



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

**Processo n°** 12466.000725/97-33  
**Recurso n°** Embargos  
**Acórdão n°** 3102-002.315 – 1ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de novembro de 2014  
**Matéria** Embargos de Declaração  
**Embargante** CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX e  
 PEUGEOT-CITRÔEN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA  
**Interessado** CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX e  
 PEUGEOT-CITRÔEN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA

**ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL**

Ano-calendário: 1993, 1994, 1995, 1996

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. OCORRÊNCIA.

Devem ser admitidos os Embargos de Declaração quando demonstrada omissão, contradição ou obscuridade no acórdão embargado.

Embargos Acolhidos em Parte

Acórdão Rerratificado

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em acolher parcialmente os Embargos de Declaração, nos termos do Relatório e Voto que integram o presente julgado. Fez sustentação oral a Dra. Bianca Ramos Xavier, OAB/RJ nº 121.112, advogada do sujeito passivo.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa – Presidente e Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, Nanci Gama, José Fernandes do Nascimento, Andréa Medrado Darzé, José Luiz Feistauer de Oliveira e Mirian de Fátima Lavocat de Queiroz.

**Relatório**

A Embargante em epígrafe interpõe Embargos de Declaração ao Acórdão nº 3102-01.501, de 22 de maio de 2012, que, à época, recebeu a seguinte ementa.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Ano-calendário: 1993, 1994, 1995, 1996

AUTO DE INFRAÇÃO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA.  
ALTERAÇÃO DE CRITÉRIO JURÍDICO. INOCORRÊNCIA.

Não se exige que as razões de decidir no julgamento de primeira instância sejam idênticas às encontradas no auto de infração. A introdução de novas considerações acerca do assunto não constitui modificação de critério jurídico adotado pela Fiscalização.

VALOR ADUANEIRO. AJUSTES. ARTIGO 8º DO AVA. PARCELA DO RESULTADO DE QUALQUER REVENDA, CESSÃO OU UTILIZAÇÃO. CONCIÇÃO DE VENDA. CONTRAPRESTAÇÃO. ACRÉSCIMO AO VALOR DA TRANSAÇÃO.

Deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas que reverta direta ou indiretamente ao vendedor, assim como a condição ou contraprestação exigida, na medida em que sejam quantificáveis.

OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO. SOLIDARIEDADE.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, como tal caracterizado na importação, por pessoa jurídica importadora, de produtos comercializados no país por ou por ordem de pessoa jurídica que atua sob a forma de associação exclusiva com o exportador estrangeiro.

Recurso Voluntário Negado

O Relatório que fundamentou o Acórdão pelo presente embargado teve o seguinte teor.

Trata o presente processo dos seguintes lançamentos:

a) Imposto de Importação (II), às fls. 01 a 28, no valor de R\$ 5.361.211,56 (cinco milhões trezentos e sessenta e um mil duzentos e onze reais e cinquenta e seis centavos), multa de lançamento de ofício do II, no percentual de 75%, conforme art. 0, da Lei nº 2.821 de 29/08/1991 - DOU 30/08/1991 e art. 44, I da Lei nº 9.430 de 27/12/1996 - DOU 30/12/1996 e entendimento (mais benéfico) posto no art. 106, II, "c" do Código Tributário Nacional (CTN) - Lei nº 5.172 de 25/10/1966 - DOU 27/10/1966 — Ret em 31/10/1966, além dos juros de mora;

b) Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), às fls. 30 a 50, no valor de R\$ 8.084.313,11 (oito milhões, oitenta e quatro mil trezentos e treze reais e onze centavos), multa de lançamento de ofício, no percentual de 75%, conforme art. 80, I da Lei nº 4.502 de 30/11/1964 - DOU 30/11/1964 Ret em 31/12/1964, com redação dada pela Lei nº 9.430, de 27/12/1996 - DOU de 30/12/1996 e juros de mora.

O motivo do lançamento deveu-se ao fato de a fiscalização considerar que ao preço de venda de veículos "PEUGEOT", importados nas datas listadas às fls. 09/10, deixou-se de acrescentar as parcelas do resultado das vendas subsequentes, cobradas das concessionárias e, que reverteram indiretamente ao vendedor.

A autoridade fiscal, conforme expõe às fls. 02 a 08 e 52/53 encontrou, após a análise dos inúmeros documentos fornecidos pela autuada e pela PEUGEOT do Brasil Automóveis Ltda. o valor aduaneiro que deveria ser utilizado no pagamento dos tributos relativos às importações em comento, tomando o preço declarado das transações e ajustando-os mediante acréscimo do valor, cobrado a título de "assessoria na importação e na distribuição de veículos e representação da marca Peugeot no Brasil, compreendendo propaganda e *marketing* institucional, programação, planejamento, administração, logística, consultoria técnica e de pós-venda", pela PEUGEOT do Brasil Automóveis Ltda., das concessionárias dos veículos marca PEUGEOT, conforme Notas Fiscais de Serviços constantes entre os documentos de fls. 220 a 378.

A fiscalização, entendendo que existe solidariedade passiva da presente obrigação tributária, entre a autuada e a PEUGEOT do Brasil Automóveis Ltda, intimou-a dos autos de infração lavrados. Referida empresa apresentou, também sua impugnação.

Às fls. 02 a 08 consta histórico da ação fiscal, os motivos porque ela foi realizada e seus fundamentos legais. Houve várias intimações e respostas, conforme lista de fls. 52/53. Constam vários documentos dos autos, tais como contrato padrão entre PEUGEOT do Brasil Automóveis Ltda. e as Distribuidoras, cópias dos contratos firmados entre a autuada e Concessionárias Honda, Peugeot do Brasil, Concessionárias Mitsubishi e Provenda Com. e Serv. Ltda., além de documentos contábeis da Peugeot do Brasil Ltda.

Atuada e intimada do lançamento a petionária ingressou com a impugnação de fls. 382 a 430, por meio da qual alega em síntese:

1- inexistência de vínculo entre a exportadora Automobiles Peugeot e a petionária, uma vez que a mesma não é agente distribuidor ou concessionário exclusivo da primeira, pois trabalha com outras marcas, tais como Mitsubishi e Honda, por esse motivo o valor aduaneiro a ser aplicado é o da transação, conforme fez a autuada em suas importações;

2- a requerente, também, não é mera intermediária entre a exportadora e a Peugeot do Brasil, que presta às distribuidoras os serviços de acessoria técnica de *marketing* e publicidade, porquanto sendo uma *trading* comercializa os veículos que adquire, por sua conta e risco;

3- no que se refere ao ato de se imputar à Peugeot do Brasil a solidariedade passiva há que se refutá-lo (transcreve o art. 124, incisos I e II do CTN, apresentando argumentação especial quanto aos termos do art. 124,1), pois a impugnante é a importadora e não quer que tal fato (imputação de solidariedade passiva) provoque a ocorrência de risco à sua confiabilidade em face aos seus clientes;

4- por sua exigência a fiscalização violou os termos do Código de Valoração Aduaneira, aprovado em acordo internacional (apresenta argumentação a respeito de acordos internacionais no ordenamento jurídico brasileiro), além do que ao alegar que deve ser aplicado o método previsto no parágrafo 2, letra "h" do artigo 1, do Código de Valoração Aduaneira, não indicando os motivos factuais nem fazendo provas não se propiciou as devidas condições de defesa à impugnante;

5- a fiscalização se confundiu diante do fato de o comprador arcar com as despesas de "assessoria de importação", portanto, sujeito a ajuste com base no art. 8º do Acordo GATT. Aquele valor não foi pago pela impugnante à Automobiles

Peugeot, não podendo, dessa forma, servir de elemento de ajuste previsto no art. 82, parágrafo 1, letra, "a", item "i" do Código de Valoração Aduaneira;

6 - ressalte-se, também, que a fiscalização pretendeu que a autuada apresentasse provas negativas instando que a mesma comprovasse que os valores das transações não foram influenciados pela vinculação;

7- além do mais a própria fiscalização admite que não houve caracterização de subfaturamento, destruindo, assim, toda sua linha de argumentação e motivo de lavratura dos autos de infração em tela. De se observar que os acréscimos cobrados pela Peugeot do Brasil aos revendedores dos veículos importados não são comissões;

8- a fiscalização violou, também os termos da N/SRF nº 39/94 que deve ser observada em situações relacionadas à valoração aduaneira e mostra-se contraditória em suas conclusões relativamente às intimações, não possibilitando à importadora que prestasse as devidas informações sobre o caso violando, adicionalmente, a determinação da Notas Interpretativas do Código de Valoração Aduaneira no seu parágrafo 2, item 3 e seu direito de defesa;

9- note-se, ainda, que o fisco não apresentou memórias de cálculo ou outro elemento que possibilitasse à impugnante ou a qualquer analista contábil, compreender como foram encontradas as alíquotas do II e IPI indicadas no auto de infração em questão;

10 - cumpre lembrar que o mercado brasileiro de veículos importados conduz-se pelas necessidades do consumidor e o seu suprimento se dá através de estudos e outros procedimentos levados a cabo pelo representante da marca no Brasil. Esse é que licencia os revendedores, cuida de contratar e remunerar os serviços de publicidade institucional da marca, honra a garantia dada ao produto, monta a logística adicional de distribuição, etc. É essa a origem das notas fiscais de serviços emitidas pela Peugeot do Brasil para as suas concessionárias [apresenta exemplo à fl. 426, indicando, também, nessa mesma folha, no número 121 (1 a 3, este último à fl. 122) a forma *de* cálculo dos valores do ajuste do artigo oitavo);

11- no que concerne ao IPI a argumentação fiscal colide com as disposições regulamentares ao chamado princípio da autonomia dos estabelecimentos, segundo o qual cada contribuinte é autônomo no cumprimento das obrigações relativas ao IPI (art. 22, parágrafo único e art. 392, IV do Regulamento do TI). Por esse motivo, se algum valor tivesse sido excluído não teria origem nas operações de importação, mas nas realizadas por terceiro, de quem deveria ser exigido o tributo em pauta.

Pede que se declare improcedente a exigência, protesta pela juntada de novos documentos, bem como pela eventual realização de perícias e diligências.

Intimada a firma Peugeot do Brasil Automóveis Ltda. (fl. 507) esta ingressou com a petição de fls. 509 a 515 por meio da qual procura se eximir da responsabilização solidária que lhe é atribuída, além de esboçar algumas alegações já feitas pela COIMEX.

Às fls. 543 a 545 a autuada requereu a juntada aos autos de cópias das Decisões COSIT n 14 e 15, juntadas às fls. 546 a 555. Encaminhado o processo à Delegacia da Receita Federal de Julgamento do Rio de Janeiro, competente à época para julgar a questão, ela converteu o julgamento em diligência, conforme Lis. 556 a 558. Foram respondidas várias perguntas e juntados inúmeros documentos. Finalmente o processo foi remetido a esta DRF/FNS (fl. 653) para julgamento.

Assim a Delegacia da Receita Federal de Julgamento sintetizou, na ementa correspondente, a decisão proferida.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1993, 1994, 1995, 1996

Ementa: SOLIDARIEDADE PASSIVA

Caracteriza-se a solidariedade passiva tributária entre o representante exclusivo para comercialização de veículos de determinada marca e terceiro importador (mandatário para os efeitos legais), quando este terceiro, ainda que seja uma *trading*, realiza em nome próprio importações e vendas de veículos dessa marca.

Assunto: Imposto sobre a Importação - lei Ano-calendário: 1993, 1994, 1995, 1996

Ementa: VALOR ADUANEIRO

Integram o valor aduaneiro as parcelas cobradas das concessionárias, pela detentora da exclusividade de comercialização, que caracterizem assessoria na importação e na distribuição de veículos e representação da marca no Brasil, compreendendo propaganda e *marketing* institucional, programação, planejamento, administração, logística, consultoria técnica e de pós-venda, ainda que a tais parcelas se dêem quaisquer outras denominações.

DECISÕES DA COSIT EM PROCESSO DE CONSULTA.

As Decisões da COSIT em processo de consulta produzem efeitos somente em relação à matéria nelas tratada. Tais tipos de Decisões, por se constituírem exegese de textos legais específicos, não comportam interpretação extensiva.

MULTA DE OFICIO

O importador não está sujeito a penalidade pelo simples fato de exercer o direito de apresentar pedido de reconsideração de valor aduaneiro estabelecido pela fiscalização, conforme previsto no Acordo VII do GATT.

A multa de lançamento de ofício não é equiparável a penalidade por pedido de reconsideração, acima mencionada, pois trata-se de multa por motivo diverso, qual seja, o do não recolhimento dos tributos devidos, nos prazos legais.

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ano-calendário: 1993, 1994, 1995, 1996

Ementa: IPI VINCULADO À IMPORTAÇÃO

Havendo sido lançado o IPI vinculado à importação, apenas porque a exigência do II, componente da base de cálculo daquele tributo (IPI), foi majorada as mesmas fundamentações postas no julgamento desse imposto (II) são aplicáveis no julgamento do IPI, ressalvadas as peculiaridades específicas.

Por meio de decisão da Câmara Superior de Recursos Fiscais, foi declarada a nulidade do processo desde a intimação da decisão de primeira instância, para que fosse dada ciência desta à PEUGEOT do Brasil Automóveis Ltda, considerada responsável solidária pelo crédito tributário neste veiculado.

As autuadas apresentaram recurso voluntário a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, por meio do qual repisam argumentos contidos na impugnação ao lançamento.

Em sede de preliminar, a empresa autuada e a responsável solidária advogam a ocorrência de preterição ao direito de defesa. Consideram que a fiscalização “atropelou o processo de análise da realidade dos fatos, impossibilitando a Recorrente de conhecer precisamente as infrações que lhe foram imputadas, bem como proceder ao questionamento dos critérios de aplicação das sanções/exigências constantes na peça de acusação, assim como pela negativa à juntada de documentos apresentados pelas autuadas depois da impugnação.

Também requerem a anulação da decisão da DRJ/Florianópolis, por alteração na fundamentação jurídica do auto de infração, falta de apreciação de matéria impugnada e negativa à juntada de documentos depois da apresentação da impugnação.

No mérito, em linhas gerais, advogam que, “a despeito da legislação aduaneira em vigor, e de diversas soluções de consulta da própria administração tributária (Atos Cosit 14 e 15, ambos de 1997)”, a fiscalização entendeu que os valores correspondentes aos serviços prestados pela PEUGEOT-CITRÖEN às concessionárias deveriam integrar a base de cálculo do II e do IPI na importação.

Que “o artigo aplicável à formação da base de cálculo é o art. 1º, § 1º do AVA, inexistindo provas ou argumentos jurídicos que afastem a sua aplicação”.

Que os incisos 1.c e 1.d do artigo 8º do AVA foram concebidos pelo legislador como instrumento de regularização do valor aduaneiro quando o preço da mercadoria não refletir corretamente a operação, ou seja, quando o valor não for “aceitável”, numa expressão utilizada pelo art. 1º, II, do Acordo GATT. Em outras palavras, procede-se ao ajuste quando “o preço for subfaturado”.

Em exame preliminar das informações presentes nos autos, entendeu-se necessário retorno do processo à unidade para prestação de informações adicionais. Foram solicitados os seguintes esclarecimentos.

1 – Indicar os documentos presentes no processo que permitem concluir de forma definitiva que “as cobranças eram diretamente ligadas à diferença entre o valor de um financiamento de venda concedido às concessionárias e o valor faturado pela COIMEX”?

2 – De que forma a inexistência de rateio dos valores dos serviços cobrados pela Peugeot às distribuidoras corrobora o entendimento da fiscalização;

3 – Identificar os documentos presentes no processo que confirmam “que o valor do financiamento assumido pela Peugeot do Brasil perante a Peugeot da França e repassado às concessionárias e o somatório do valor faturado pela Coimex mais o cobrado nas Notas de Serviço”;

4 – Da mesma forma, indicar no processo a comprovação de que o valor acima referido era repassado via assunção de dívida;

5 – Identificar nas notas fiscais de serviço e nos registros contábeis juntados pela fiscalização ao volume I do processo a comprovação do ilícito tributário, demonstrando, se possível, valores lançados nas notas fiscais de serviço cujo cálculo tenha sido realizado com base na diferença de preço entre o valor faturado pela Coimex e o valor do total do bem;

Atendida a solicitação de diligência, o processo retorna a este Conselho para decisão final.

As duas Embargantes sustentam a oposição à execução do Acórdão nas mesmas alegações, dirigidas à omissão do Acórdão em relação às alíquotas aplicadas, que podem ser resumidas nos excertos a seguir reproduzidos extraídos das duas peças recursais.

De início, importa destacar que o lançamento fiscal é ato que compete privativamente à autoridade administrativa, que resulta de procedimento com o escopo de verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, determinar a matéria tributável, calcular o montante devido, bem como identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, aplicar a penalidade cabível, nos termos do **art. 142, caput, do CTN**.

(...)

Cumpra acrescentar que o II é calculado a partir da aplicação das alíquotas previstas na Tarifa Aduaneira, sobre a base de cálculo prevista em lei, conforme dispõe o **art. 22 do Decreto-Lei 37/66**.

Todavia, no auto de infração em litígio, o Fisco exige o referido imposto com base em apuração mensal somente. Ou seja, a fiscalização não elaborou nenhuma tabela ou planilha para individualizar as alíquotas incidentes sobre os veículos em análise. Por conseguinte, não demonstrou com exatidão a matéria tributável e não constituiu devidamente o crédito tributário.

(...)

Nesse particular, também quando ao **IPI**, o auto de infração trouxe somente apuração mensal do crédito tributário exigido. Assim como no caso do II, explicado anteriormente, a fiscalização não elaborou nenhuma tabela ou planilha para individualizar as alíquotas incidentes sobre os veículos em análise. Por conseguinte, não demonstrou com exatidão a matéria tributável e não constituiu devidamente o crédito tributário.

Não é demais frisar que as alíquotas do **IPI** também variam conforme o produto, principalmente porque o imposto é seletivo em função da essencialidade do produto.

Assim, o cálculo do **IPI** se dá mediante a aplicação das alíquotas, constantes da **Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI**, sobre a base de cálculo prevista em lei, conforme dispõe o **art. 13 da Lei nº. 4.502/64**.

É o Relatório.

## Voto

Preenchidos os requisitos de admissibilidade, tomo conhecimento dos Embargos de Declaração.

Liminarmente, se faz necessário reconhecer que, de fato, o Acórdão embargado foi omissivo a respeito à utilização, pela Fiscalização Federal, de alíquotas obtidas pela média ponderada calculada com base nos modelos de veículos importados a cada mês. E não se trata de uma linha de argumentação ou simples aspecto acerca de um mesmo assunto, mas de uma questão autônoma que exige decisão expressa a respeito, razão pela qual os presentes Embargos devem ser acolhidos e julgados no mérito.

Às folhas 119 do Processo, a Fiscalização Federal explica os critérios utilizados para apuração do valor do crédito tributário devido, nos seguintes termos.

- 1) Os valores de serviço faturados como "Assessoria na Importação de Veículos" foram apurados em diligência fiscal realizada na empresa " PEUGEOT DO BRASIL".
- 2) O valor total dos serviços foi considerado como ajuste.
- 3) Para o cálculo das alíquotas do Imposto de Importação e do Imposto sobre Produtos Industrializados, foi considerada a média ponderada dos veículos importados no mês do faturamento do serviço.
- 4) A relação com totais de veículos importados, discriminados por modelo/origem dos veículos, foi fornecida pela COIMEX (devidamente intimada).
- 5) Para cada mês, apurou-se então pela quantidade de veículos importados, as alíquotas médias obtidas por ponderação, pois existem veículos com alíquotas variando de 0% a 70%.
- 6) O resultado está explicitado em quadro que contém o valor total de serviço como valor tributável e as alíquotas médias ponderadas obtidas pelo cálculo explicadas acima.

Seguem-se, às folhas 120 e 121, as Planilhas contendo informações sobre o valor das operações mensais a cada ano e as alíquotas consideradas.

Por seu turno, no corpo Voto condutor da decisão *a quo*, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento explica seu entendimento a respeito do assunto.

(...)

Pois bem, a importadora deveria haver individualizado esses acréscimos por veículo destinado a cada revendedora, ou, alternativamente, apresentado um valor estimado aceitável (pelos princípios contábeis) para aplicação a cada importação dos veículos em tela.

Não havendo tomado essa providência, não restou à fiscalização outra alternativa que distribuir ponderadamente entre as importações o somatório dos valores constantes das Notas Fiscais de Serviços apresentadas entre os documentos de fls. 220 a 378, aplicando as alíquotas do II e IPI declaradas pela petionária em cada importação.

Embora posteriormente à ocorrência dos fatos, o tipo de procedimento a adotar, para que houvesse uniformização, foi consignado em legislação infra-Acordo GATT, no art. 13 da IN/SRF nº 16 (que estabeleceu normas e procedimentos para o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada) publicada no DOU de 17/02/1998, pág. 20 produzindo efeitos a partir de 02 de março de 1998, *verbis*:

*Art. 13. Quando o valor aduaneiro não puder ser determinado no momento do despacho aduaneiro porque o preço definitivo a pagar ou as informações necessárias à utilização do método do valor de transação dependem de fatores a serem implementados após a importação, devidamente comprovado o importador deverá informar a situação no campo Informações Complementares da declaração de importação e declarar um valor estimado que deverá ser retificado, se for o caso,*

*no prazo de noventa dias, contado da data do registro da declaração, de acordo com o valor efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada.*

§ 1º *O pagamento da diferença dos impostos devida em razão dessa retificação será efetuado com os acréscimos legais previstos para recolhimento espontâneo.*

§ 2º *A diferença de impostos devida, apurada pela autoridade aduaneira após o decurso do prazo a que se refere o parágrafo anterior, sujeita-se às penalidades previstas na legislação.*

É certo que tendo os fatos ocorridos anteriormente a eficácia dessa IN/SRF 16/1998, se a autuada tivesse apresentado referidas retificações de valor em prazo maior que noventa dias e houvesse informado a ocorrência, por exemplo, por documento declaratório, haveria que se considerar correto o seu procedimento.

É óbvio, entretanto, que mesmo quando não havia norma procedimental específica havia que se efetuar o pagamento mediante o emprego da norma genérica, devido ao comando dos arts. 1 e e, I, "d" do Acordo sobre a Implementação do art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (Código de Valoração Aduaneira) e seu Protocolo - Adicional, devidamente promulgado pelo Decreto nº 92.930, de 16/07/1986. A petionária teria que ter acrescentado, nas importações de veículos marca PEUGEOT que procedeu, os valores cobrados das revendedoras a título de assessoria na importação e na distribuição de veículos e representação da marca Peugeot no Brasil, compreendendo propaganda e *marketing* institucional, programação, planejamento, administração, logística, consultoria técnica e de pós-venda.

#### Resumindo:

1- A fiscalização dispunha da somatória dos valores de importação do veículos PEUGEOT de 30/06/1993 a 30/12/1996 (fls. 09/10). Tinha, também, o total dos valores cobrados das revendedoras a título de assessoria na importação e na distribuição de veículos e representação da marca Peugeot no Brasil, compreendendo propaganda e *marketing* institucional, programação, planejamento, administração, logística, consultoria técnica e de pós-venda, nesse período (notas fiscais entre os documentos de fls. 220 a 378).

2- O Acordo GATT, promulgado pelo Decreto nº 92.930, de 16/07/1986, em seu artigo 8º 1, "d" determina que esses valores devem ser acrescidos na composição do valor aduaneiro, base de cálculo do II e em decorrência do IPI vinculado à importação.

3- A autuada não procedeu esses acréscimos (não obstante estar obrigada), nem apresentou documentos que permitissem a exata locação (por DI ou por veículo) de tais valores, haja vista sua relutância em agregá-los ao valor aduaneiro, mesmo em face à determinação do Acordo GATT. Limita-se, ainda, a protestar pela ausência de memoriais de cálculo, sem apresentar, por sua vez, nenhum tipo de documento similar ou prova da inadequação dos ajustes efetuados pela fiscalização.

4- Portanto, improcedente a alegação de cerceamento do direito de defesa sob a objeção de que a fiscalização não apresentou planilhas detalhadas para que a autuada pudesse compreender a distribuição ponderada procedida pela fiscalização. A autuada reconhece em sua impugnação à fl. 419 que os valores foram obtidos por ponderação conforme método descrito pelos agentes, mas não apresentou, por sua vez, nenhum demonstrativo que levasse a valores divergentes.

É fato que a ponderação na distribuição de valores pode levar a inexatidões, mas a culpa de a fiscalização haver aplicado tal método, perfeitamente viável dentro dos princípios da contabilidade, é da própria peticionária que nas importações não apresentou discriminadamente a alocação desses valores, nem procedeu a qualquer estimativa. Ademais, na ponderação, o excesso cobrado em uma Declaração de Importação é compensado pela falta, em outra, o que toma aceitável o valor final encontrado.

Em sede de Recurso Voluntário, a empresa Cia Coimex Importadora e Exportadora assim manifestou-se acerca desse assunto específico.

#### II - a - (ii) - Da Aplicação de Alíquotas por Ponderação

Outro aspecto que deve ser levantado preliminarmente, por inviabilizar todos os pontos de direito abaixo aduzidos, é a aplicação de alíquotas, pela D. Fiscalização, por ponderação, sem sequer demonstrar o porque da utilização deste método, e também sem sequer discriminar valores que lhe levaram a tal conclusão, o que foi mantido na r. decisão ora recorrida.

Como dito acima, tendo a Fiscalização rechaçado as informações da Recorrente, o que lhe causou cerceamento de defesa, não pode precisar, com a clareza que uma imputação de exigência fiscal necessita, quais foram os meios utilizados para se chegar à razão da alíquota aplicada.

Ora Conselheiros, tal aplicação de alíquotas pode estar incorreta, gerando confisco ou até mesmo excesso de exação, pelo simples fato de que não possibilitou que a Recorrente prestasse as informações pertinentes ao caso, não tendo sido, sequer, demonstrados os critérios utilizados para a ponderação, o que afronta a legalidade tributária, haja vista que a Recorrente não sabe o que lhe está sendo cobrado, e o porquê disso lhe estar sendo cobrado, pois o método aplicado não traz em si a transparência necessária à demonstração da correção dos valores exigidos, visto que os números sobre os quais foi aplicada a função matemática, não foram apresentados de forma a possibilitar um questionamento plausível por parte da Impugnante.

Não há nos autos qualquer planilhamento, memória de cálculo ou outro elemento que possibilitasse à Recorrente saber e compreender como a Fiscalização encontrou as alíquotas de II e IPI indicadas no Auto de Infração, bem como mantidas pela r. decisão ora recorrida que acabou, por absurdo, imputando a culpa pela falta de apresentação de valores à Recorrente, mesmo havendo a necessidade legalmente prevista:

(...)

Ora, nada mais impossível, injusto e ilegal do que a fundamentação constante da r. decisão recorrida neste sentido, haja vista que a única pessoa jurídica que poderia discriminar os valores, como o fez, é a PEUGEOT do Brasil Automóveis Ltda., pois a Recorrente não tem conhecimento se que existe ou não uma assessoria e caso afirmativo qual é o valor dessa referida prestação de serviço de assessoria, motivo pelo qual não poderia, em momento algum, discriminar, como pretenderam culpar-lhe os Julgadores de primeiro grau, os valores que supostamente deveriam ser agregados ao valor da transação realizada pela Recorrente, como composição para a Valoração Aduaneira, e mais, alocá-los para compor tal Valoração.

Conselheiros, não há que se cogitar em alocação dos referidos valores, haja vista que derivam de operações distintas, não havendo qualquer relação entre o

serviço prestado pela PEUGEOT do Brasil Automóveis Ltda., com o preço pago pela mercadoria importada pela Recorrente.

Sendo assim, requer-se seja acolhida mais esta preliminar, que corrobora com o cerceamento de defesa, pois, além de macular por completo os lançamentos praticados, dificulta a apresentação de defesa, impugnações ou contestações em face do critério adotado.

Já a empresa Peugeot-Citrôen do Brasil Automóveis Ltda deixou de apresentar qualquer protesto dirigido especificamente à utilização do método escolhido pelo Fisco para apuração da base de cálculo e alíquotas no Recurso Voluntário interposto.

Isto posto, de grande relevo observar que, do inteiro teor das contestações dirigidas à matéria cuja omissão do Acórdão deu azo à interposições dos vertentes Embargos de Declaração, revela-se conteúdo de natureza preponderantemente preliminar. Como acima se lê, a irresignação da Cia Coimex Importadora e Exportadora em relação à utilização de alíquotas ponderadas está vinculada à ausência de *qualquer planilhamento, memória de cálculo ou outro elemento que possibilitasse à Recorrente saber e compreender como a Fiscalização encontrou as alíquotas de II e IPI indicadas no Auto de Infração*, do que considerou ter ocorrido preterição ao direito de defesa.

Vê-se assim, que poder-se-ia dizer que o conteúdo dos protestos consignados nestes Embargos de Declaração desbordam um tanto do que se discutia na época do julgamento da lide, já que aqui pouco ou nada se disse acerca da nulidade do lançamento, por preterição ao direito de defesa. Em lugar disso, as Embargantes preferiram tratar a questão segundo uma abordagem de mérito, sob alegação de que não foi *demonstrada com exatidão a matéria tributável e não constituiu devidamente o crédito tributário*. Ainda assim, considerando a menção presente no último parágrafo do excerto extraído do Recurso Voluntário da Cia Coimex, na qual, como acima se viu, é mencionado o fato de que o critério adotado pelo Fisco macula *por completo os lançamentos praticados*; para que não se avenge mais uma vez a ocorrência de restrições à defesa, abordo a seguir a ocorrência sobre a qual me omiti, sob os dois primas, tanto em relação à ausência e adequada demonstração dos critérios e consequente prejuízo à defesa, quanto à possibilidade de que a Fiscalização tenha incorrido em vício material (ou formal, para os que assim entendem) na constituição do crédito tributário exigido, pela inobservância das disposições normativas que regulam o procedimento fiscal de constituição do crédito tributário.

Início pela preliminar de nulidade, por preterição ao direito de defesa.

Como sobredito, nas folhas 119 a 121 do Processo, a Fiscalização esclarece os critérios utilizados na apuração da base de cálculo e na definição da alíquota aplicada.

Uma vez que as alíquotas aplicáveis às importações apresentassem uma variação de 0% a 70%, em função do modelo de veículo importado, *"para o cálculo das alíquotas (...) foi considerada a média ponderada dos veículos importados no mês do faturamento do serviço, calculada com base em uma relação com totais de veículos importados, discriminados por modelo/origem"*. *"O resultado está explicitado em quadro que contém o valor total de serviço como valor tributável e as alíquotas médias ponderadas obtidas pelo cálculo explicadas acima"*.

Esse é o quadro que consta à folha 121 do Processo, no qual apresentam-se, mês a mês, para cada ano, o valor total dos serviços prestados, montante apurado a partir das

informações obtidas "em diligência fiscal realizada na empresa 'PEUGEOT DO BRASIL'", e a alíquota aplicada, calculada, como acima se disse, com base "na relação (...) de veículos importados, discriminados por modelo/origem", relação essa "fornecida pela COIMEX".

Logo após essas duas planilhas, instrui o Auto de Infração diversas assentamentos contábeis e notas fiscais de serviço das quais foram extraídas as informações nelas compiladas.

Não percebo o que pudesse ter representado algum tipo de dificuldade na compreensão dos dados acima. Se acaso o valor total dos serviços prestados não correspondesse à realidade ou as quantidades de veículos importados por modelo fosse diferente ou de seu cálculo resultasse uma alíquota distinta daquela utilizada pela Fiscalização Federal, isso haveria de ter sido demonstrado pela defesa, pela singela apresentação de dados concretos e não de forma genérica e evasiva.

Descarto, assim, a possibilidade de que o Auto de Infração seja declarado nulo por cerceamento do direito de defesa.

Passo a questão do mérito a respeito do assunto.

No Voto condutor da decisão embargada, este Relator procurou deixar claro as razões porque convenceu-se de que os valores exigidos às concessionárias, expressos nas notas fiscais de serviço emitidas pela Peugeot Brasil Automóveis Ltda contra as concessionárias, constituem-se em amortização de um financiamento a elas concedido, integrando o valor total dos veículos importados, nos seguintes termos (os grifos não estão no Voto).

(...)

À folha 250 do processo encontra-se a Nota Fiscal de Serviços nº 519, emitida pela Peugeot do Brasil Automóveis Ltda contra Maison Comércio de Veículos Ltda, no valor total de R\$ 105.544,20. À folha 251 e 252 está o Demonstrativo de Composição do Valor do Contrato de Assunção de Dívida para Conciliação, emitido pela Peugeot para a concessionária Maison Comércio de Veículos Ltda. Ao final da coluna "NS R\$" identifica-se a mesma quantia de R\$ 105.544,20, valor que corresponde à soma dos lançamentos por modelo de veículo e por nota fiscal. Esses elementos permitem concluir que, seja qual for a natureza do valor cobrado na Nota Fiscal nº 519, não há razão para duvidar que ele é composto pela soma de valores individualizados por veículo vendido pela Concessionária, conforme assevera a Fiscalização.

Contudo, até este ponto não vejo porque tais valores não pudessem corresponder, como defende a autuada, a valores por serviços prestados às concessionárias no assessoramento de venda dos produtos importados. Afinal, embora seja de todo razoável o entendimento manifesto pela Fiscalização Federal na resposta ao segundo questionamento de que "a base de cálculo" para a cobrança pelos serviços prestados "deveria ser a distribuição dessa despesa, que seria rateada e distribuída entre as concessionárias (...), entendo que não se poderia, a priori, e sem um exame acurado do negócio, recusar a hipótese de que as partes tenham avençado cobrança com base no quantitativo de veículos negociados, ainda que tal critério possa parecer impróprio ou mesmo inusual. A recorrente, inclusive, manifestou-se à folha 636 do processo neste sentido, se não vejamos.

*A Peugeot estima a venda de automóveis durante um certo período (em geral 12 meses) e programa as atividades de apoio às concessionárias (especialmente marketing e treinamento), distribuindo as despesas proporcionalmente a cada veículo, por este determinado período.*

*Assim sendo, o concessionário sabe, ao comprar um veículo da Coimex, que arcará com despesas, proporcionalmente alocadas a cada veículo, num valor conhecido.*

De se destacar que a recorrente, ao longo de sua intitulada *Manifestação à Diligência Fiscal*, não logrou esclarecer o critério adotado para quantificação dos valores cobrados de cada concessionária. Restringiu-se a contestar os apontamentos da Fiscalização, a não ser pelas breves considerações a seguir reproduzidas.

*Da leitura do trecho acima destacado, conclui-se que o agente fiscal parte da premissa que a Peugeot vendia carros acobertados por Notas Fiscais da COIMEX.*

*Tal informação vai de encontro à realidade dos fatos, senão vejamos.*

*Em um primeiro momento, a COIMEX vendia os carros às concessionárias, para que estas revendessem diretamente aos consumidores finais, os referidos veículos, o que, de fato, foi o ocorrido.*

*Em seguida, a Peugeot, simplesmente, assumiu a dívida dos concessionários perante A Automobiles Peugeot, Sevel Argentina S/A e AFSA Automotriz Franco Uruguiaia.*

*Por outro lado, a Peugeot do Brasil prestava diversos serviços de apoio às concessionárias tudo com o fim de manter um padrão de qualidade da marca, tais como: assessoria na importação de veículos e na distribuição de veículos, divulgação e representação da marca, compreendendo propaganda, marketing institucional, promoção, planejamento administrativo, logístico, consultoria técnica e pós-venda, serviços de despachante de veículo importado para uso diplomático, dentre outros.*

*Ora, em momento algum a Peugeot do Brasil vendia carros ou remetia para o exterior a receita oriunda dos serviços, até mesmo porque tais serviços foram efetivamente prestados integralmente pela Peugeot do Brasil, de modo a estarem fora do campo de incidência do II e, conseqüentemente, do IPI.*

Isso posto, percebe-se, do exame dos documentos carreados aos autos, alguns aspectos que chamam atenção e merecem ser considerados. Assim é o título sob o qual encontram-se os cálculos do valor devido pelas concessionárias à Peugeot, que essa defende tratar-se de valor por serviços prestados.

Como já amplamente comentado, as planilhas contendo os valores devidos a título de serviços de importação denominam-se "Demonstrativo de Composição do Valor do Contrato de Assunção de Dívida para Conciliação". Por outro lado, a recorrente reconhece que efetivamente teria assumido a dívida das concessionárias perante os exportadores estrangeiros, empresas a ela vinculadas ao afirmar, como acima reproduzido, que "*Em seguida, a Peugeot, simplesmente, assumiu a dívida dos concessionários perante A Automobiles Peugeot, Sevel Argentina S/A e AFSA Automotriz Franco Uruguiaia*",

Ora, se de fato (i) houve assunção da dívida das concessionárias por parte da Peugeot perante os exportadores estrangeiros, (ii) há planilhas de cálculo intituladas Demonstrativo de Composição do Valor do Contrato de Assunção de Dívida para

Conciliação nas quais o valor devido pelas concessionárias à Peugeot é calculado em face da unidade de veículo vendido e integra o cálculo do preço total considerado, (iii) o valor total calculado na planilha equivale ao valor cobrado da concessionária a título de serviços de assessoria na importação, então, não vejo como escapar à interpretação de que os valores indicados nas notas fiscais de serviço estão relacionados ao preço pago pelos veículos e vinculam-se a uma dívida das concessionárias perante os exportadores estrangeiros assumida pela Peugeot.

São essas as inconsistências que vem sendo apontadas desde o começo pela Fiscalização Federal. Como explicar que planilhas de cálculo do valor devido por serviços prestados (i) estejam vinculadas à unidade de veículos vendidos e não propriamente aos serviços efetivamente prestados, (ii) que tais planilhas, em lugar de denominarem-se Demonstrativo de Cálculo dos Serviços Prestados ou qualquer outra designação que referisse os serviços que a recorrente afirma ter efetivamente prestado, foram denominadas Demonstrativo de Composição do Valor do Contrato de Assunção de Dívida para Conciliação e (iii) em circunstâncias nas quais de fato houve a assunção, pela Peugeot, da dívida das concessionárias com os exportadores estrangeiros?

Ademais, em resposta ao quesito número 03, solicitando esclarecimentos quanto à assertiva presente nos autos de que o valor total dos veículos era constituído pelo soma do valor do financiamento assumido pela Peugeot do Brasil perante a Peugeot da França e repassado às concessionárias mais o valor faturado pela Coimex, a Fiscalização traz provas irrefutáveis da existência da dívida das concessionárias perante a Peugeot, vinculada a veículos negociados e não a serviços prestados.

*Resposta - O INSTRUMENTO PARTICULAR DE ASSUNÇÃO DE DÍVIDA, celebrados entre a Peugeot e as distribuidoras, considerado o que foi apresentado como padrão celebrado com a CHAMONIX VEÍCULOS LTDA (fls.143 a 145), identifica claramente que o valor assumido pelas CONCESSIONARIAS é o valor do veículo, e esse valor corresponde à somatória dos valores cobrados pela COIMEX e aquele cobrado como serviços pela PEUGEOT:*

*"2. A PEUGEOT DO BRASIL tem dividas contraídas em moeda estrangeira junto a diversas empresas, tais como AUTOMOBILES PEUGEOT, SEVEL ARGENTINA S/A e AFSA AUTOMOTRIZ FRANCO URUGUAIA S/A, decorrentes da importação de veículos da marca PEUGEOT, suas peças e acessórios correlatos vendidos ao distribuidor e aos demais integrantes de sua rede de distribuição de veículos no País;"*

*"3. As partes, contrariamente ao disposto no Art. 4 item 6 da DISTRIBUIÇÃO acordaram que o preço dos veículos seria pago a vista, mediante a assunção de parte da dívida da PEUGEOT DO BRASIL pelo DISTRIBUIDOR;"*

*"RESOLVEM celebrar o presente contrato de Assunção de Dívida e outros pactos que será regido pelas seguintes cláusulas e condições:"*

*1. Em pagamento da venda dos veículos descritos no Anexo I o DISTRIBUIDOR assume, cumulativamente, a dívida da PEUGEOT DO BRASIL descrita e caracterizada no anexo II num montante de US\$ 32.551,00 equivalente a R\$ 32.420,80 em 21/05/1996."*

*3.1.1. No anexo I (fl. 147) seguem descritos os veículos negociados, conforme o pedido da DISTRIBUIDORA (N. IFF — 96/06449) já no anexo II (fl. 145) está*

*registrado o valor da ASSUNÇÃO — US\$ 32.551,00, correspondente à somatória do valor dos veículos negociados.*

Na página 147 do processo, no anexo I ao Instrumento Particular de Assunção de Dívida - contrato 03051/412616, assinado por Chamonix Veículos Ltda e Peugeot do Brasil Veículos Ltda, especificam-se os valores de 17.087,00 e 15.464,00, respectivamente para veículos PICK UP GRD e PICK UP GD. Esses valores estão estipulados também no corpo do contrato.

Em pagamento da venda dos veículos descritos no Anexo I o DISTRIBUIDOR assume, cumulativamente, a dívida da PEUGEOT DO BRASIL descrita e caracterizada no Anexo II num montante de US\$ 32.551,00 equivalente a R\$ 32.420,00 em 21/05/96.

2. O DISTRIBUIDOR se obriga a liquidar a dívida ora assumida mediante o pagamento à PEUGEOT DO BRASIL das seguintes parcelas: .

001) US\$ 17, 087.00, até 05/07/96 Chassi SA4D3700055195890

002) US\$ 15,464.00, até 05/07/96 Chassi SA4D3700055203667

Entre as folhas 195 a 219 do processo, a Fiscalização Aduaneira apresenta extratos de alguns Demonstrativos de Composição do Valor do Contrato de Assunção de Dívida para Conciliação para diferentes Concessionárias. Repetidas vezes os veículos acima descritos, PICK UP GRD e PICK UP GD, encontram-se listados. O valor exato de 15.464,00 para o veículo PICK UP GD é identificado no Demonstrativo da Le Lac Veículos (folhas 195 a 210) por mais de dez vezes. Outras tantas em valor próximo, como às folhas 196, extrato correspondente à Concessionária Ravel Veículos e Peças Ltda, pelo valor de 15.280,16.

Esse valor é sempre obtido pela soma dos valores registrados nas colunas intituladas “VALOR RS” e “NS RS”, e o total desta última é lançado pela Peugeot em nota fiscal de serviço, tal como apontou a Fiscalização em relação à Concessionária Maison Comércio de Veículos Ltda, e que também pode ser confirmado à folha 245, Nota Fiscal de Serviços nº 572, emitida pela Peugeot contra a Concelles Veículos Ltda, no valor de 5.832,15, idêntico ao valor da coluna “NS RS” do Demonstrativo de Conciliação da mesma Concessionária às folhas 246.

O problema é que, como se viu, o valor total de US\$ 15.464,00 corresponde ao valor de aquisição do veículo. É isso o que diz textualmente o contrato acima transcrito - *Em pagamento da venda dos veículos descritos no Anexo I (...)*. Ou seja, ainda que se admita a efetiva prestação dos serviços de assessoria na importação, o fato é que o valor total do veículo previamente estipulado indiscutivelmente inclui o *quantum* que é lançado nos Demonstrativos de Composição do Valor do Contrato de Assunção de Dívida para Conciliação na coluna “NS RS”.

Anote-se que a própria recorrente confirma que o valor dos serviços integra o preço dos veículos. Abaixo manifestação contida às folhas 635 do processo.

*Estas despesas eram cobradas com base numa estimativa que combinava projeção de venda de veículos anual, por modelo, com projeção destas despesas de apoio ao concessionário, cujo critério está explicado em resposta ao item 3 abaixo. Em geral, eram parcelas fixas e pré estabelecidas, de tal forma que o concessionário pudesse compor o preço de custo "posto concessionária", inclusive frete e impostos do veículo, e programar, conseqüentemente, o valor de venda do mesmo.*

Como se vê, tentou-se na decisão embarga demonstrar de forma exaustiva a vinculação de determinados valores cobrados a título de serviços prestados pela Peugeot do Brasil às concessionárias, com o valor dos automóveis adquiridos e com o financiamento assumido pelas concessionárias e a assunção de dívida correspondente.

O problema é que a Fiscalização não dispunha de dados para estabelecer um vínculo confiável entre cada um dos pagamentos por serviços prestados e os diversos veículos que a eles correspondiam. As evidências foram suficientes para comprovação do fato, mas não para individualização dos valores a ponto de que fosse possível distribuir o preço cobrado em cada nota fiscal por cada um dos inúmeros veículos importados.

Nestas circunstâncias, quando impossível determinar com precisão a matéria tributável, não é nova a posição deste Relator de que cabe ao Fisco utilizar de critérios razoáveis para suprir tal deficiência<sup>1</sup>. Não fosse assim e seria de se admitir que o embaraço decorrente confusão identificada terminasse por subtrair do agente fazendário a condição de formular e expressar a exigência em quantia certa, restando o próprio infrator beneficiado pela situação caótica que, frequentemente, é por ele próprio armada.

De mais a mais, se não me falha a compreensão lógico-matemática desse critério, o resultado haveria de ser o mesmo.

A esse respeito houve, inclusive, manifestação da Fiscalização autuante quando provocada pela diligência determinada pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento. A seguir, a pergunta da DRJ e a resposta dos Auditores Fiscais responsáveis pelo procedimento.

d) ESCLAREÇAM os motivos por que apuraram os tributos mediante a aplicação de uma "alíquota média" sobre os valores mensais da receita de serviços da PEUGEOT DO BRASIL AUTOMÓVEIS LIDA, ao invés de aplicar a alíquota própria de cada modelo de veículo sobre o valor do serviço correspondente, PRONUNCIANDO-SE, inclusive, a respeito das alegações feitas pela CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX (fl. 419), abaixo transcritas:

(...)

D — Os tributos foram apurados pela média, porque se aplicássemos a alíquota do IPI para cada importação e depois efetuássemos a soma, teríamos o mesmo valor se usássemos a média. A média é neutra e as impugnantas não demonstram (sic) o contrário.

Com efeito, é possível fazer uma demonstração matemática do assunto.

Observe-se:

Se se adquire um item pelo valor de R\$ 100,00, cuja alíquota é 10%, e dois itens no valor de R\$ 20,00, com alíquota de 50%, o valor do imposto a pagar é R\$ 30,00. Se para esses R\$ 140,00 gastos for aplicada a alíquota calculada pela média ponderada, no percentual de 21,4286%, o resulta será igualmente de R\$ 30,00.

Com base nessas premissas, VOTO pelo acolhimento dos Embargos de Declaração interpostos pela Cia Importadora e Exportadora Coimex, para dar-lhes parcial

<sup>1</sup> Assim me posicionei no autos do Processo nº 10508.001143/2007-66, Acórdão 3102-001.766, de 26 de fevereiro de 2013.

Processo nº 12466.000725/97-33  
Acórdão n.º **3102-002.315**

**S3-C1T2**  
Fl. 201

---

provimento, rerratificando o Acórdão embargado, fazendo-se acrescentar em seus fundamentos as considerações acima aduzidas.

Sala das Sessões, 12 de novembro de 2014.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Relator

CÓPIA