



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

**Processo nº** : 12466.000273/98-34  
**Recurso nº** : 126.103  
**Acórdão nº** : 301-32.003  
**Sessão de** : 10 de agosto de 2005  
**Recorrente(s)** : CIA. IMPORTADORA E EXPORTADORA - COIMEX  
**Recorrida** : DRJ/FLORIANOPOLIS/SC

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

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

**PROVA PERICIAL**

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

**REVISÃO ADUANEIRA**

A revisão aduaneira é ato expressamente autorizado na lei, enquanto não decair o direito da Fazenda Nacional. Inteligência do art. 173 do Código Tributário Nacional.

**RECURSO VOLUNTÁRIO IMPROVIDO.**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros da Primeira Câmara do Terceiro Conselho de Contribuintes, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de decadência e de nulidade por cerceamento do direito de defesa em razão da negação do pedido de perícia por parte da autoridade de 1º grau. No mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, na forma do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Carlos Henrique Klaser Filho, relator, Luiz Roberto Domingo, que votava pela conclusão, e Susy Gomes Hoffmann. Designado para redigir o Acórdão o Conselheiro José Luiz Novo Rossari.

  
**OTACÍLIO DANTAS CARTAXO**  
Presidente

  
**JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI**  
Relator Designado

Formalizado em: **110 NOV 2005**

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: Valmar Fonsêca de Menezes, Atalina Rodrigues Alves e Irene Souza da Trindade Torres. Fizeram sustentação oral os Advogados Dr. Aristófanes Fontoura de Holanda OAB/DF nº 1.954-A e Anna Paola Zonari de Lorenzo OAB/DF nº 1.928-A.

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

## RELATÓRIO

A ALF/Vitória/ES procedeu junto à Recorrente Coimex, revisão aduaneira relativamente às importações de veículos para transporte de passageiros da marca Mitsubishi, tendo constatado que havia motivos e fundamentos suficientes para considerar que a existência de vinculação entre importador e exportador havia influenciado no preço da transação.

Considerando tais evidências a fiscalização procedeu à intimação da Coimex e da empresa MMC Automotores do Brasil Ltda., para que fornecessem, como ocorreu, os seguintes documentos, acostados aos autos: 1) Contrato entre a Coimex e os revendedores Mitsubishi, tendo como interveniente tácito a MMC Automotores do Brasil Ltda, que comprova que a transação era feita entre a Mitsubishi Motor Co. e a MMC Automotores do Brasil Ltda, atuando a Coimex como mera intermediária para obtenção dos benefícios do Fundap, caracterizado bem as responsabilidades tributárias dos revendedores e da MMC Automotores do Brasil Ltda, bem como seu poder de mando na operação, pois a Coimex agia sempre a conta e ordem da mesma. Neste contrato está firmado que a MMC é que efetuara os pagamentos e que repassara as cartas de crédito ao exportador; 2) Contratos assinados entre a Brabus Auto Sport e depois pela MMC Automotores do Brasil Ltda, com a Mitsubishi Motors Corporation, em que a primeira é nomeadamente Distribuidora da marca no Brasil, explicitando que as transações serão feitas sempre entre a MMC do exterior e a MMC Automotores do Brasil, inclusive pagamentos; 3) Listas de preços do fabricante no exterior, emitidas pela Mitsubishi Motors Corporation válidas para a MMC Automotores do Brasil Ltda. Como fabricante, aparecem a própria Mitsubishi e, no caso do modelo Eclipse, a empresa "Diamond Trading Co."; 4) Faturas comerciais, que instruíram inclusive declarações de importação e remessas cambiais, emitidas pela Mitsubishi Corporation para a MMC Automotores do Brasil Ltda; e 5) Cópias de Notas Fiscais, faturas de serviços, emitidas pela MMC Automotores do Brasil Ltda para seus revendedores, em que são cobrados dos mesmos importâncias a título de "comissão pelo uso da marca".

Depreendeu a fiscalização dos documentos, que a transação fora realizada entre a MMC Automotores do Brasil Ltda e a Mitsubishi Motor Co., atuando a Coimex como mera intermediária para obtenção dos benefícios do Fundap, caracterizando as responsabilidades tributárias dos revendedores e da MMC Automotores do Brasil Ltda.

Estabelecida a vinculação e conseqüentemente a responsabilidade solidária, entendeu a fiscalização que por força do Artigo 8, parágrafo 1, alínea "a", inciso "i", do Acordo sobre a implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (Acordo de Valoração Aduaneira) promulgado pelo Decreto nº 92.930, de 16.07.86, deveriam ser acrescidos aos valores declarados na

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

importação os valores relativos às comissões pagos aos representantes do exportador pela importação, ou seja, no caso, as comissões pagas pelas concessionárias/revendedoras à MMC Automotores do Brasil Ltda.

Diante dessas verificações a fiscalização lavrou auto de infração contra a CIA. IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX (Coimex), intimando a MMC Automotores do Brasil Ltda, como responsável tributária solidária, tendo por enquadramento legal para o Imposto de Importação os artigos 89, inciso II; 220; 499 e 542 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto 91.030/85, e com relação ao Imposto sobre Produtos Industrializados, enquadrou-se nos artigos 29, inciso I; 55, inciso I, alínea "a", 63, inciso I, alínea "a" e 112, inciso I, do RIPI, aprovado pelo Decreto 87.981/82.

Intimadas as Recorrentes apresentaram suas respectivas impugnações, nas quais alegam, em suma o que segue:

Da Impugnação da MMC Automotores do Brasil Ltda:

- (i) ilegitimidade passiva da MMC do Brasil, uma vez que inexistente qualquer vinculação ou associação em negócios que objetivasse influenciar o valor das operações de importação, uma vez que sua atividade consiste na prestação de serviços, no mercado interno, decorrente de contrato de distribuição firmado com a empresa japonesa ("Mitsubishi Motor Co."), em razão do qual tem o direito de uso da marca "Mitsubishi" no Brasil. Ainda em função deste mesmo contrato, por ser responsável pela criação e manutenção da rede de concessionários, recebe remuneração de seus concessionários, pelos serviços de garantia, treinamento, assistência técnica, etc..., ressaltando que não importa veículos, nem tão pouco foi intermediária nas importações realizadas pela Coimex, com quem não tem qualquer vinculação, mas apenas detém o direito ao uso da marca "Mitsubishi" no território nacional;
- (ii) não possui nenhum contrato com a importadora, mas sim com a rede de concessionários da marca. Ressalta que como detém, com exclusividade, o direito sobre referida marca, a cada vez que um veículo "Mitsubishi" for importado pela Coimex, a pedido de um concessionário, à MMC Brasil caberá a remuneração pelos serviços que efetivamente presta, consistentes em garantia, treinamento, assistência técnica, dentre outros;
- (iii) como sua atuação se restringe a mercado interno, não há como lhe imputar qualquer responsabilidade por suposta diferença de valor na importação de veículos "Mitsubishi", já que é parte ilegítima para figurar no pólo passivo da acusação fiscal;

- (iv) de acordo com o artigo 447 do Regulamento Aduaneiro, após realizada a conferência documental e física dos produtos importados, a fiscalização, caso aceite o valor aduaneiro declarado, fixa em definitivo a base de cálculo dos tributos. Se houver discordância quanto ao valor declarado, tem o Fisco o prazo de 5 dias para impugna-lo, sob pena de preclusão. No caso, já se passaram anos da conferência aduaneira dos bens importados, de sorte que a fiscalização decaiu do direito de impugnar o valor aduaneiro declarado pela importadora, de modo que a exigência em causa é intempestiva por violação ao artigo 50 do Decreto-Lei nº 37/66 e artigo 447 do Regulamento Aduaneiro;
- (v) não poderia a fiscalização pretender a revisão do lançamento fiscal em causa, com base em suposto erro de direito, uma vez não estarem presentes nenhuma das hipóteses previstas nos artigos 145 ou 149 do CTN, não podendo ser efetuado “novo lançamento na ausência de erro ou fraude da firma importadora, nem omissão ou inexatidão em suas declarações de importação”, entendimento firmado pela jurisprudência citada;
- (vi) pela sequência dos procedimentos fiscais, “na medida em que a fiscalização limitou-se a requerer que o contribuinte produzisse provas negativas para, em não o fazendo, sujeitar-se à exigência em causa, o auto de infração configura cerceamento ao direito de defesa, além de violação à legalidade estrita por falta de motivação suficiente e descumprimento ao devido processo legal, donde se impõe o reconhecimento de sua nulidade;
- (vii) quem é o contribuinte dos impostos e realiza a nacionalização das mercadorias importadas é a empresa Coimex, que tem características especiais de empresa Fundapiana, atuando segundo as normas pertinentes que regulam essa atividade, emanadas, inclusive, do DECES, conforme a Portaria nº 08/91, portanto, a Impugnante não possui qualquer vinculação, direta ou indireta, com a empresa Mitsubishi, com sede no Japão ou nos EUA, não se enquadrando em qualquer das hipóteses contidas no artigo 15 do Acordo de Valoração Aduaneira;
- (viii) a prova de existência do suposto vínculo cabia ao Fisco, o que não foi feito, já que se atribuiu ao administrado a responsabilidade pela realização de prova de natureza negativa, o que é impossível;

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

- (ix) “a alegação de vinculação tanto não faz sentido que a autuada (Coimex) realiza a importação dos mais variados produtos e diversas marcas de veículo, das mais vastas procedências, pelo que se afiguraria inaceitável, e até absurdo, que ela estivesse vinculada a todos os seus exportadores;
- (x) “quanto a questão do valor aduaneiro declarado, a Impugnante, por não realizar operações de importação, não dispõe de elementos relativos ao mesmo. Todavia, endossa na sua integralidade a argumentação aduzida pela importadora (Coimex), por explicar de forma ímpar a improcedência do auto de infração lavrado.”, transcrevendo o teor da defesa da Coimex;
- (xi) “a pretensão fiscal veiculada pelo presente auto de infração já foi afastada pela Eg. Coordenadoria-Geral do Sistema de Tributação (COSIT), impondo-se o cancelamento do lançamento, à vista de o mesmo contrariar orientação fiscal expressa em sentido diverso ao do entendimento governamental, sob pena de violação ao art. 37 da Constituição Federal (STF, RE nº 131.741-8-SP, de 09/04/96, Rel. Min. Marco Aurélio)”;
- (xii) as Decisões COSIT nºs 14 e 15, de 1997, são conclusivas no sentido de que os valores pagos pelas concessionárias às detentoras do uso da marca não integram a base de cálculo dos impostos devidos na operação de importação.

Pelos fundamentos expostos, requer pela improcedência da autuação e conseqüente cancelamento do Auto de Infração lavrado, reiterando ainda o requerimento de prova pericial formulado pela importadora, Coimex, para que ao final, seja dado procedência à impugnação.

Das alegações apresentadas pela Cia. Importadora e Exportadora Coimex, em suma:

- (i) o auto de infração é nulo, uma vez já haver operado a decadência do direito do Fisco de proceder à revisão do lançamento, já que a revisão pretendida diz respeito a suposto erro de direito, estando em desacordo com o prazo estabelecido pelo artigo 50 do Decreto-Lei nº 37/66, ressalvado no artigo 447 do Regulamento Aduaneiro. Neste sentido, inúmeros acórdãos proferidos pelo Tribunal Federal de Recursos;

7

Processo nº  
Acórdão nº

: 12466.000273/98-34  
: 301-32.003

- (ii) declarou corretamente o valor aduaneiro dos produtos importados nas declarações de importação, o que foi verificado pela autoridade fiscal, sendo encerrado o procedimento de lançamento previsto no artigo 142 do CTN;
- (iii) terminada a conferência e, pois, ultimado o procedimento a que alude o artigo 142 do CTN, não pode mais haver revisão do ato administrativo, salvo ocorrência de erro de fato, sendo que, “a doutrina e a jurisprudência são unânimes ao inadmitir a revisão do lançamento fundada em erro de direito, pois, desde que o regime legal abstrato tenha sido concretamente aplicado a um contribuinte pelo lançamento, este ato administrativo terá criado uma situação jurídica individual e imutável: a de o contribuinte só pagar o montante do tributo lançado, salvo erro de fato.”, em observância ao disposto nos artigos 145 e 149 do CTN e no mesmo sentido o entendimento doutrinário;
- (iv) “as citações de doutrina e jurisprudência demonstram que, no caso presente, não poderia ser efetuado novo lançamento pois não houve “erro ou fraude” da autuada, nem omissão ou inexatidão em suas declarações de importação. Ao contrário, as informações quanto aos fatos foram corretamente prestadas ao Fisco, sendo que este cometeu suposto erro na valoração de tais fatos. O alegado não se altera pelo fato de ter a autuada adiantado seu entendimento nas declarações, já que, ao recebe-las e ao terminar o procedimento onde o agente fiscal atesta que conferiu e internou os volumes, o Fisco aceitou o critério meramente proposto pelo contribuinte, passando ele próprio, se tanto for admitido, a cometer erro de direito, mesmo porque o lançamento é ato privativo da Administração, não dos administrados.”;
- (v) é ainda nulo o lançamento, por não ter atendido o devido processo legal, nos termos do artigo 1º, § 1º do Decreto nº 92.930/86, uma vez que não foi permitido ao contribuinte sequer se defender ou justificar os procedimentos adotados, já que o procedimento adotado pela fiscalização subverte o “iter” previsto na lei, atribuindo ao contribuinte a responsabilidade pela produção de provas negativas, o que se afigura incompatível com o ordenamento jurídico vigente;
- (vi) “a exigência feita ao contribuinte de realizar prova negativa atenta e viola os mais mezinhos princípios atinentes ao lançamento tributário, desrespeitando o preceito invocado como fundamento, art. 1º, § 2º, letra “a” do Código de

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

Valoração Aduaneira, além de negar vigência ao art. 142 do Código Tributário Nacional.”;

- (vii) “se o fisco pretende cobrar diferença de imposto porque as operações, no seu entender, teriam o seu valor aduaneiro afetado por suposta vinculação existente entre importador (autuada) e exportador, a ele (fisco) cabe a prova desse fato e que tal teria ocorrido por conduta imputável à Peticionaria. E não exigir que o contribuinte faça uma prova negativa.”;
- (viii) “caberia à fiscalização, antes da lavratura de qualquer Auto realizar diligências visando apurar os elementos que lhe foram fornecidos para, (1) concluindo 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. Somente assim restaria obedecido o processo previsto em lei.”;
- (ix) não tem qualquer vinculação com a empresa estrangeira exportadora e também não é intermediária da importação, “opera 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.”;
- (x) para a determinação de existência de vinculação, deverá ser apurada a ocorrência de uma das hipóteses previstas no artigo 15, §§ 4º e 5º, do Código de Valoração Aduaneira, contudo, inexistente qualquer contrato entre importador e exportador, já que a empresa que detém no Brasil a licença de uso e comercialização da marca Mitsubishi não procedeu a qualquer importação, no período compreendido pelo Auto de Infração, o que sempre foi feito pela autuada, que compra os bens importados, revendendo-os para os concessionários Mitsubishi.”;
- (xi) “a alusão à figuração de MMC Brasil como interveniente no contrato entre autuada e concessionários Mitsubishi se dá, única e exclusivamente, em razão de a MMC Brasil, na qualidade de distribuidora de veículos Mitsubishi no Brasil, e responsável pela criação e manutenção da rede de

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

concessionários, prestar serviços de assistência técnica, dar garantia do bem importado e permitir o uso da marca. Daí porque, inclusive, são emitidas as notas fiscais de serviços referidas pela auto. Referem-se estas notas fiscais, pois, à cobrança pela licença de uso da marca Mitsubishi, cuja titularidade, no Brasil, pertence à MMC Brasil, e pela prestação de serviços de garantia e assistência técnica.”;

- (xii) a vinculação tanto não faz sentido que a autuada, Coimex, realiza a importação dos mais variados produtos e diversas marcas de veículo, das mais vastas procedências, pelo que se afiguraria inaceitável, e até absurdo, que ela estivesse vinculada a todos os seus exportadores;
- (xiii) “bem ressalta a inexistência de vinculação o fato de que as Leis nºs 9.440 e 9.449, de 14.03.1997 (regime automotivo), previram, desde junho/95 (MP nº 1.024/95), o conceito de importação indireta, segundo o qual as montadoras nacionais poderiam efetuar suas importações através de “trading companies”, sem perder o benefício da redução de 50% (cinquenta por cento) do imposto de importação (art. 1º, § 2º).”;
- (xiv) “a teor do Acordo de Valoração Aduaneira, o valor da transação é aceitável para fins aduaneiros, quando o preço de venda é o valor de mercado, com pequenas variações.”, no presente caso, o valor da transação se aproxima do vigente no mesmo tempo ao valor de transação em vendas de mercadorias idênticas ou similares, assim, “provada a inexistência de vinculação ou associação legal em negócios, bem como que o preço praticado é aceitável para fins aduaneiros, incide a regra do art. 1º do Acordo de Valoração Aduaneira, excluídas de aplicação as disposições dos arts. 5º, 6º e 15;
- (xv) de acordo com o artigo 1º, § 2º, letra “a”, do Código de Valoração Aduaneira, a vinculação, por si só, não é suficiente para se desconsiderar o valor aduaneiro declarado, devendo, se o caso, a administração investigar se o valor aduaneiro declarado seria efetivamente inferior ao real, o que não foi feito pela fiscalização, já que não consta do auto de infração nenhum documento comprobatório de que o valor aduaneiro declarado teria sofrido influência da suposta vinculação;
- (xvi) “ainda que, admitindo-se para argumentar, houvessem diferenças de impostos passíveis de cobrança, não poderia o

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

Fisco arbitrar valores, sem fundamento nas operações de fato ocorridas e sem prova da existência dos pressupostos a que se referem o Código de Valor Aduaneiro objeto de impugnação nos itens antecedentes. Efetivamente, o quadro levantado pela d. fiscalização, por si só, não é auto-explicativo, de sorte que dele não se consegue extrair qual a metodologia adotada para se chegar aos ajustes pretendidos.”;

(xvii) 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 operações que se submeteram à incidência do IPI, de sorte que o saldo apurado foi recolhido à União, uma vez que, em 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, e consequente extinção da obrigação tributária, nos termos do artigo 156, I, do Código Tributário Nacional;

xviii) ressalta que a nível administrativo, em matéria de ICM, o Eg. Tribunal de Impostos e Taxas já decidiu favoravelmente ao contribuinte nos processos DRT 13-6080/68, 15-6996/69 e 1-3174/85, sendo que neste último, decidiu-se, após realizada diligência nos livros fiscais da autuada que, realmente, a etapa posterior de circulação do bem, absorveu as anteriores;

(xviii) a teor das decisões COSIT nºs 14 e 15, de 1997, o prosseguimento do processo encontra-se impedido, uma vez que nos termos do artigo 37 da Constituição Federal, o entendimento da Administração, que vincula todos os seus órgãos, impede a emissão de atos com ele desconsoantes.

Requer pela insubsistência do Auto de Infração, pelos fundamentos expostos, pleiteando pela realização de prova pericial, caso os mesmos não sejam suficientes.

Posteriormente, a MMC Automotores do Brasil S/A apresenta aditamento à sua impugnação, pelo qual aponta irregularidades materiais nas planilhas de cálculo constantes da autuação, pois a fiscalização, ao invés de discriminar cada guia de importação, detalhando o valor declarado nas mesmas, baseou-se em dados gerais dos movimentos mensais de importação de veículos, utilizando-se de uma UFIR média, gerando uma distorção nos cálculos, acarretando em iliquidez e incerteza do lançamento fiscal.

Remetidos os autos à Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis – SC, o lançamento foi julgado procedente pelo julgador de primeira

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

instância, nos termos da seguinte ementa:

“Assunto: Processo Administrativo Fiscal  
Período de apuração: 09/08/1994 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 há que se falar de nulidade.

ADITAMENTO DA IMPUGNAÇÃO. INADMISSIBILIDADE.

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

PROVA PERICIAL.

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

Assunto: Imposto sobre a Importação – II

Data do fato gerador: 31/12/1994

Ementa: VALORAÇÃO ADUANEIRA. AJUSTE DO PREÇO PRATICADO.

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

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

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

Lançamento Procedente.”

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

É o relatório.



Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

### VOTO VENCEDOR

Conselheiro José Luiz Novo Rossari, Relator

O presente voto diz respeito apenas ao mérito, haja vista que as questões pertinentes às preliminares de nulidade quanto ao lançamento e ao cerceamento do direito de defesa já foram objeto de exame e rejeitadas no próprio voto do relator.

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

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

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

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

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

b) providenciar o embarque das mercadorias; e

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

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

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

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

Cumpra observar, inicialmente, que o Acordo de Valoração Aduaneira promulgado pelo Decreto nº 92.930/86, em vigor à época dos fatos, não estabelece que a existência de vinculação entre as partes interessadas e o exportador estrangeiro, por si só, implique rejeição ao valor de transação utilizado pelo importador (1º método de valoração).

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

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

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

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

Na realidade não vislumbro a ocorrência de vinculação nos termos do Acordo, porque nem se tipificou a existência de exclusividade. No entanto, os elementos constantes dos autos demonstram que efetivamente as importações eram autorizadas pela MMCB que era a empresa que atuava como compradora (contrato de distribuição - fl. 344) e que realmente detinha o poder de mando nas operações, conforme contratos de prestação de serviços a concessionária, v. g. fl. 302: "(...) a DISTRIBUIDORA, devidamente autorizada pelas empresas MITSUBISHI MOTORS CORPORATION e MITSUBISHI CORPORATION, outorgará a empresa CIA. IMPORTADORA E EXPORTADOR COIMEX (...) autorização para promover atos relativos à importação de produtos MITSUBISHI MOTORS objeto de pedidos a ela

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

*encaminhados, autorização esta que se fará expressamente, através da integração da DISTRIBUIDORA como INTERVENIENTE nos contratos de compra e venda por encomenda que vierem a ser firmados entre CONCESSIONÁRIO e COIMEX.."*

Constata-se, ainda, que a recorrente informou (fl. 489) que a própria MMCB admitiu que cobrava dos revendedores (concessionárias), até o mês de maio de 1995, além da prestação dos serviços de treinamento de pessoal, de assistência técnica com o fornecimento de peças e serviços ligados à garantia do veículo, e de custos de estoques de peças para a assistência técnica e garantia, as quantias correspondentes a 10% do valor CIF de cada veículo a título de "direito de uso de marca", e a 7% do valor de venda de cada veículo a título de "diferenças de câmbio", destinado à constituição de um fundo para compensação das variações cambiais.

Em decorrência, e com base nas informações fornecidas pela MMCB no sentido de que o faturamento de serviços efetuado contra os revendedores englobava além dos "direitos de uso da marca" e de "diferenças de câmbio", outras despesas com os revendedores (como treinamento, suporte técnico, garantia, etc.), foi efetuado levantamento fiscal a partir do exame das declarações de importação e das informações dadas pelas interessadas, e apurado o demonstrativo de cálculo que fixou em 13,44% o valor médio objeto de ajuste. Os valores foram objeto de exame concreto e não decorrem de presunção, como argüido pela recorrente, considerando que os cálculos estão devidamente indicados no demonstrativo de fl. 561.

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

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

*(...)*

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

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

O Acordo é claro no sentido de determinar a aplicação dos ajustes ali referidos, não estabelecendo ressalvas no tocante aos aspectos comerciais ou operacionais nas importações. No caso em exame, a marca é um bem em relação ao qual há uma preocupação permanente no sentido de manter e aumentar a sua valorização, o que implica inequivocamente benefício direto para o seu proprietário, em termos de acréscimos de vendas em função da valorização do produto.

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

No caso em exame, verifica-se a existência de cláusula contratual que estabelece a obrigação de o distribuidor (MMCB) fazer a publicidade, em valores não menores do que os pactuados com a MMC (fl. 357). De outra parte está fartamente comprovada, pelas notas fiscais acostadas aos autos e emitidas pela MMCB, a cobrança da remuneração pelo uso e divulgação da marca Mitsubishi Motors, não restando qualquer dúvida sobre os fatos, os quais encontram-se comprovada e suficientemente documentados, além de informados e admitidos pela própria recorrente. Inequívoca, assim, a existência de reversão de valores à empresa que autorizou a importação, participante de contrato de distribuição com a MMC, e constou como interveniente nos contratos de compra e venda, situação sujeita ao ajuste determinado no art. 8º, 1, "d", do Acordo de Valoração Aduaneira.

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

Lembro, finalmente, que a matéria já foi apreciada nesta Câmara, onde houve o pronunciamento unânime no sentido de negar provimento a recurso voluntário da mesma recorrente, nos termos do Acórdão 301-30.602, em sessão de 14/4/2003.

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

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005

  
JOSÉ LUIZ NOVO ROSSARI – Relator Designado

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

### VOTO VENCIDO

Primeiramente, antes mesmo de adentrar na análise do processo em comento, por oportuno, cabe ressaltar que a matéria objeto do presente litígio, já esteve por inúmeras vezes sob apreciação da Primeira, Segunda e Terceira Câmaras do Terceiro Conselho de Contribuintes, pelo que, o entendimento à respeito já encontra-se pacífico.

Pacificado o entendimento, peço licença ao ilustre relator da 3ª. Câmara do 3º Conselho de Contribuintes, d. Nilton Luiz Bartoli, para adotar no presente suas razões de decidir em caso análogo, qual seja, Recurso 125.968 (processo 12466.000097/98-11), julgado na sessão de 17/02/2004, sendo prolatado o Acórdão 303-31.149, ressaltando-se tratar-se do mesmo contribuinte que recorre no presente.

Assim, segue, *in verbis*, as razões de decidir do mencionado Acórdão, as quais adoto em sua integralidade no presente julgamento, ressalvadas eventuais peculiaridades atinentes aos processos em questão:

“Desta feita, a fim de ilustrar o presente processo, demonstrando o entendimento ora firmado por esta Eg. Câmara, tomo a liberdade de citar voto prolatado nos autos do processo 12466.001649/96-10, ensejando no Acórdão 303-29051, quando por unanimidade de votos, julgou-se:

*“Preliminarmente a 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 ao importador ou ao exportador 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 necessária, 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*

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

*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 - 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, sejam 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 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 elemento 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:*

**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.**

*M*

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

A primeira vista parece contraditório, mas a interpretação que se dá a 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 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.

Com relação às preliminares levantadas entendo que não têm o condão de proclamar a nulidade do auto de infração, isto porque, em relação ao art. 477 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, cuja previsão seria impeditiva da revisão aduaneira, ultrapassado o prazo de cinco dias úteis, não pode prosperar face à previsão dos artigos art. 455 e 456 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, *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, § único).

Por certo não pode haver antinomia de normas entre o que estabelece o art. 477 e o que estabelecem os arts. 455 e 456, uma vez que seria impossível a aplicação simultânea de ambas.

7

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

Ao interpretar tais normas necessário visualizar em que contexto cada qual se aplica. A meu ver a norma contida no art. 477 está vinculada a verificação do despacho, exclusivamente, tanto que seu parágrafo 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 eventual exigência tributária em relação ao valor aduaneiro, classificação ou outros elementos do despacho, a fiscalização deverá, no prazo máximo de 5 dias úteis, da conferência (aquela realizada na presença do importador ou de quem o represente), sob pena de ser obrigada a 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.

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 art. 455 e 456 do RA e art. 149, IV e 173 do CTN.

Assim rejeita-se as preliminares relativas à decadência do prazo para lançamento do crédito tributário, consoante à vasta e consolidada jurisprudência deste Egrégio Terceiro Conselho de Contribuintes.

No que tange à preliminar de cerceamento de defesa, está não pode ser levantada, uma vez que a Recorrente Coimex foi, por diversas vezes intimada a se manifestar quanto às importações realizadas, sendo-lhe garantido o direito de ampla defesa e do contraditório.

Analisemos, então, a vinculação entre a Concedente e a Importadora dos veículos, ou seja, entre a Moto Honda e a Coimex, recorrentes, como fulcro de responsabilidade tributária solidária.

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

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

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 apreende 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 acrescidos)

Quanto à responsabilidade tributária específica e diretamente o Código Tributário Nacional enumera as pessoas que tem a responsabilidade solidária nos artigos 134 e seguintes, nos quais a transação em questão não está prevista.

Com efeito o Decreto-lei nº 37/66, em seus artigos 31 e 32 define os contribuintes do imposto e os que solidariamente respondem por seu pagamento, sem, contudo prever que o concedente do direito de comercialização e distribuição de produtos esteja enquadrado como responsável tributário 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) com a operação de importação, porquanto não tenha participado dela. Há ausência de tipicidade para caracterizá-la como responsável solidárias das obrigações tributária relativas à importação dos veículos da marca HONDA, realizadas pela recorrente Coimex, por força de Contrato de Compra e Venda de Produtos Importados estabelecidos entre a importadora e as concessionárias da marca HONDA.

Salvo o caso que 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 operação da forma que se apresentou, para atribuir responsabilidade tributária à Moto Honda.

Note-se que se analisarmos a operação de concessão do direito 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

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

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 que este vínculo, limitando-se a mera presunção de que o vínculo existisse, utilizando-se que argumentos que a própria legislação específica considera-os como pertencentes ao mercado automotivo, uma vez que o controle que a concedente tem sobre as operações da concessionária pertinem à preservação da imagem da marca e das garantias que a legislação de proteção ao consumidor exigem.

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, e, de outro lado, 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 dada à comissão incorporada como ajuste da 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. A fiscalização não demonstrou tal vinculação (ou qualquer outra), nem que a comissão corresponde a qualquer parcela do valor de transação que tenha sido indevidamente deduzida e transferida ao exportador.

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 sonegada do preço da mercadoria.

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

Assim, faz-se necessário a interpretação do art. 15, parágrafo 4, alínea "e" e parágrafo 5, do Acordo de Valoração Aduaneira (implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio), aprovado pelo Decreto nº 92.930, de 16.07.86, que consagra o seguinte:

7

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

*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 parágrafo 4 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 inadimplimento de suas concessionárias junto à recorrente Coimex, o que denota os mecanismos que estabeleceu para proteção da marca HONDA.

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, a vinculação não é capaz de caracterizar a responsabilidade solidária pela obrigação tributária, como entendeu a r. decisão às fls. 295/296, 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.**

24

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

*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, ou seja, o importador, assim considerada qualquer pessoa que promova a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro.*

*No que tange ao Valor da Operação, a Recorrente Moto Honda, colacionou aos autos provas cabais de que o preço das exportações dos veículos realizadas pela American Honda Motor Co., Inc. é plenamente compatível se comparada 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 Artigo 15, comprem 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 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, 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*

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

*entre as efetivas importadoras e a exportadoras na fixação do preço da transação. Contudo, a questão não se cinge na eventual influência na fixação do preço da transação, mas sim no imperativo ajuste do valor aduaneiro de mercadoria, por força da interpretação conjunta dos artigos 1 e 8 do Acordo de Valoração Aduaneira (implementação do Artigo 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 Artigo 8, 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 direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito, de conformidade com as disposições do artigo 8; 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 2 deste Artigo.

7

- 2 *Ao se determinar se o valor de transação é aceitável para os fins do parágrafo 1, o fato de haver vinculação entre o comprador e o vendedor, nos termos do Artigo 15, não constituirá, por si só, motivo suficiente para se considerar o valor de transação inaceitável. Neste caso, as circunstâncias da venda serão examinadas e o valor de transação será aceito, desde que a vinculação não tenha influenciado o preço. Se a administração aduaneira, com base em informações prestadas pelo importador, ou 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 argüida pela Recorrente Coimex, que apoia-se nesse parágrafo 2 do Artigo 1, 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, vez que os ajustes relacionados no Artigo 8, 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 contempla o Artigo 8:*

*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 (Note-se que independentemente de vinculação entre o comprador e o vendedor, ou inaceitabilidade do valor aduaneiro apresentado):*
- (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:*

*24*

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

- (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;*
- (iv) *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 Artigo 1, em seu parágrafo 3, 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, relacionados com as mercadorias importadas, tais como instalações, máquinas ou equipamentos industriais;*

*7*

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

(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. Todas operações ou serviços prestados após a importação que pouco ou nada se reportam à importação, senão pelo fato de tais serviços somente serem prestados porque as mercadorias foram importadas.

Tal situação veio ser reconhecida como a correta interpretação do Acordo de Valoração Aduaneira, sendo que recentemente a Coordenação do Sistema de Tributação – COSIT, exarou duas decisões (Decisões nºs 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 a Concessionária pagam às Detentoras do Uso da Marca no País valor relativo à prestação de serviços mercadológica, treinamento de pessoal, divulgação, sustentação e representação da marca no País.

As decisões têm como fundamento o art. 8, parágrafo 1, 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 na 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.*

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

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

“Decisão nº 15, de 15 de dezembro de 1997

**ASSUNTO: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI**

**EMENTA: BASE DE CÁLCULO DO IPI NA IMPORTAÇÃO –**

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

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

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

*Assim sendo, é de se reconhecer que:*

- (i) apesar de existir vinculação indireta entre o exportador e o concessionário contratante do Importador, (Coimex) na forma do art. 15, parágrafo 4, alínea “e”, o preço da transação não foi influenciado pela vinculação;*
- (ii) 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 daí deduzir responsabilidade solidária de obrigação tributária, por absoluta ausência de hipótese legal;*
- (iii) as comissões pagas pelo concessionário à Recorrente Moto Honda, não pertinem à importação, mas sim à prestação de serviços posteriores, não devendo serem consideradas como ajuste na forma do Artigo 8, parágrafo 1, alínea “a” do Acordo de Valoração Aduaneira;*

*Diante de tais argumentos e dos relevantes fundamentos jurídicos expostos, julgo procedente os Recursos Voluntários para desconstituir a responsabilidade solidária das obrigações tributárias formalizadas no auto de*

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

*infração, e no mérito, 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, excluindo os lançamentos tributários e respectivos consectários legais, nele veiculados."*

· Demonstrado o entendimento ora manifestado, passo à análise do recurso em julgamento.

Registro inicialmente irregularidade formal no processamento do feito, vício que ensejaria a exclusão do contribuinte a quem foi imputado inicialmente o instituto da solidariedade tributária.

O artigo 142, do Código Tributário Nacional, preceitua que o crédito tributário é constituído pelo lançamento, procedimento administrativo que identifica o fato gerador, a matéria tributável e o sujeito passivo.

No processo em exame, o sujeito passivo identificado e qualificado em seu preâmbulo, é a Cia. Importadora e Exportadora Coimex.

Extraí-se da confusa, conflitante e insegura menção à empresa MMC-Automotores do Brasil, no relato sobre as diligências do alongado período de apuração, as seguintes afirmações. "verbis"; " – quanto a responsabilidade, embora bem presente na operação comercial, depende de interpretação da lei tributária, pois a mesma diz: "outras pessoas expressamente indicadas na legislação vigente (fls. 03) -; "- muito embora pudéssemos invocar a MMC - Automotores do Brasil como contribuinte do imposto, ou imputar sua responsabilidade em virtude dos documentos comerciais que acompanham a operação, - seguimos sem que se excluam essas possibilidades no decorrer do litígio o caminho de que a declaração de lançamento de impostos foi feita pela Cia. Importadora e Exportadora Coimex, e estamos procedendo a revisão daquele lançamento, imputando porém a solidariedade do mesmo, sendo que providenciaremos para que seja esta última intimada a tomar ciência do presente para os efeitos legais." (sic – fls. .03/04). "- como introduziu os veículos no território nacional, a MMC Automotores do Brasil é contribuinte do IPI, devendo por este fato ter adotado uma série de obrigações fiscais"; como no presente Auto de Infração, está sendo lançado o IPI correspondente com os acréscimos legais, não fizemos lançamento no momento para a MMC, mas registre-se o direito da Fazenda Nacional de fazê-lo durante o litígio." (sic – os grifos não são do original – fls. 04)

Verifica-se que a peça que dá vitalidade a exigência do crédito tributário, em nenhum momento individualizou, titulou e qualificou a empresa MMC - Automotores no pólo passivo da imputação fiscal, e disso deu expressa demonstração no prolixo, titubeante e inseguro texto da descrição dos fatos, conforme se vê dos excertos acima arrolados, onde evidenciou de modo expresso, dúvidas sobre a materialização da responsabilidade, que entende depender de interpretação da lei

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

tributária, comodamente reservando o direito da Fazenda em defini-lo posteriormente e sugerindo, quanto a solidariedade, mera ciência para os efeitos legais.

Tais dúvidas e insegurança, após cerca de 32 meses de apuração, que propõe suprir ao longo do litígio, no momento exato e apropriado de formular a imputação identificar e qualificar o pólo passivo com clareza e objetivar com liquidez a exigência, macula de vício capaz de questionar a legitimidade processual, porque viola expresso dispositivo contido no art.10, do Decreto 70235/72, onde se determina que o auto de infração conterà obrigatoriamente a qualificação do autuado.

A anomalia tem ainda reflexos maiores nos registros cadastrais do crédito fiscal e sua adimplência, eis que, em qualquer pesquisa que se faça, jamais aparecerá o nome da empresa MMC - Automotores, porque, em verdade, não sofreu autuação regular, eis que a imputação está titulada na empresa Coimex, como se percebe até da formalização dos registros da capa deste processo.

A titulação de ambas as empresas, se tanto se quisesse, poderia ser realizada no mesmo auto com a individualização e qualificação de ambas, ou em autos processados em apenso, com a tarja de solidariedade. E isso porque, diferente da situação de contribuinte e responsável, em que este supre a omissão ou substitui aquele, na solidariedade a obrigação é conjunta de todos os solidários, eis que não comporta benefício de ordem, como determina o artigo 124 § único do Código Tributário Nacional, vale dizer, qualquer deles, pode ser chamado a solver o débito total, sem respeito a qualquer preferência.

Ademais, se considerada como foi, como solidária, impunha-se não excluir a MMC - Automotores do Brasil, da possibilidade processual do pedido de reconsideração, prerrogativa apenas concedida a Coimex.

Inobstante, ambas as empresas foram notificadas da autuação, ofertaram impugnações, repelidas pela decisão de fls. 891/936, que manteve os lançamentos.

Feitas essas considerações preliminares, anoto que do r. decisório, somente foi intimada a empresa titular da imputação, Cia. Importadora e Exportadora Coimex, cuja peça recursal preenche os requisitos de admissibilidade, e passo a examinar.

### 1 – PRELIMINARES

A recorrente argui nulidade do auto, por violação do processo legal, face ao indeferimento da perícia.

A preliminar arguida carece de embasamento legal e fática e foi bem repelida pela decisão recorrida, já que nulidade do processo administrativo só é admitida nas duas hipóteses elencadas no artigo 59, do Decreto 70.235/72, ou seja, no

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

caso de ato praticado por pessoa incompetente, ou com preterição do direito de defesa.

Examinando o alegado cerceamento de defesa, verifica-se que a recorrente indicou experto contador e formulou quesitos que não só envolvem apreciação de matéria jurídica, para cuja apreciação o profissional indicado não tem qualificação, como também objetivam obter opinião sobre subjetividades e não sobre a constatação de fatos. Acresce-se que as questões formuladas – vinculação, aceitabilidade de valor de transação, - constituem matéria de mérito, relevando anotar que a reiterada troca de informações e a juntada de documentos ao longo de mais de dois anos de processamento, permite obter dados suficientes e conclusivos para o desate da matéria questionada, tornando a postulação pericial prescindível, na forma do art. 18 do Decreto 70235/72.

Anoto por oportuno, que a prova pericial é repelida por desnecessária e não porque a matéria é do domínio dos auditores fiscais que unilateralmente a supririam, como equivocadamente refere a r. decisão à fls.908.

Convém ter presente que é fundamento da legitimidade do contencioso administrativo, a observância estrita do princípio do contraditório, vale dizer, instaurado o litígio, o contribuinte tem o direito de postular a produção de prova pericial e indicar experto de sua confiança, que se necessária, deve ser deferida, independente da reconhecida competência dos agentes do Fisco, representantes da parte adversa na relação processual.

#### A) EXIGÊNCIA DE PROVA NEGATIVA.

Reitera a recorrente arguição de nulidade da pretensão fiscal por cerceamento do direito de defesa, que teria ocorrido ante a inversão do ônus probatório, eis que a imputação lhe exigia a produção de prova negativa, ou seja, demonstração de que **não** tinha vinculação com o fabricante dos veículos, e que os preços **não** foram influenciados pela vinculação, em ofensa às determinações do artigo 142, do Código Tributário Nacional, que comete o encargo privativamente a autoridade administrativa.

Ainda aqui, a pretensão não pode prosperar. Sem embargo de que a matéria envolve o cerne do mérito do litígio e não se enquadra nas restritas hipóteses de nulidade do procedimento, acima e retro enunciadas, releva anotar que as intimações atenderam as prescrições do artigo 1º - 2. a, do Acordo de Valoração Aduaneira, aprovado pelo Decreto Legislativo 09, de 08/05/85, cuja execução no Brasil foi autorizada pelo Decreto nº 92.930/86, determinando que:

“se a administração aduaneira tiver motivos para considerar que a vinculação influenciou o preço, deverá comunicar tais motivos ao importador, a quem dará oportunidade razoável para contestar.”

7

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

A forma redacional das intimações, ao propor que a recorrente provasse que não tinha vinculação com o fabricante e que os preços não foram influenciados pela vinculação, poderia ensejar a caracterização da exigência de prova negativa, evento que, quando materializado, transfere o ônus para a parte contrária, segundo a melhor doutrina do processo civil.

Entretanto, na verdade, o que e se extrai do processado era a pretensão fiscal de cumprir o dispositivo do artigo 1º - 2 - a, do Acordo de Valoração Aduaneira, transcrito, que a recorrente apreendeu com suficiência, consoante se vê das suas inúmeras manifestações e do manancial de documentos com que instruiu o feito.

#### B - IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO DO LANÇAMENTO – ERRO DE DIREITO.

Igualmente carece de fomento legal, a arguição de que o lançamento só comporta revisão quando ocorrer erro de fato, face ao disposto no artigo 447 do Regulamento Aduaneiro, que autoriza a providência somente se formalizada em 5 dias do término da conferência, bem como, que houve nova valoração jurídica para erro de direito, vedada pela jurisprudência e doutrina, que arrola, eis que a hipótese não se enquadraria em nenhuma das causas previstas nos artigos 145 e 149 do Código Tributário Nacional.

Como é acaciano, não se presumem dispositivos conflitantes em um mesmo repertório legal.

A jurisprudência administrativa já pacificou o entendimento de que o prazo previsto no art. 447, do Regulamento Aduaneiro, se refere a dilação para a liberação da mercadoria sob conferência, enquanto que as prescrições dos artigos 145 e 149, aludem ao momento e em que condições o lançamento pode ser alterado. O ato de revisão encontra legitimidade no artigo 54, do Decreto-Lei 37/66, alterado pelo Decreto-Lei 2472/88, artigos 455/456, do Regulamento Aduaneiro, e pode ser exercitado enquanto não decair o direito da Fazenda Nacional, cujo prazo é de 5 anos, segundo o disposto no artigo 173, do Código Tributário Nacional.

Por oportuno impõe-se ainda examinar, que na hipótese não se trata de nova valoração jurídica, para erro de direito, mas sim, nova valoração jurídica, para nova situação de fato, que estaria configurada, no caso, de novos fatos, consistentes em verbas a serem adicionadas ao valor de transação, por omissão ou inexatidão, eventos que encontram agasalho no disposto expressamente no artigo 149 – VI, do Código Tributário Nacional.

Repelidas as preliminares, passo ao exame do mérito.

Na busca da necessária objetividade, ante a prolixidade do libelo inaugural, a fundamentação do r. Acórdão recorrido, e o arrazoado recursal de fls. 941/976, verifico que a matéria litigiosa de mérito, se circunscreve a decisão se:

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

- 1 nas operações de importação feitas pela recorrente, houve vinculação para fins de valoração aduaneira, com a exportadora, ou e com a empresa MMC - Automotores do Brasil;
- 2 em havendo vinculação, os valores das transações, para fins aduaneiros, eram ou não, aceitáveis;
- 2 mesmo não havendo vinculação, as verbas cobradas e recebidas pela firma MMC - Automotores, intituladas, comissões, uso da marca, etc., devem ser adicionadas ao valor de transação;
- 3 a vinculação estaria configurada também pela associação de negócios.

Examinando a vinculação entre a recorrente e a empresa MMC - Automotores, o auto de infração, em seu texto afirma:

“quanto a vinculação, ela existe, como se provará a seguir, pois existe uma associação legal de negócios entre a Coimex e a MMC - Automotores do Brasil” (fls. 02)

“a operação por si só demonstra a vinculação entre exportador e importador, mas coloca um intermediário, na tentativa de declarar-se não vinculada”. (fls. 03).

“resta dizer que embora a vinculação exista neste caso específico, o acordo não dispõe que para haver ajustes no artigo oitavo, deve haver vinculação entre as partes interessadas nos ajustes.” (fls.08).

Tem-se, pois, que o Auto de Infração afirma e reitera existir vinculação entre as partes. Inicialmente, entre exportador –fabricante e importador, vale dizer, entre Mitsubishi Motors Corporation e Coimex, aludindo estranha e confusamente a existência de terceiro intermediário, que no desenho da operação seria a própria Coimex e não a MMC - Automotores. Ao longo do texto refere a vinculação entre a importadora, Coimex e a MMC - Automotores Brasil, distribuidora dos veículos no Brasil.

É inegável, que a peça inaugural reitera a vinculação ora entre exportador e importador, ora entre este e a firma MMC - Automotores do Brasil, ora de forma genérica e conflitante, admite que para a imputação de ajustes é desnecessária a configuração da vinculação.

O r. Acórdão recorrido dando retoque e na tentativa de sanear a imputação inaugural, desqualifica a existência de vinculação, preservando a

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

exigência, agora face às parcelas acrescidas ao produto já nacionalizado, sob a rubrica de autorização pelo uso da marca (fls. 918).

Paradoxalmente, aduz que o exame da vinculação perde relevância “- na medida em que foi aceito, como visto anteriormente, para a composição do valor aduaneiro, o valor de transação declarado,”- (fls. 918).

Na avença contratual entre a Mitsubishi Motors Corporation - fabricante/exportadora e a Brabus Autospor Ltda., hoje MMC - Automotores do Brasil anexada ao feito, e no que pertine ao litígio, dispôs-se no, Contrato de Distribuição:

“art. 2º- sujeita aos termos e condições deste contrato, a mitsubishi motors corporation designa , por este instrumento, o distribuidor, como importador e distribuidor dos produtos no território, em uma base não exclusiva”.(fls. 539).

“art. 4º - 8 – a: nenhuma das condições declaradas ou garantias serão feitas ou consideradas como feitas pela MMC (fabricante) com respeito aos produtos vendidos”. (fls. 544).

“art. 4º - 10 - o distribuidor deverá, por sua própria conta, obter ou providenciar seguro de responsabilidade do produto”

“art. 6º -.o distribuidor concorda em treinar , instruir e supervisionar cada concessionário e deverá ter total responsabilidade pelas atividades de tais concessionários, e deverá proteger, defender, reembolsar, indenizar e manter a MMC isenta de e contra todas as reclamações e processos resultantes dessas atividades”.

“art. 11 -.às suas custas, o distribuidor deverá proporcionar um programa de treinamento de serviço e fornecer auxílios de treinamento suficientes para os seus concessionários”.

“art. 13 – o distribuidor concorda em assumir tais responsabilidades de propaganda e apresentar a MMC, para aprovação descrição geral de sua estratégia.”

Nos contratos-padrão entre a MMC - Automotores do Brasil, distribuidora, avençados com as concessionárias, se estabelece regramento sobre a prestação de serviços no desenvolvimento de campanha publicitária, uso da marca, assistência técnica através de treinamento de pessoal, dispondo a cláusula 2a., e parágrafos, que tais atendimentos seriam ressarcidos à distribuidora, em valores constantes da lista de preços, mediante a emissão de nota fiscal (fls. 494/495)

Na avença entre a Cia. Coimex - recorrente e as concessionárias, cujo exemplar constitui o documento de fls. 494/500, que tem por objeto a compra e

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

venda por encomenda de produtos importados "Mitsubishi", a empresa MMC - Automotores do Brasil comparece como interveniente, na qualidade de distribuidora da marca no país, com incumbência formal de solicitação de documentos ao fabricante dos veículos.

Todas as obrigações contratuais referentes a importação de veículos, no que respeita a valores e responsabilidade pelos pagamentos, estão regradas apenas entre as partes contratuais, a Coimex, - recorrente -, e as concessionárias encomendantes. (fls. 494/500).

Registro, preambularmente, que não há, no alentado e demorado processamento, qualquer evidência de se examinar as operações, com a utilização do 1º critério de valoração, através da comparação, por exemplo, entre o valor de transação das importações feitas pela recorrente, com os da empresa Cotia - Trading, ou mesmo de outros importadores, ainda que individuais ou particulares, observados os devidos ajustes de nível de comercialização. Se tal comparação, em se obtendo os paradigmas, se exercitasse, poder-se-ia concluir, se os valores de transação eram aceitáveis, independente da eventual e alegada vinculação.

Ademais, importa registrar que é da doutrina que instrumenta o Sistema de Valoração, que a apuração se circunscreve às verbas indispensáveis e justificadas que oneram a importação, até a liberação da mercadoria, vale dizer, até o momento do seu ingresso no território aduaneiro importador, bem assim, que direta ou indiretamente beneficiem o exportador-vendedor, circunstância que legitimaria o ajuste, havendo ou não vinculação.

Essa é a mensagem do Acordo de Valoração Aduaneira, como se vê do, art. 1º - o valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação desde que:

"c - nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador, beneficie direta ou indiretamente o **vendedor**."

"art. 8º - na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do artigo 1º, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar, pelas mercadorias importadas :  
d) - o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas, que reverta direta ou indiretamente ao **vendedor** ."

Nota interpretativa - ao art. 1º - anexo 1: Nota Geral do Acordo de Valoração Aduaneira:

"o preço efetivamente pago ou a pagar é o pagamento total efetuado ou a ser efetuado pelo comprador, ao vendedor, em benefício deste, pelas mercadorias importadas". "as atividades desempenhadas pelo

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

comprador, por sua própria conta, excetuadas aquelas para as quais tenha sido previsto um ajuste no art. 8º **não serão consideradas como um pagamento indireto ao vendedor**, mesmo que sejam consideradas como em benefício deste.”

Ainda mais. Nota Explicativa ao art. 8º, § 1º, “c”:

“c- 2 – os pagamentos efetuados pelo comprador pelo direito de distribuir ou revender as mercadorias importadas, **não serão acrescidos ao preço** efetivamente pago ou a pagar por elas, caso não sejam tais pagamentos uma condição de venda, para exportações para o país de importação das mercadorias.”

Ao exame das avenças e da volumosa documentação coligida, verifica-se que inexistente prova, ou mesmo indício, de que os valores cobrados pela distribuidora, MMC -, dos concessionários, reverteram direta ou indiretamente ao vendedor exportador da mercadoria. Aliás, os dispositivos desses pactos retro transcritos, estabeleceram expressamente que tais custos e respectivas cobranças, seriam efetivados pela MMC - Automotores, distribuidora, dos concessionários.

À míngua de provas, não seria crível presumir, que uma empresa internacional, com a organização e o porte da Mitsubishi Motors, estabelecesse via contrato as condições de operação de uma distribuidora, traçando normas expressas sobre ônus de propaganda, treinamento e garantia, e silenciase, como silenciou, em dispor sobre a sua participação nessas receitas, se delas tencionasse beneficiar-se.

Tem-se, pois, que os valores cobrados pela empresa MMC - Automotores, distribuidora, dos concessionários, jamais beneficiaram o vendedor/exportador ou sensibilizaram o valor das transações.

Com respeito a recorrente, efetiva importadora, não há sequer notícia em todo o processado, de relacionamento com o exportador/ vendedor, que enseje prova ou mera presunção de remessa ou crédito, de valores alheios aos que compõem o preço das importações.

Assim, a alegada vinculação insistentemente afirmada pela peça vestibular, entre a importadora, ora recorrente, a exportadora e a distribuidora, carece do mínimo de suporte legal, face as taxativas e exclusivas hipóteses previstas no artigo 15, do Acordo de Valoração Aduaneira, para caracterizar a vinculação, de cujo elenco, importa transcrever a constante do item 5:

“art.15 - 5 -: as pessoas que forem associadas em negócios, pelo fato de um ser o agente o distribuidor ou o concessionário **exclusivo** da outra, ou por terem qualquer outra forma de associação **exclusiva**, serão consideradas vinculadas”.



Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

Ora, o contrato entre a exportadora e a distribuidora MMC - Automotores do Brasil, é expresso na cláusula retro transcrita, ao afirmar que a representação da marca, concedida é **não exclusiva**.

Por seu turno, igualmente inexistente vinculação por exclusividade entre a recorrente e a MMC - Automotores, como demonstram as peças processuais coligidas, por onde se constata que a Coimex presta seus serviços na importação das mais diversificadas mercadorias, para inúmeros importadores, tais como Peugeot, Moto Honda, e outras, meramente pela sua condição de empresa "fundapeana", objetivando a fruição de benefícios fiscais concedidos pelo Estado do Espírito Santo.

Além de inexistir exclusividade, excluindo a vinculação, igualmente carece de legitimidade a pretensa arguição de "associação em negócios", com a recorrente, consoante se vê da "Opinião Consultiva" 21.1., emanada do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, (DOU-17.02.98):

"o artigo 15, parágrafo 4 - b -, considera as pessoas como vinculadas se forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios. O dicionário Webster define a palavra sócio como: alguém que é associado a uma ou mais pessoas no mesmo negócio, e partilha com ela seus lucros. um membro de uma sociedade. - a palavra sociedade é por seu turno definida como: "uma associação de duas ou mais pessoas que contribuem com dinheiro ou bens, para realizar um negócio conjunto e que dividem lucros e perdas em certas proporções."

A clareza dos textos permite desde logo concluir a inexistência de vinculação por associação em negócios, eis que a prova produzida não demonstrou qualquer liame societário, ou participação de resultados da recorrente com a exportadora e ou a distribuidora.

Abstraída a vinculação, entende o r. Acórdão recorrido computáveis ao valor de transação, os valores "verbis"; acrescidos ao produto já nacionalizado, recebidos pela MMC - Automotores, com fundamento em autorização do uso da marca. Adiciona que a vinculação perde relevância na medida em que foi aceito, como visto anteriormente, para a composição do valor aduaneiro o valor de transação declarado (acórdão - fls. 918).

É inequívoca a distorção em que labora o processo de convicção do r. Acórdão recorrido.

As verbas repassadas pelas concessionárias à distribuidora, estão explicitadas nas avenças contratuais e além do uso da marca, se referem a prestação de serviços de garantia, assistência técnica e treinamento de pessoal.

Assevera o julgado que tais parcelas foram acrescidas ao "produto já nacionalizado", e que o "valor de transação declarado fora aceito para efeito do valor aduaneiro".

7

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

Ora, se o valor declarado já fora aceito para efeito do valor aduaneiro, nada haveria a ajustar, notadamente, após o produto já ter sido nacionalizado, eis que verbas recebidas por terceiros alheios a importação não poderiam sensibilizar o processo de valoração.

Na verdade, os ajustes autorizados pelo artigo 8º do AVA, somente se legitimam se sensibilizam a mercadoria no e até a sua nacionalização, como extenuantemente se demonstrou, com o aporte de manifestações interpretativas e explicativas da matéria, retro transcritas.

Igualmente carece de suporte e contraria a prova produzida, a assertiva feita pelo r. Acórdão recorrido à fls. 640, de que tais verbas constituem “resultado de revenda subsequente das mercadorias importadas, que reverte direta ou indiretamente ao vendedor/ exportador”. (fls.923).

Por oportuno, é de se examinar o Comentário nº 9.1, emanado do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, de observância obrigatória pela administração, anexo a Instrução Normativa nº 17/98 – DOU de 17/02/98:

“tratamento aplicável aos custos das atividades executadas no país de importação:

- 4 a esse respeito, para determinar o valor aduaneiro, de conformidade com o artigo 1º do Acordo, os custos das atividades executadas após a importação, quando não estiverem incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar, não devem ser incluídos no valor aduaneiro, salvo disposição em contrário do artigo 8º.”

Ademais, os textos contratuais transcritos, que em inteiro teor estão anexados ao feito, notadamente o pactuado entre o exportador/fabricante, e a distribuidora MMC Automotores, dispõe de modo expresse, que os custos de publicidade, treinamento, etc., serão suportados por esta última, inexistindo qualquer disposição, que evidencie repasse de quaisquer valores ao fabricante, nem há prova ou sequer indício que autorize tão enfática afirmação.

A argumentação do julgado de que o pagamento de valores à guisa de uso da marca refletem indiretamente em benefício do fabricante, alongando-se em extenso, elogioso e didático levantamento doutrinário sobre a apropriação para fins contábeis, de bens intangíveis, é inaplicável para os efeitos da valoração aduaneira, que exige, dados objetivos e valores quantificáveis, (art. 8º - 3- do AVA) impossíveis de aferir.

Além do mais, se tal benefício fosse quantificável para fins aduaneiros, deveria ser incluído também o valor da propagação da marca pelos clientes consumidores, que circulam diariamente no país com veículos Mitsubishi.

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

Na verdade, a utilização da marca reverte em benefício imediato de quem aufera lucros comerciando os veículos, mais imediatamente os concessionários, eis que os referentes ao fabricante exportador, já estão inseridos e computados no seu preço de exportação.

A imputação de solidariedade passiva à empresa MMC - Automotores, no crédito tributário exigido da recorrente, constitui matéria de interesse daquela empresa, que não foi intimada para conhecer do acórdão e integrar o feito na fase recursal.

Entretanto, considerando a abordagem da matéria no r. Acórdão, para opinar no sentido de que, face ao manancial probatório carreado para os autos, não me parece configurada, a alegada solidariedade.

O instituto está regrado no artigo 124 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

“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 pela lei.”

Ora, o fato gerador da obrigação, no caso, é a entrada dos veículos no território nacional, vale dizer, o processo de importação, de interesse exclusivo da Coimex recorrente, como atesta a documentação produzida, e nele não se evidencia a menor interferência da empresa MMC - Automotores do Brasil.

A prova disso é que a autuação elegeu como contribuinte a recorrente, como não poderia deixar de ser, e só a ela foi dada ciência do r. Acórdão.(fls. 938).

Observe-se a própria disposição do artigo 150, do Código Comercial que dispõe sobre o contrato de mandato mercantil, transcrita no Acórdão recorrido, por onde se verifica que, “ficará o mandatário pessoalmente obrigado se obrar em seu próprio nome, ainda que o negócio seja na conta do comitente”

É de notar-se que a posição da recorrente na operação, tem maior similitude com a figura do comissário, no contrato de comissão mercantil - art. 165 do Código Comercial -, eis que opera em seu próprio nome, por ordem do comitente, assumindo a responsabilidade pelos atos que praticar e com as pessoas com quem contratar.

Como a recorrente, no caso, enfeixa a figura do comissário, agindo em nome próprio - importadora -, por conta e ordem do comitente – concessionárias –

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

não há qualquer evidência, nem prova nos autos, que caracterize a alegada solidariedade de terceiros na operação se vislumbra.

Registre-se, a propósito, que são inaplicáveis ao feito, as normas da solidariedade da Medida Provisória 2158, de agosto de 2001 e Lei 10.137/2002, por envolverem matéria de direito substantivo, de aplicação retroativa vedada, eis que o fato gerador das obrigações apuradas ocorreram em 1994, e o lançamento realizado em 1998.

A recorrente questiona mais o r. Acórdão recorrido, por haver se recusado a aplicar as decisões Cosit nºs 14 e 15, de 1997, que abordam a matéria e transcritas a fls. 919/920, sob o fundamento de que:

“decisões exaradas em processos de consulta, representam entendimentos específicos da administração e não devem ser estendidos a outros dispositivos legais, ainda que sejam meras variações de incisos ou parágrafos do mesmo artigo de lei”. As Decisões nº14 e 15 versam sobre matéria distinta daquela que é tratada no presente processo, os dispositivos que embasaram as decisões foram o art. 63 - i do RIPI/82, o art. 89 do Regulamento Aduaneiro, enquanto que os elementos fáticos que sedimentaram a presente autuação, encontram-se embasados no artigo 1º “c” do art. 8º - i - d, ambos do GATT/1994.

O omissis e inusitado contorcionismo semântico a que se submeteu o decisório, não faz justiça aos princípios éticos que devem informar a atuação da administração pública.

A uma, porque a consulta, quando, como no caso, é realizada por entidade de classe ou de categorias profissionais (art. 46 § único do Decreto 70.235/72), a que provavelmente pode pertencer a recorrente, estende os efeitos aos seus respectivos componentes associados.

A duas, porque as decisões, embora fundamentadas em dispositivos diversos dos da autuação, dispuseram de modo expresse, claro e inquestionável, o entendimento da administração superior, sobre o regramento que deve presidir exatamente a matéria que constitui o cerne do litígio sob desate neste feito, ao dispor na Decisão Cosit - nº 14, que:

“valoração – os valores pagos pelas concessionárias às detentoras do uso da marca no país, pelos serviços efetivamente contratados e prestados no Brasil, não constituirão acréscimos ao valor aduaneiro da mercadoria, para cálculo do valor do imposto de importação.

Examinando a exigência do IPI, dispôs a Decisão Cosit nº 15:

4

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

“base de cálculo do IPI na importação - os valores pagos pelas concessionárias às detentoras do uso da marca no país, em retribuição aos serviços de pesquisa mercadológica, treinamento de pessoal, divulgação, sustentação e representação da marca no país, não integram a base de cálculo do IPI nas importações realizadas pela importadora, ainda que as detentoras do uso da marca no país tenham atuado como agente de compras das importadoras..”.

Por derradeiro, cumpre assinalar, que as decisões de órgãos superiores, por constituírem manifestações formais do entendimento e orientação da administração, devem ser observadas pelos órgãos subordinados, em homenagem a uniformização de procedimentos e a segurança jurídica que devem presidir o relacionamento da administração pública com os contribuintes jurisdicionados.

Finalmente opõe-se a recorrente a exigência do Imposto sobre Produtos Industrializados, arguindo que seu valor teria sido incluído no recolhimento pelo total do débito, feito pela concessionária, ao comercializar o veículo com o consumidor.

A arquitetura teórica da equação guarda coerência, mas carece de legitimidade e prova, em cada operação.

O IPI é imposto indireto, que embora lançado e recolhido pelo contribuinte de direito, tem o seu ônus efetivo suportado pelo contribuinte de fato, no caso, o consumidor.

O imposto lançado e recolhido por ocasião do desembaraço aduaneiro, realmente constitui crédito do importador, que se debitará pelo devido na venda do veículo.

Nada autoriza desde logo, certificar que se acrescido por ocasião do desembaraço, a operação de faturamento final, em consequência, não teria valor superior ao efetivamente realizado.

Além disso, mesmo que recolhido na comercialização final, haveria encargos da mora, multas, etc., pela intempestividade do devido no ato do desembaraço, apenas recolhido na etapa final.

À míngua de prova sobre o valor devido em cada caso, a correção se faria, quando devida, mediante o pagamento pela importadora, que o utilizaria como crédito na escrita fiscal, para futuras operações.

Face ao exposto, considerando que a prova pericial pode e deve ser indeferida, quando desnecessária à instrução do feito e ao processo de convicção para o julgamento;

7

Processo nº : 12466.000273/98-34  
Acórdão nº : 301-32.003

Considerando que a revisão aduaneira é procedimento legalmente autorizado, enquanto não ocorrer a decadência do direito da Fazenda Nacional para o lançamento, cujo prazo é de 5 anos, na forma do disposto no artigo 173 do Código Tributário Nacional;

Considerando que os valores pagos pelas concessionárias às detentoras do uso da marca, por serviços prestados no país, após a nacionalização dos bens, não constituem ajustes ao valor aduaneiro da mercadoria, para cálculo dos tributos;

Considerando que o relacionamento contratual entre as empresas exportadora, importadora e distribuidora da marca, não caracterizou a vinculação preceituada no artigo 15, do Acordo de Valoração Aduaneira;

Considerando que a prova produzida ao longo de todo o processado, não conseguiu evidenciar a ocorrência de situações que autorizassem os ajustes previstos no art. 8º do Acordo de Valoração Aduaneira e elidir a aceitabilidade do valor de transação nas operações efetuadas;

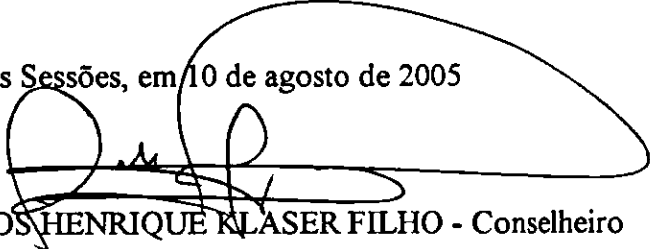
Considerando que as decisões Cosit - 14 e 15/97, examinando a matéria, repeliram a inclusão no valor aduaneiro dos produtos importados, as importâncias pagas no país pelas concessionárias às detentoras do uso da marca;

Considerando tudo o mais que dos autos consta;

Voto por dar provimento ao Recurso Voluntário de fls.941/976, concluindo pela insubsistência da imputação vestibular de fls. 01/08."

Nestes termos, sob os mesmos fundamentos transcritos acima, sou pelo PROVIMENTO do RECURSO VOLUNTÁRIO apresentado ao presente pelo contribuinte.

Sala das Sessões, em 10 de agosto de 2005



CARLOS HENRIQUE KLASER FILHO - Conselheiro