – que entra numa loja revendedora/importadora e adquire um bem junto a essa empresa ou a ela formula uma encomenda, no caso veículo, que ainda não tenha dado entrada no território nacional.

Note-se que, se analisarmos a operação de concessão do direito de comercializar e distribuir veículos automotores sob a égide da Lei nº 6.729/79, o contrato realizado entre a recorrente Moto Honda e suas concessionárias é plenamente válido e não configura qualquer vínculo entre a recorrente e a operação de importação impugnada.

Aliás, pelo que dos autos consta, a fiscalização não logrou êxito em comprovar a existência de tal vínculo, limitando-se, neste caso, à mera presunção utilizando-se de argumentos que a própria legislação específica considera pertencentes ao mercado automotivo, uma vez que o controle que a concedente tem sobre as operações da concessionária pertine à preservação da imagem da marca e das garantias que a legislação de proteção ao consumidor exige.

O que se verifica, então, é, de um lado, um contrato de concessão tendente ao controle da exploração das atividades comerciais que a Moto Honda realiza em relação às suas concessionárias com o fim de proteger a marca que representa e garantir, concomitantemente o consumidor; de outro, um contrato entre as concessionárias da marca HONDA com a importadora Coimex, que visa o aproveitamento dos benefícios fiscais garantidos pelo projeto Fundap.

Independentemente do nome que é dado à comissão incorporada como ajuste de valoração aduaneira, há que se verificar a essência e conteúdo dessa comissão, a fim de que seja ela o “*quantum*” pretendido da minoração do preço de importação, ou seja, a redução do preço ocorrida por força da influência que a vinculação entre o importador e o exportador propicia. A fiscalização não demonstrou tal vinculação (ou qualquer outra), nem que a comissão correspondente a qualquer parcela do valor de transação tenha sido indevidamente deduzida e transferida ao exportador.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

Outra questão que salta aos olhos é o fato de a fiscalização ter elaborado uma composição do valor das comissões devidas pelos concessionários à recorrente Moto Honda, estabelecendo uma média de 12%, sem contudo constituir um demonstrativo cabal e convincente de que essa comissão foi cobrada em todos os casos. Aliás, não colacionou aos autos as guias de importação para que fosse possível comprovar a relação entre os valores das importações e os valores das comissões, estabelecendo as relações necessárias à efetiva comprovação de que a comissão seria parte sonogada do preço da mercadoria.

Não se está querendo dizer que não haja vínculo entre a recorrente Moto Honda e as concessionárias e que indiretamente há um vínculo entre a Moto Honda e a recorrente Coimex. Todavia este vínculo, pelo que se depura dos autos, não seria capaz de influenciar o preço da transação, cujo valor será detalhadamente analisado mais adiante.

Assim, faz-se necessária a interpretação do Art. 15, § 4º, alínea “e” e § 5º, do Acordo de Valoração Aduaneira (implementação do Art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio), aprovado pelo Decreto nº 92.930, de 16/07/86, que consagra o seguinte:

“Art. 15. Neste acordo:

...

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

...

(e) uma delas, direta ou indiretamente, controlar a outra forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios;

...

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

O vínculo indireto entre a exportadora fabricante dos veículos e os concessionários é evidente, como demonstrado pelos contratos entre a Moto Honda da Amazônia Ltda. e suas concessionárias, bem como, pela própria capacidade (faculdade) de a Moto Honda poder intervir no caso de inadimplemento de suas concessionárias junto à recorrente Coimex, o que denota os mecanismos que estabeleceu para proteção da marca HONDA.

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

Não há, portanto, o que se discutir a respeito da vinculação, pois esta existe e é inegável. Porém não se trata da vinculação a que alude o Acordo de Valoração Aduaneira, que trata exclusivamente da vinculação entre Importador e Exportador.

Contudo, tal vinculação não é capaz de caracterizar a responsabilidade solidária pela obrigação tributária, como entendeu a r. decisão às fl., que ao tratar da vinculação alçou fundamento no Art. 80, inciso I, alínea "a" do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, para concluir que a recorrente Coimex era mera intermediária da operação de importação.

Vejamos o Art. 80, "in verbis":

Art. 80. É contribuinte do imposto:

I - de Importação (DL nº 37/66, Art. 31):

a) o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro;

b) adquirente, em licitação, de mercadoria estrangeira;

II - de Exportação, o exportador, assim considerada qualquer pessoa que promova a saída de mercadoria do território aduaneiro (DL nº 1.578/77, Art. 5º).

Parágrafo único. É Contribuinte do imposto de importação também o destinatário de remessa postal internacional indicado pelo respectivo remetente, conforme estabelecerem os atos internacionais pertinentes.

Ora, o que se percebe é que apesar de a recorrente Moto Honda ter vinculação com a exportadora e a destinatária final da mercadoria, ela não pode ser considerada como contribuinte do imposto, por não se enquadrar ao tipo definido pelo regulamento aduaneiro, nem mesmo pelos Art. 31, 32 e parágrafo único, do Decreto-lei nº 37/66, com a redação dada pelo Art. 1º, do Decreto-lei nº 2.472/88.

Dito isto, tornando-se evidente que a empresa MOTO HONDA não encontra-se enquadrada em qualquer das situações legais que poderia colocá-la no pólo passivo da obrigação tributária de que se trata, mesmo em relação à responsabilidade solidária antes mencionada, acolho a preliminar levantada para mandar excluir a

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

referida empresa da relação processual consubstanciada com o lançamento formulado pela repartição de origem.

Passemos, então, ao exame do mérito.

Preliminarmente há que se fazer uma análise apurada do conteúdo ontológico do Acordo de Valoração Aduaneira, cuja efetiva aplicação vem demonstrando que há certos limites a serem observados na intervenção do Estado nas relações comerciais internacionais entre empresas vinculadas ou não.

A destinação da norma internacionalmente firmada é, sem dúvida, coibir a realização de operações comerciais internacionais com o nítido objetivo de burlar o pagamento de impostos relativos à importação ou propiciar vantagens ilícitas aos importadores ou aos exportadores, suportadas pelo poder econômico ou pela influência que possa exercer na fixação do preço da operação.

Portanto, os limites da aplicação das normas do Acordo de Valoração Aduaneira devem centrar-se às operações de importação e exportação, tendo-se como raio de visão as diversas outras operações correlatas que possam influenciar a operação central.

Tal fixação de objeto é necessário pois o Acordo de Valoração Aduaneira prescinde de uma abordagem dos atos e fatos relacionados com as operações regidas pelo Direito Privado e, assim, necessário separar-se as operações que estão diretamente relacionadas com o ato de comércio internacional (importação e exportação) e os atos preliminares e/ou posteriores necessários à consecução, pelo importador, do objetivo interno que pretende com a importação que realiza.

No que tange especificamente ao mercado automobilístico, cujas características particulares galgaram, no Brasil, legislação especial (Lei nº 6.729, de 28/11/1979 - DOU 29/11/1979, que dispõe sobre a **Concessão Comercial entre Produtores e Distribuidores de Veículos Automotores de Via Terrestre**) as operações comerciais internacionais também merecem tratamento particularizado, uma vez que as Marcas, tanto nacionais como internacionais, têm grande influência no sucesso ou não das vendas aos consumidores finais.

Nesse contexto a divisão das operações relativas à importação de veículos e as operações relativas à divulgação, proteção e representação da Marca, ou ainda outros serviços a ela relacionados

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

tais como assistência técnica, garantia, treinamento de pessoal visando o padrão internacional, é fundamental para compreensão de quais elementos devem compor o valor aduaneiro e quais os que não devem compô-lo, ou seja, quais elementos estão relacionados com a operação de importação e quais os que estão relacionados com as operações de venda ao consumidor interno.

A propósito, a própria Lei nº 6.729/79, que Dispõe sobre a Concessão Comercial entre Produtores e Distribuidores de Veículos Automotores de Via Terrestre, com as alterações trazidas pela Lei nº 8.132/90, define o objeto da constituição da concessão, os critérios da realização do contrato de concessão e a vedação de fixação do preço ao consumidor final, pelo concedente, conforme Art. 13, que se transcreve:

“Art. 13 - É livre o preço de venda do concessionário ao consumidor, relativamente aos bens e serviços objeto da concessão dela decorrentes.

§ 1º - Os valores do frete, seguro e outros encargos variáveis de remessa da mercadoria ao concessionário e deste ao respectivo adquirente deverão ser discriminados, individualmente, nos documentos fiscais pertinentes.

§ 2º - Cabe ao concedente fixar o preço de venda aos concessionários, preservando sua uniformidade e condições de pagamento para toda a rede de distribuição”.

Note-se que apesar de livre o preço de venda do concessionário ao consumidor, cabe ao concedente fixar o preço de venda aos concessionários, preservando sua uniformidade e condições de pagamento para toda a rede de distribuição.

À primeira vista parece contraditório, mas a interpretação que se dá à locução “fixar o preço de venda” é sugerir o preço máximo de venda, a fim de dar uniformidade à rede.

Tal introdução cognitiva ao mercado automotivo é necessário ao deslinde da questão uma vez que, como já falado, tal segmento é caracterizado por sua especificidade e pela particularidade das relações jurídicas entre o fabricante, o concessionário e o consumidor final, tanto no que pertine ao objeto corpóreo como aos

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

outros elementos de direitos e obrigações, como a marca, a assistência técnica e a garantia.

Quanto aos fatos do caso em tela temos que o fabricante não é domiciliado no País, sendo a legislação supracitada aplicada subsidiariamente no que for pertinente à relação de concessão.

Trata-se de importação realizada pela empresa Coimex, que revendeu os veículos para as concessionárias da marca HONDA no Brasil, conforme consta do "Contrato de Compra e Venda de Produtos Importados", operação esta realizada com os benefícios da FUNDAP, sob a égide da Portaria DECEX nº 08/91.

A concessão é advinda de contrato específico mantido com a Moto Honda da Amazônia Ltda., que é detentora do direito de exploração da marca Honda e das atividades de comercialização dos produtos industrializados pela empresa sediada no Japão (Honda Motor Co. Ltda) ou por suas subsidiárias em outros.

No que tange ao Valor da Operação, a Recorrente Moto Honda, colacionou aos autos provas cabais de que o preço dos veículos praticados pela exportadora é plenamente compatível, se comparado às exportações realizadas com mercado semelhante ao brasileiro, tendo sido justificadas as eventuais diferenças.

Nas Notas Interpretativas do Acordo de Valoração Aduaneira, ao ser abordado o Art. 1, § 2º, a NOTA 3 esclarece:

"3. Se a administração aduaneira não puder aceitar o valor de transação sem investigações complementares, deverá dar ao importador uma oportunidade de fornecer informações mais detalhadas, necessárias para capacitá-la a examinar as circunstâncias da venda. Nesse contexto, a administração aduaneira deverá estar preparada para examinar os aspectos relevantes da transação, inclusive a maneira pela qual o comprador e o vendedor organizam suas relações comerciais e a maneira pela qual o preço em questão foi definido, com a finalidade de determinar se a vinculação influenciou o preço. Quando ficar demonstrado que o comprador e o vendedor, embora vinculados conforme as disposições do Art. 15, compram e vendem um do outro como se não fossem vinculados, isto comprovará que o preço não influenciado pela vinculação. Como exemplo, se o preço tivesse sido determinado de maneira compatível com as práticas normais de fixação de preços do setor industrial em questão ou

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

com a maneira pela qual o vendedor fixa seus preços para os compradores não vinculados a ele, isto demonstrará que o preço não foi influenciado pela vinculação". (grifos acrescidos ao original)

Nesse contexto verifica-se a pertinência de lançar mão da legislação específica do setor automotivo, no que diz respeito à concessão de distribuição e venda a consumidor final, conforme estabelece a Lei nº 6.729/79.

No que diz respeito às práticas de fixação de preços com outros compradores não vinculados, as provas colacionadas aos autos seriam suficientes para descaracterizar qualquer influência da vinculação entre as efetivas importadoras e as exportadoras na fixação do preço da transação. Contudo, a questão não se cinge à eventual influência na fixação do preço da transação, mas sim no imperativo ajuste do valor aduaneiro de mercadoria, por força da interpretação conjunta dos Art. 1º e 8º do Acordo de Valoração Aduaneira (implementação do Art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio), aprovado pelo Decreto nº 92.930, de 16/07/86, "in verbis":

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 Art. 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 contra-prestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;
- c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito, de conformidade com as disposições do Art. 8º; e

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

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

Cabe, neste ponto, fazer breve referência à preliminar arguida pela Recorrente Coimex, que apoia-se nesse § 2º do Art. 1º, para pleitear o vício quanto ao Devido Processo Legal, ou seja, reclama que não foi comunicada por escrito quanto aos motivos que levaram a fiscalização a considerar que o preço havia sido influenciado pela vinculação. Contudo inaplicável ao caso, uma vez que os ajustes relacionados no Art. 8º, independem da vinculação entre o importador e o exportador, mas sim, dizem respeito aos pagamentos indiretos ou benefícios indiretos que apesar de não terem sido incluídos ao valor aduaneiro a ele reservam ligação.

Em continuação, veremos as normas que contemplam o Art. 8º:

“Art. 8º”

1 - Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do Art. 1º, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas (*Note-se que independentemente de vinculação entre o comprador e o vendedor, ou inaceitabilidade do valor aduaneiro apresentado*):

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

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; (Nota: que são referidas nas Decisões COSIT nº 14/97 e nº 15/97, como adiante);**

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 matérias;

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

O que se depura da interpretação sistemática de tais artigos, em relação às comissões e outros valores sujeitos ao ajuste, é que há uma nítida separação dos valores que possam influenciar no preço da mercadoria no momento da importação e os valores que influenciam o preço da mercadoria em eventual comercialização futura, ou seja, após a importação.

Assim, todo valor que cause impacto no custo da importação deve ser considerado como ajuste do valor aduaneiro da mercadoria. Doutro lado, os valores relativos às relações jurídicas, posteriores à importação e que com ela não guardam vínculo, não podem impactar o valor aduaneiro.

A Nota Interpretativa ao Art. 1º, em seu § 3º, destaca que:

3 - O valor aduaneiro não incidirá os seguintes encargos ou custos, desde que estes sejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

a) encargos relativos à construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica, executados após a importação,

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

relacionados com as mercadorias importadas, tais como instalações, máquinas ou equipamentos industriais;

b) o custo de transporte após a importação;

c) direitos aduaneiros e impostos incidentes no país de importação.

O que se verifica é que a Recorrente Moto Honda exerce as atividades de assistência técnica às concessionárias, bem como gerencia a marca HONDA, sob sua responsabilidade no País, ou seja, todas as operações ou serviços prestados após a importação, que pouco ou nada se reportam à importação, senão pelo fato de que tais serviços somente são prestados porque as mercadorias foram importadas.

Tal situação veio a ser reconhecida como aplicação da mais correta interpretação do Acordo de Valoração Aduaneira, sendo que recentemente a Coordenação do Sistema de Tributação – COSIT, exarou duas decisões (Decisões nº 14 e 15/97) que interpretam a incidência de Imposto de Importação e Imposto sobre Produtos Industrializados nas operações de importação de veículos, nas quais as Concessionárias pagam às Detentoras do Uso da Marca no País valor relativo à prestação de serviços mercadológicos, treinamento de pessoal, divulgação, sustentação e representação da marca no País.

As decisões têm como fundamento o Art. 8º, parágrafo 1º, alínea “a” do Acordo de Valoração Aduaneira (implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT 1994), aprovado pelo Decreto nº 92.930, de 16/07/86.

Oportuno transcrever as decisões da Coordenação-Geral do Sistema de Tributação, publicadas no Diário Oficial da União, em 22/12/97, por serem de suma relevância no deslinde da questão:

“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.

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

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

“Decisão nº 15, de 15 de dezembro de 1997

ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

EMENTA: BASE DE CÁLCULO DO IPI NA IMPORTAÇÃO

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

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

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

Assim sendo, é de se reconhecer que:

1. apesar de existir vinculação indireta entre o exportador e o concessionário contratante do importador, (Coimex) na forma do Art. 15, § 4º, alínea “e”, o preço da transação não foi influenciado pela vinculação;
2. apesar de existir vinculação indireta entre a Recorrente Moto Honda, o exportador e o concessionário contratante do importador, não é possível estender o conceito de vinculação para

MINISTÉRIO DA FAZENDA
TERCEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

RECURSO Nº : 119.306
ACÓRDÃO Nº : 302-33.931

daí deduzir responsabilidade solidária de obrigação tributária, por absoluta ausência de hipótese legal;

3. as comissões pagas pelo concessionário à Recorrente Moto Honda, não pertinem à importação, mas sim à prestação de serviços posteriores, não devendo ser consideradas como ajuste na forma do Art. 8º, § 1º, alínea "a" do Acordo de Valoração Aduaneira;"

Diante de tais argumentos e dos relevantes fundamentos jurídicos expostos, em relação às preliminares acolho apenas a trazida pela recorrente MOTO HONDA, para deconstituir a sua responsabilidade solidária nas obrigações tributárias formalizadas no auto de infração em questão e, no mérito, dou provimento ao Recurso da Coimex para descaracterizar as comissões pagas pelas concessionárias à concedente, uma vez que não podem ser consideradas como "ajustes", pois não são pertinentes à importação dos veículos, e, assim, julgar insubsistente o auto de infração, aqui em exame.

Sala das Sessões, em 14 de abril de 1999


UBALDO CAMPELLO NETO – Relator