



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

Processo nº 12466.000269/98-67
Recurso nº 327.608 Voluntário
Acórdão nº 3201-001.034 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de julho de 2012
Matéria VALORAÇÃO ADUANEIRA
Recorrente MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA. e COMPANHIA
IMPORTADORA E EXPORTADORA - COIMEX
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 29/11/1993 a 02/09/1994

VALORAÇÃO ADUANEIRA. AJUSTE EM RAZÃO DA NÃO INCLUSÃO DE “COMISSÃO PELO USO DA MARCA”. INAPLICABILIDADE.

Os pressupostos para a aplicação do ajuste previsto no art. 8º, I, “c”, do Acordo de Valoração Aduaneira não foram preenchidos no caso concreto, quer seja porque não havia motivos para a fiscalização duvidar do valor aduaneiro praticado entre o exportador e o importador, quer seja porque não houve pagamento de *royalties* ao exportador, conforme atestou o próprio Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI, ou ainda porque o pagamento de *royalties* havido no Brasil não foi condição imposta pela exportadora para a venda das mercadorias. Precedentes.

MUDANÇA DE CRITÉRIO JURÍDICO. NÃO OCORRÊNCIA.

Em que pese a má redação do auto de infração, que não deixa claro exatamente qual é o fundamento legal do ajuste que aplicou para lançar o crédito tributário, é notório que “comissão pelo uso da marca” não é uma comissão de venda, pois, se o fosse, as concessionárias teriam legitimidade para cobrá-la, e não a licenciada da marca no País, nos termos dos arts. 693 e 701 do Código Civil. Logo, se a “comissão pelo uso da marca” confunde-se com *royalties*, o fundamento da decisão recorrida é o mesmo daquele empregado pelo auto de infração, ainda que de forma obscura.

SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA.

Não tendo a importadora descumprido as obrigações tributárias exigíveis na importação de mercadorias, não há de quê ser responsabilizada solidariamente a licenciada da marca no País.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e votos que integram o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Fábio Miranda Coradini e Marcos Aurélio Pereira Valadão.

MARCOS AURÉLIO PEREIRA VALADÃO - Presidente.

DANIEL MARIZ GUDIÑO - Relator.

EDITADO EM: 20/07/2012

Também participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Judith do Amaral Marcondes Armando, Fábio Miranda Coradini e Wilson Sampaio Sahade Filho. Ausente momentaneamente a Conselheira Adriene Maria de Miranda Veras. Ausentes justificadamente a Conselheira Mercia Helena Trajano D'Amorim e os Conselheiros Marcelo Ribeiro Nogueira e Luciano Lopes de Almeida Moraes.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelas contribuintes contra decisão de primeira instância que manteve o lançamento do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, em face de aplicação da legislação relativa à valoração aduaneira, por entender que houve exclusão na base de cálculo desses tributos de valores pagos à exportadora a título de “comissão pelo uso da marca”.

O lançamento dos tributos teve como premissa, entre outras, a vinculação entre a Companhia Importadora e Exportadora – COIMEX, importadora de produtos da Mitsubishi Motors Corporation – MMC, exportadora, e a MMC Automotores do Brasil Ltda. – MMCB, distribuidora não exclusiva dos produtos da MMC no Brasil, conforme explicita o relatório do auto de infração.

Segundo o entendimento da fiscalização, os valores declarados nas importações realizadas pela COIMEX devem ser acrescidos da “comissão pelo uso da marca” paga à MMCB pelas concessionárias de automóveis da marca Mitsubishi, tendo em vista o disposto no art. 8, 1, “c”, 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.

Intimadas do lançamento, as Recorrentes interpuseram suas respectivas impugnações, as quais foram julgadas improcedentes pela 1ª Turma da Delegacia da Receita Federal em Florianópolis/SC, em sessão de julgamento realizada em 10/05/2002. Confira-se a ementa do Acórdão nº 0.844 (fls. 814/831):

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 20/07/2012 por DANIEL MARIZ GUDINO, Assinado digitalmente em 20/07/2012

por DANIEL MARIZ GUDINO, Assinado digitalmente em 24/07/2012 por MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO

Impresso em 20/09/2012 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Período de apuração: 29/11/1993 a 02/09/1994

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

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

ADITAMENTO DA IMPUGNAÇÃO. INADMISSIBILIDADE.

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

PROVA PERICIAL.

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

Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Período de apuração: 29/11/1993 a 02/09/1994

Ementa: VALORAÇÃO ADUANEIRA. AJUSTE NO PREÇO PRATICADO.

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

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

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

Lançamento Procedente

Desta decisão foi intimada, inicialmente, apenas a COIMEX, que inconformada, apresentou seu Recurso Voluntário. Contudo, já em sede de apreciação pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, foi declarada a nulidade dos atos processuais a partir da decisão de primeira instância, tendo em vista a ausência de intimação da empresa MMCB (fls. 1.135/1.137).

Os autos retornaram para a repartição de origem, tendo sido a MMCB intimada da decisão proferida no recurso especial em 25/11/2008 (fl. 1.140-v) e a COIMEX em 24/11/2008 (fl. 1.141-v). Inconformadas, as empresas interpuseram o Recurso Voluntário ora apreciado em 17/12/2008 (fls.1.142/1.183 e 1.187/1.228), aduzindo, em síntese, a inexistência de vínculo de solidariedade entre ambas no tocante à responsabilização tributária, além de

aduzirem a irregularidade do valor aduaneira estipulado pela fiscalização, que desconsiderou o fato de o valor pago pela MMCB à licenciante da marca no Brasil, MMC, não se confundir com o valor de aquisição dos produtos pago pela COIMEX.

Na forma regimental, o processo digitalizado foi distribuído e, posteriormente, encaminhado a este Conselheiro Relator em 22/11/2011.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Daniel Mariz Gudiño - Relator

O recurso voluntário atende aos requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235 de 1972, razão pela qual dele tomo conhecimento.

Com base na peça recursal, verifico que o cerne da discussão ora travada desdobra-se em três, a saber: (i) preliminarmente, a impossibilidade de a MMCB figurar como responsável solidário da COIMEX; (ii) no mérito, a nulidade da decisão de primeira instância em razão de mudança dos critérios jurídicos e da fundamental legal do lançamento; e (iii) ainda no mérito, a inaplicabilidade dos ajustes ao valor aduaneiro das mercadorias comercializadas entre a MMC e a COIMEX.

Analisarei, portanto, cada um dos desdobramentos da presente discussão.

Preliminar – Solidariedade Passiva

Para fins de aferição de responsabilidade solidária no contexto da relação jurídico-tributária, a questão deve ser analisada à luz do art. 124 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Como não há lei que estabeleça expressamente a responsabilidade solidária entre o importador e o distribuidor não exclusivo no Brasil das mercadorias importadas, por exclusão, entendo que a pretensão da fiscalização foi responsabilizar a MMCB com fundamento no inciso I do art. 124 do Código Tributário Nacional.

Na visão da autoridade preparadora, o fato de a COIMEX e a MMCB participarem do processo de venda dos produtos da MMC no Brasil legitimaria a aplicação do dispositivo supracitado, pois restaria configurada uma “associação legal de negócios” (fl. 2).

Tal entendimento estaria motivado por contratos de prestação de serviço firmados entre a MMCB e as concessionárias de veículos da marca MITSUBISHI, nos quais faz referência à COIMEX como outorgada da MMCB para promover a sua importação sob encomenda das concessionárias. Confira-se, a título exemplificativo, uma das cláusulas desses

contratos, mais especificamente do contrato firmado entre a MMCB e a B.G. Comércio, Importação e Exportação Ltda. (fls. 409/411):

Cláusula 3ª - Tendo em vista o contido nos "considerandos" deste instrumentos a DISTRIBUIDORA, devidamente autorizada pelas empresas MITSUBISHI MOTORS CORPORATION e MITSUBISHI CORPORATION, outorgará à empresa CIA. IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX, estabelecida à Avenida Nossa Senhora dos Navegantes, nº 675, 6º andar, na cidade de Vitória, ES,. inscrito no CGC/MF sob nº 168.163.699/0001-20, autorização para promover atos relativos à importação de produtos MITSUBISHI MOTORS objeto de pedidos à ela encaminhados, autorização esta, que se fará expressamente, através da integração da DISTRIBUIDORA como INTERVENIENTE nos contratos de compra e venda por encomenda que vierem a ser firmados entre CONCESSIONÁRIO E COIMEX.

Como se vê, há realmente uma relação jurídica entre a MMCB e a COIMEX, e, portanto, resta configurado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador do Imposto de Importação e o do Imposto sobre Produtos Industrializados.

Assim sendo, constatada a prática de algum ilícito relativo a esses tributos por parte da COIMEX, não resta dúvidas de que a MMCB deveria ser responsabilizada solidariamente por força do art. 124, I, do Código Tributário Nacional. Daí a importância de se verificar, no mérito, a prática de algum ilícito na conduta comercial da COIMEX.

Mérito – Mudança dos critérios jurídicos e da fundamentação legal do lançamento

Alegam as Recorrentes que a instância *a quo* teria mudado os critérios jurídicos e a fundamentação legal do lançamento. Conforme se depreende da sua peça recursal (fls. 1.159/1.160), a fiscalização teria fundamentado a prática infracional da COIMEX no art. 8º, 1, “a”, i, do Acordo de Valoração Aduaneira, enquanto a instância *a quo* teria justificado a manutenção do lançamento combatido no art. 8º, 1, “c” ou “d”, do mesmo diploma, a saber:

43. Procurou a fiscalização, portanto, fundamentar o ajuste pretendido no art. 8º, 1, a, i, do AVA, afirmando que as importâncias recebidas pela MMCB dos concessionários são da espécie "comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra" a que se refere o citado dispositivo...

(...)

46. Já na decisão de primeira instância, abandona-se o enquadramento no art. 8º, 1, a, i, do AVA, e afastam-se as considerações dos autuantes referentes à existência de vinculação entre MMCB e MMC, passando o julgador/relator a defender o entendimento de que o enquadramento se pode efetuar:

1) no art. 8º, 1, c, do AVA;

OU

2) no art. 8º, 1, d, do AVA, afirmando-se que as importâncias pagas pelos concessionários à MMCB representam reversão indireta, ao exportador, de **parcela do resultado de revenda das mercadorias importadas**, eis que tais importâncias correspondem a uma **valorização da marca MITSUBISHI**, provocada pela realização, no Brasil, pela MMCB, **de despesas com propaganda, treinamento de pessoal dos concessionários e de assistência técnica**. (Grifos originais)

A leitura detida do auto de infração, contudo, revela-me interpretação diversa daquela que foi empregada pelas Recorrentes. Na visão da autoridade preparadora, o presente lançamento teve origem em suposta infração ao Acordo de Valoração Aduaneira, qual seja a declaração a menor do valor aduaneiro de veículos para transporte de passageiros da marca MITSUBISHI (fl. 2).

De acordo com o auto de infração, especificamente na parte que trata da apuração do valor aduaneiro (fls. 6/8), essa diferença a menor decorreria da desconsideração da “comissão pelo uso da marca” cobrado pela MMCB na valoração dos veículos importados pela COIMEX, ensejando, pois, o ajuste previsto no art. 8º, 1, “c”, do Acordo de Valoração Aduaneira. Vejamos:

Ao examinarmos o presente caso, veremos que tanto poderemos aceitar o preço da transação ajustado pelo valor que a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA. cobra dos revendedores a título de "comissão de compras" e "licença para uso da marca", importâncias relacionadas em anexo a este Auto de Infração e que foi apurado junto com a própria MMC, que deveria ter sido acrescentado como ajuste ao valor da transação como manda o artigo oitavo do Acordo, quanto não aceitando o valor do método primeiro por estar o mesmo influenciado por esta vinculação, passarmos para o que o Acordo manda no caso de não aceitar o valor da transação - primeiro método, passando sucessivamente em ordem crescente aos demais. O segundo e terceiro métodos não podem ser adotados no presente caso, pois não existem importações nem vendas de veículos da marca MITSUBISHI diretamente do Japão e com as características idênticas ou similares a dos importados para o Brasil na mesma época. Determinava-se assim, pelo quarto método, em que chegariam a valores próximos do que se consiga adicionando-se os ajustes.

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

que para haver ajustes no artigo oitavo deve haver vinculacao entre as partes interessadas nos ajustes, como pode se ver, por exemplo, no caso de fretes e seguros. O acordo tambem nao dispõe de que o beneficiario do citado ajuste deva ser obrigatoriamente o exportador.

(...)

Consequentemente, aceitamos o preco da transacao declarado, com o ajuste da "comissao pelo uso da marca" cobrado pela MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA., reservando-se o direito da Fazenda Nacional de efetuar outros ajustes de valores suportados pelos compradores dos veiculos, caso os mesmos sejam comprovados. (Grifei)

Com base nos trechos destacados em negrito e sublinhados, resta nítido que a fiscalização não levou em consideração a vinculação existente entre as partes para aplicar o ajuste de que trata o art. 8º, 1, “c”, do Acordo de Valoração Aduaneira.

Por sua vez, o art. 8º, 1, “a”, i, do Acordo de Valoração Aduaneira, é mencionado pela fiscalização apenas para esclarecer que a comissão paga à MMCB pelas concessionárias não era comissão de compra, e sim de uso de marca.

É bem verdade que o termo comissão não deveria ter sido utilizado pela fiscalização para se referir à cobrança pelo direito de uso de marca. Tecnicamente falando, o termo correto seria *royalties*, conforme se depreende da definição legal contida no art. 22 da Lei nº 4.506 de 1964, *in verbis*:

Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

(...)

c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;

(...)

A despeito da má redação do lançamento combatido, que gerou confusão tanto para as Recorrentes quanto para a instância *a quo*, não é legítima a pretensão recursal de ver declarada a nulidade da decisão de 1ª instância com esteio na mudança de critério jurídico e da fundamentação legal do auto de infração.

Pela leitura do trecho por mim transcrito do auto de infração, depreende-se que a intenção da autoridade preparadora foi aplicar o ajuste previsto no art. 8º, 1, “c”, do Acordo de Valoração Aduaneira, embora eu reconheça que isso poderia ter ficado mais claro.

Seja como for, a decisão recorrida fundamentou a procedência do lançamento no artigo do Acordo de Valoração Aduaneira acima citado, não havendo, portanto, mudança de critério jurídico ou de fundamentação legal do lançamento.

Mérito – Inaplicabilidade do art. 8º, 1, “c”, do AVA ao caso concreto

A análise desse último desdobramento da peça recursal merece muita atenção, pois percebo que muitas vezes a aplicação do art. 8º, 1, “c”, do Acordo de Valoração Aduaneira não é adequada, quer seja porque não há motivos relevantes para se duvidar da veracidade do valor aduaneiro declarado pelo importador, quer seja porque a fiscalização aplica-o sem atentar para o preenchimento das condições que legitimam o ajuste a ser realizado pela Aduana.

Pois bem, o art. 1º do referido acordo estabelece que “o valor das mercadorias importadas será o valor da 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: (...)”.

Dessa transcrição depreendo que, em matéria de valoração aduaneira, a Aduana deve reger a sua atuação pelo princípio da neutralidade, podendo, excepcionalmente, intervir no valor da transação para corrigir distorções inaceitáveis. Mesmo assim, no preâmbulo do Acordo de Valoração Aduaneira está claro que “os procedimentos de valoração não devem ser utilizados para combater o *dumping*”, ou seja, ainda que seja caracterizado o “valor de transação inaceitável”, a aplicação dos procedimentos de valoração deve se restringir aos propósitos do referido acordo.

Penso eu que um dos propósitos para o acordo autorizar a intervenção da Aduana na valoração de mercadorias importadas é evitar a manipulação artificial de preços para evitar ou reduzir a tributação, a exemplo do que ocorre com as regras de preço de transferência, embora estas sejam mais abrangentes, por incluírem serviços e direitos. Contudo, as regras de preço de transferência visam a resguardar a arrecadação do Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, ao passo que as regras de valoração aduaneira prestam-se a fazê-lo quanto aos tributos aduaneiros, ou seja, aqueles cuja base de cálculo confunde-se com, ou leva em consideração, o valor aduaneiro.

Assim, por exemplo, se um exportador estrangeiro e um importador nacional combinam que o segundo deve comprar mercadorias do primeiro, pagando-lhe, ainda, *royalties* pelo direito de uso de marcas relativas a tais mercadorias, há um indício de manipulação artificial do preço das mercadorias, pois a carga tributária de importações de mercadorias é normalmente superior do que aquela aplicável às remessas de *royalties* para o exterior.

Constatado, pois, que as partes convencionaram transferir parte do preço das mercadorias à licença de direito de uso de marcas, com a conseqüente redução da base de cálculo dos tributos aduaneiros, torna-se legítima a intervenção da Aduana no valor da transação mediante o ajuste previsto no art. 8º, 1, “c”, do Acordo de Valoração Aduaneiro, a seguir transcrito:

Artigo 8

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

(...)

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

(...)

Contudo, o mero indício da manipulação do valor de transação não é suficiente para justificar a intervenção da Aduana no valor da transação, devendo haver primeiro a verificação de que o preço praticado entre as partes contratantes não condiz com os preços normalmente praticados no mercado do importador sob pena de fazer *tabula rasa* do art. 1º do Acordo de Valoração Aduaneira.

No contexto da vinculação entre as partes, o dispositivo acima mencionado estabelece que o valor de transação será aceito, sempre que o importador demonstrar que tal valor se aproxima muito do valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares. Ora, segundo relata a COIMEX, essa demonstração ocorreu no curso do procedimento aduaneiro (fl. 859). Confira-se:

No presente caso, como dito, o valor da transação se aproxima do vigente no mesmo tempo ao valor de transação em vendas de mercadorias idênticas ou similares. Procurando atender às solicitações feitas no curso do procedimento, a recorrente consignou documentalmente que o preço FOB da transação de veículos exportados, para mercadorias parelhas, é similar. Desta forma, trata-se efetivamente de preço aceitável para fins aduaneiros.

Analisando mais a fundo essa afirmação, verifica-se que a COIMEX e a MMCB foram intimadas por diversas vezes a apresentarem esclarecimentos sobre os preços praticados não apenas para veículos da marca MITSUBISHI, como também para aqueles que ostentavam as marcas HONDA, PEUGEOT e MAZDA (fls. 493/496, 505/506, 514/515, 520, 527, 530, 532/533 e 549/541). Tais intimações foram devidamente respondidas, inclusive fazendo referência às listas de preços FOB de todos os exportadores que forneceram para COIMEX (fls. 498/504, 508/513, 516/519, 522/525, 528/529, 531, 532/536 e 542/547).

Para melhor situar a conclusão das autoridades fiscais preparadoras quanto à causa justificadora da aplicação dos ajustes do art. 8º do Acordo de Valoração Aduaneira, transcrevo um trecho da Intimação nº 99/96 à COIMEX (fl. 532), a saber:

1 - A vinculação existente entre as diversas empresas envolvidas na importação dos veículos da marca "MITSUBISHI", se dá não pela existência de vínculos societários, com uma empresa sendo subsidiária da outra ou tendo participação no capital social ou ainda por ter os mesmos dirigentes, mas pela existência do reconhecimento de uma associação legal em negócios, pois todas as envolvidas são associadas na finalidade na importação dos veículos em causa.

2 - Este conjunto de transações e a diferença grande entre o preço do veículo declarado e o preço de venda ao público, caracterizam os motivos existentes para se declarar que o preço da transação foi influenciado pela vinculação. (Grifei)

A partir da transcrição supra, fica evidenciado que a fiscalização levou em consideração, para fins de comparação, os preços de veículos idênticos na importação e no

mercado interno, quando deveria ter considerado os preços de veículos idênticos ou similares apenas na importação. Como bem ressaltou a COIMEX em resposta a essa intimação (fl. 533), é natural que o preço na importação seja significativamente inferior ao preço de revenda no mercado interno. Vejamos:

Aliás, o motivo Invocado no Item 2 da Notificação (diferença grande entre preço declarado e preço de venda ao público) peca por falta de definição de seus limites e contornos. É óbvio que o preço de Importação (FOB) sempre será Inferior àquele de venda ao público, até mesmo porque, há de se considerar, dentre outros, a carga tributária interna, notoriamente elevada.
(Grifei)

Com efeito, não merece prosperar a conclusão primeira que levou a fiscalização a aplicar os ajustes do art. 8º, 1, “c” do Acordo de Valoração Aduaneira. Isso porque o simples fato de o preço da mercadoria ser mais baixo na importação do que na sua revenda para o consumidor final não é motivo relevante para se duvidar da veracidade do valor aduaneiro declarado pelo importador. Seria relevante para esse fim, a diferença significativa do valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares na importação, o que não se debateu no caso concreto.

Apesar de despicando, analisarei a própria aplicação do ajuste previsto no art. 8º, 1, “c” do Acordo de Valoração Aduaneira, como se, de fato, houvesse motivo relevante para se duvidar da veracidade do valor aduaneiro declarado pela COIMEX.

Em linha com a melhor doutrina, em especial a obra Aplicação do Acordo Sobre Valoração Aduaneira no Brasil, de Antenori Trevisan Junior, penso que alguns requisitos devem ser preenchidos cumulativamente para que possa ser aplicado legitimamente o ajuste previsto no art. 8º, 1, “c” do Acordo de Valoração Aduaneira, a saber: (i) o importador deve pagar *royalties* ou direitos de licença; (ii) o pagamento deve ser realizado ao exportador, direta ou indiretamente; (iii) esses *royalties* ou direitos de licença devem estar relacionados às mercadorias importadas; e (iv) o pagamento deve ser uma condição de venda das mercadorias importadas.

Para melhor compreender cada um desses requisitos, o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da Organização Mundial das Aduanas (OMA) elaborou treze opiniões consultivas, as quais foram incorporadas à legislação brasileira pelo Anexo Único da Instrução Normativa SRF nº 318 de 2003. Com efeito, transcrevo abaixo quatro dessas opiniões, destacando para cada qual o requisito relacionado. Vejamos:

Requisito – pagamento de royalties

OPINIÃO CONSULTIVA 4.6

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

1. Um importador efetua duas compras distintas de um concentrado do fabricante estrangeiro M, que é proprietário de uma marca registrada sob a qual, ou sem ela, segundo as condições da venda para a importação, o concentrado pode ser vendido após sua diluição. O royalty pela utilização da marca registrada é pago em função das unidades vendidas. O concentrado importado é diluído simplesmente em água comum e envasado para consumo antes da sua venda.

Após a primeira compra, o concentrado é diluído e revendido sem a marca registrada e sem que se deva pagar um royalty. No segundo caso, o concentrado, após a sua diluição, é revendido sob a marca registrada, devendo ser pago um royalty, como condição de venda para a importação.

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

Posto que as mercadorias da primeira compra são revendidas sem a marca registrada e sem o pagamento de royalty, não procede realizar qualquer adição. No segundo caso, o royalty exigido por M deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas.

Requisito – realização de pagamento direto ou indireto ao exportador

OPINIÃO CONSULTIVA 4.11

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

1. O fabricante M de vestimentas esportivas e o importador I são ambos vinculados à matriz C, que possui os direitos de uma marca registrada afixada nessas vestimentas. O contrato de venda entre M e I não prevê o pagamento de royalty. Entretanto, I é obrigado a pagar um royalty a C, em virtude de um acordo distinto com este celebrado, para a obtenção do direito de uso da marca registrada afixada nas vestimentas que I adquiriu de M. O pagamento do royalty constitui uma condição de venda e está relacionado com os artigos de vestuário esportivos importados?

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

O contrato de venda entre M e I, cobrindo as mercadorias objeto da marca registrada, não contém cláusula que imponha expressamente o pagamento de um royalty. Entretanto, o pagamento em questão é uma condição de venda, uma vez que I é obrigado a pagar o royalty à matriz em razão da compra das mercadorias. I não está autorizado a utilizar a marca registrada sem o pagamento do royalty. A inexistência de contrato escrito com a matriz não anula a obrigação que I tem de efetuar o pagamento por ela exigido. Pelas razões expostas, o pagamento pelo direito de uso da marca refere-se às mercadorias objeto de valoração e a quantia correspondente deve ser acrescida ao preço efetivamente pago ou a pagar.

Requisito – vinculação entre os royalties e a mercadoria importada

OPINIÃO CONSULTIVA 4.9

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

1. Um acordo é concluído entre o fabricante/titular de uma marca registrada de determinadas preparações para uso veterinário e uma firma de importação. Nos termos desse contrato, o fabricante concede ao importador o direito exclusivo de fabricar, utilizar e vender no país de importação as "preparações licenciadas". Essas preparações licenciadas, que contêm cortisona importada na forma adequada para uso veterinário, são fabricadas a partir de cortisona a granel fornecida ao importador pelo fabricante ou em nome deste. A cortisona é um agente anti-inflamatório comum não patenteado, disponível a partir de diferentes fabricantes e um dos principais ingredientes das preparações licenciadas.

O fabricante concede também ao importador uma licença que a este confere o direito exclusivo de explorar a marca registrada relativamente à fabricação e venda das preparações licenciadas no país de importação.

Nos termos das disposições financeiras do contrato, o importador deve pagar ao fabricante um royalty da ordem de 8 % sobre as primeiras 2 milhões de unidades monetárias (u.m.) de vendas líquidas das preparações licenciadas realizadas em um ano civil, e 9 % sobre as subseqüentes 2 milhões de unidades monetárias de vendas líquidas das preparações licenciadas no mesmo ano civil. Prevê-se, igualmente, um royalty mínimo de 100.000 u.m. por ano. Em diversas circunstâncias especificadas no contrato, ambas as partes podem converter os direitos exclusivos do importador em não exclusivos, cujo royalty mínimo seria reduzido em 25 % ou , em alguns casos, em 50 %. Os royalties calculados em função do volume de vendas podem ser igualmente reduzidos sob determinadas condições.

Enfim, os royalties baseados nas vendas das preparações licenciadas devem ser pagos dentro dos 60 dias subseqüentes ao término de cada trimestre do ano civil.

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

O royalty remunera o direito de fabricar as preparações licenciadas que contenham o produto importado e, eventualmente, o direito de utilizar a marca registrada da preparação licenciada. O produto importado é um agente anti-inflamatório comum não patenteado. A utilização da marca registrada, portanto, não está vinculada às mercadorias objeto de valoração. O pagamento do royalty não constitui uma condição da venda para exportação das mercadorias importadas, porém uma condição para fabricar e vender as preparações licenciadas no país de importação. Em consequência, não há que acrescer esse pagamento ao preço efetivamente pago ou a pagar.

Requisito – royalties como condição de venda da mercadoria importada

OPINIÃO CONSULTIVA 4.8

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

1. O importador I conclui com o detentor da licença L, estabelecido no país X, um contrato de licença/royalty segundo o qual I aceita pagar a L uma quantia fixa, a título de royalty, relativa a cada par de sapatos, importado para o país de importação, que apresente a marca registrada de L. O titular da licença L fornece trabalhos de arte e de design relacionados com a marca registrada. O importador I conclui outro contrato com o fabricante M do país X para a compra de sapatos que apresentem a marca registrada de L afixada nos sapatos por M, entregando a este os trabalhos de arte e de design fornecidos por L. O fabricante M não está licenciado por L. Este contrato de venda não contém qualquer referência a pagamento de royalty. Não há vinculação entre o fabricante, o importador e o titular da licença..

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

O importador é obrigado a pagar um royalty para a obtenção do direito de uso da marca registrada. Esta obrigação resulta de um contrato distinto que não se relaciona com a venda para exportação das mercadorias para o país de importação. As mercadorias são adquiridas de um fornecedor consoante outro contrato e o pagamento do royalty não é uma condição de venda destas mercadorias. Portanto, o pagamento do royalty, neste caso, não deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar.

A questão de saber se o fornecimento dos trabalhos de arte e de design relacionados com a marca registrada seria qualificado como tributável, segundo as disposições do Artigo 8.1 b), deve ser examinada em separado.

É preciso ressaltar que em todas as opiniões consultivas emitidas pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA, o ajuste do art. 8º, 1, “c”, do Acordo de Valoração Aduaneira somente ocorreu quando houve pagamento de *royalties* para o exterior.

Por essa razão singular, entendo que a operação realizada entre MMC, MMCB e COIMEX não merece sofrer o ajuste em questão. Isso porque, de acordo com o Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI, a MMCB jamais remeteu *royalties* de marca à MMC. Nesse sentido, transcrevo abaixo o trecho conclusivo da Carta/INPI/DICIG/Nº 0489/2012:

De acordo com a Lei nº 4.131/62 e a Resolução/BACEN/Nº 3844/2010 as transferências para o exterior a título de royalties pelo uso de marcas somente devem ser efetuadas após a averbação do contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI). Assim, como não existem contratos de uso de marcas averbados por este Instituto entre as empresas MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA., inscrita no CNPJ sob o nº 54.305.743/0001-07 e MITSUBISHI MOTORS CORPORATION, deduzimos que a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA. não tenha remetido royalties para a MITSUBISHI MOTORS CORPORATION em decorrência de licença de uso de marcas.

Mas ainda que alguma dúvida pudesse pairar sobre a questão ora analisada de forma exaustiva, ou seja, se o pagamento de *royalties* no país pudesse ser interpretado como uma reversão de benefício indireto para a exportadora no Japão, mesmo não sendo ela controladora da licenciada da marca no Brasil, a conclusão de que o ajuste é inaplicável seria a mesma, pois o pagamento de *royalties* não é uma condição de venda.

Isso porque não há qualquer relação entre a venda promovida pela MMC à COIMEX e as “comissões pelo uso da marca” cobradas pela MNCB das concessionárias de veículos da marca Mitsubishi no Brasil. Essa interpretação somente seria admissível se a COIMEX pagasse à MNCB os *royalties* e a MMC fosse controladora da MNCB, caso em que a MNCB poderia distribuir os *royalties* à MMC sob a forma de dividendos.

Ressalto que este CARF já se pronunciou diversas vezes sobre o assunto, havendo muitas decisões que amparam o entendimento por mim esposado. Confira-se:

VALORAÇÃO ADUANEIRA. REMUNERAÇÃO PAGA POR CONCESSIONÁRIAS ÀS DETENTORAS DO USO DA MARCA NO PAÍS, PELOS SERVIÇOS PRESTADOS DE PROPAGANDA E PROMOÇÃO DA MARCA, NO BRASIL. Para efeito dos arts. 8º, § 1º, alíneas "c" e "d", do Acordo de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Decreto nº 92.930, de 16/07/86, bem como da Ata Final que incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, promulgada pelo Decreto 1.355 de 30/12/94, não integram o valor aduaneiro as parcelas pagas pelos Concessionários à Detentora do Uso da Marca estrangeira no País pelos serviços efetivamente contratados e prestados, às custas deles, no Brasil, de preparação e promoção de campanhas publicitárias, visando divulgação e colocação dos produtos importados no mercado interno, o que não beneficia o fabricante, mas, ao contrário, traz benefícios aos Concessionários. Inteligência das interpretações dadas pelas Decisões Cosit nº 14 e 15/97.

VALORAÇÃO ADUANEIRA. A área de interesse do valor aduaneiro é somente a operação de importação e exportação no sentido de manter os valores éticos que norteiam o comércio internacional, especialmente relacionados à concorrência leal.

(Acórdão nº 3101-001.017, Rel. Cons. Luiz Roberto Domingo, Sessão de 15/02/2012)

VALOR ADUANEIRO É indevida a inclusão dos Royalties na base de cálculo do imposto de importação, pois, tal valor não compõe o preço de importação no país importador, porque, o beneficiário dos mesmos é uma outra pessoa que não se confunde com a exportadora.

(Acórdão nº 3101-00273, Rel. Cons. Valdete Aparecida Marinheiro, Sessão de 20/11/2009)

Ajustes decorrentes de royalties e de direitos de licença. Na determinação do valor aduaneiro, os acréscimos de royalties e de direitos de licença ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas somente é cabível quando tais

rubricas se caracterizam como condição de venda do objeto da mercancia.

(Acórdão nº 303-35466, Rel. Cons. Tarásio Campelo Borges, Sessão de 07/07/2008)

.....
*VALOR ADUANEIRO. Incabível o ajuste preconizado no art. 8º do Acordo de Valoração Aduaneira para agregar ao valor de transação valores pagos por concessionários de revenda de veículos automotores ao detentor da marca no Brasil, **se ditos montantes não reverterem, direta ou indiretamente, ao exportador.***

(Acórdão nº 303-34146, Rel. Cons. Marciel Eder Costa, Sessão de 27/03/2007)

Mérito – Decisões COSIT nº 14 e 15/97

As Recorrentes alegam que as Decisões COSIT nº 14 e 15, ambas de 1997, teriam aplicação no caso concreto (fls. 1166 e ss.). Entretanto, como as próprias Recorrentes reconhecem, tais decisões versam sobre o ajuste previsto no art. 8º, 1, “a”, do Acordo de Valoração Aduaneira, ou seja, ajustes que tratam de comissões e corretagens, entre outros.

Apesar da infelicidade terminológica da fiscalização, que designou *royalties* como “comissão de uso de marca”, o art. 8º, 1, “a”, do Acordo de Valoração Aduaneira não se propõe a cuidar desse tipo de comissão, de modo que, a meu ver, as decisões acima mencionadas não são aplicáveis ao caso concreto.

Se a malsinada “comissão de uso de marca” fosse uma comissão de venda, a ensejar a aplicação do art. 8º, 1, “a”, do Acordo de Valoração Aduaneira, a legitimidade para cobrá-la seria do vendedor ou comissário, e não do licenciado da marca no País. Isso porque, conforme prevê o art. 693 do Código Civil, o contrato de comissão mercantil tem por objeto a aquisição ou a venda de bens pelo comissário, em seu próprio nome, à conta do comitente. E mais, em seu art. 701, o Código Civil estabelece que, não estipulada a remuneração devida ao comissário, será ela arbitrada segundo os usos correntes no lugar.

De qualquer modo, reservando-me o direito de estar equivocado, se fosse o caso de tratar a “comissão de uso de marca” como uma efetiva comissão de venda, aí sim seriam aplicáveis as Decisões COSIT nº 14 e 15, e, portanto, não seria aplicável o ajuste previsto no dispositivo supracitado.

Em outras palavras, ainda que o fundamento idealizado pela fiscalização para proceder ao ajuste do valor aduaneiro fosse distinto daquele que me parece ter sido aplicado, melhor sorte não assistiria ao lançamento por força das referidas decisões.

Conclusão

Os pressupostos para a aplicação do ajuste previsto no art. 8º, 1, “c”, do Acordo de Valoração Aduaneira não foram preenchidos no caso concreto, quer seja porque não havia motivos para a fiscalização duvidar do valor aduaneiro praticado entre a MMC e a COIMEX (o valor aduaneiro é sempre menor do que o preço de venda no mercado interno), quer seja porque não houve o pagamento de *royalties* para o exterior, conforme atestou o próprio INPI, ou ainda porque o pagamento de *royalties* havido no Brasil não foi condição imposta pela MMC para a venda das mercadorias à COIMEX.

Consequentemente, não tendo a COIMEX praticado qualquer ilícito relativo ao Imposto de Importação e ao Imposto sobre Produtos Industrializados, não há de quê ser responsabilizada a MMCB solidariamente.

Quanto à mudança de critério jurídico, não assiste razão às Recorrentes, pois, embora o auto de infração não esteja claro quanto ao dispositivo do Acordo de Valoração Aduaneira que teria legitimado o lançamento, a conclusão de um dos itens do seu relatório evidencia a aplicação do ajuste previsto no seu art. 8º, 1, “c”, a saber: “...*aceitamos o preço da transação declarado, com o ajuste da ‘comissão pelo uso da marca’ cobrado pela MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA.*”.

Por outro lado, ainda que se interpretasse o lançamento em tela de forma diferente, há decisões da COSIT que afastam os ajustes do art. 8º, 1, do Acordo de Valoração Aduaneira relativamente aos valores pagos pelas concessionárias de automóveis às licenciadas do uso da marca no País, pelos serviços, efetivamente contratados e prestados, a título de “divulgação de marca no país”, “sustentação de marca”, “representante da marca no país”, “pesquisa mercadológica” e “treinamento de pessoal”.

Diante de tudo o quanto expus, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário para exonerar integralmente o crédito tributário mantido pela instância *a quo*.

DANIEL MARIZ GUDINHO – Relator