



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

Processo n° 12466.000725/97-33
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9303-004.711 – 3ª Turma
Sessão de 21 de março de 2017
Matéria Imposto de Importação - II
Recorrente CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX e
PEUGEOT-CITRÔEN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Ano-calendário: 1993, 1994, 1995, 1996

VALOR ADUANEIRO. AJUSTES. ARTIGO 8º DO AVA. PARCELA DO RESULTADO DE QUALQUER REVENDA, CESSÃO OU UTILIZAÇÃO. CONDIÇÃO 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer dos Recursos Especiais dos Contribuintes, vencido o conselheiro Júlio César Alves Ramos, que não conheceu dos recursos. No mérito, acordam, por voto de qualidade, em negar-lhes provimento, vencidos os conselheiros Vanessa Marini Ceconello (relatora), Tatiana Midori Migiyama, Demes Brito e Érika Costa Camargos Autran, que lhes deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro Júlio César Alves Ramos.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

(assinado digitalmente)

Júlio César Alves Ramos - Redator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Júlio César Alves Ramos, Tatiana Midori Migiyama, Andrada Márcio Canuto Natal, Demes Brito, Érika Costa Camargos Autran, Charles Mayer de Castro Souza (Suplente convocado), Vanessa Marini Cecconello e Rodrigo da Costa Pôssas.

Relatório

Tratam-se de recursos especiais de divergência interpostos pela Contribuinte CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA - COIMEX (fls. 5.317 a 5.344) e pelo Responsável Solidário PEUGEOT-CITRÔEN DO BRASIL AUTOMÓVEIS LTDA (fls. 5.495 a 5.522) com fulcro nos artigos 67 e seguintes do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 256/09, buscando a reforma do Acórdão nº 3102-001.501 (fls. 1.242 a 1.257) proferido pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de julgamento, em 22/05/2012, no sentido de negar provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

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 processo originou-se de auto de infração (fls. 12 a 35), lavrado em procedimento de revisão aduaneira, para exigência de diferenças de tributos aduaneiros (II e IPI vinculado à importação), incidentes sobre a internação de veículos da marca "PEUGEOT", por declaração a menor do valor aduaneiro dos mesmos.

Na ação fiscal, a aduana comunicou a possível influência da vinculação entre importador e exportador sobre o preço da transação. A Fiscalização afirmou existir vínculos societários entre a AUTOMOBILES PEUGEOT e a PEUGEOT DO BRASIL, além de uma associação legal de negócios entre a COIMEX e as demais firmas envolvidas, descrevendo o funcionamento da relação comercial nos seguintes termos (fls. 15):

FUNCIONAMENTO DA OPERAÇÃO COMERCIAL

Pretendendo que fossem vendidos veículos da marca "PEUGEOT" no Brasil, foi montada uma operação comercial em que eram importados veículos utilizando-se de uma empresa intermediária em Vitória/ES para usufruir dos benefícios do FUNDAP (basicamente diferimento do pagamento do ICMS devido e financiamento de parte do mesmo pelo Banco do Governo daquele Estado). A operação por si só já demonstra a vinculação entre o exportador e o importador, mas coloca um intermediário na tentativa de declarar-se não vinculada.

A responsabilidade pelas obrigações tributárias foi atribuída à COIMEX pois as declarações e o respectivo lançamento do imposto constam em nome da mesma, sendo a PEUGEOT DO BRASIL responsável solidária, nos termos do art. 124, inciso II do Código Tributário Nacional - CTN, por determinar a forma de introdução dos veículos no território nacional.

A fiscalização consignou no auto de infração que a empresa COIMEX emitiu notas fiscais de venda dos veículos da marca "PEUGEOT" em valor a menor, caracterizando infração ao Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados, aprovado pelo Decreto nº 87.981/82, por ter deixado de recolher o imposto sobre a base de cálculo majorada. No

entanto, o lançamento efetuado adotou como base o Acordo de Valoração Aduaneira, base de cálculo do IPI, deixando de fazê-lo com fundamento no RIPI.

No transcurso da ação fiscal, foram obtidas as seguintes provas:

[...]

1 - Contrato entre a COIMEX e a PEUGEOT DO BRASIL, tendo como interveniente a AUTOMOBILES PEUGEOT, que comprova que a transação era feita entre a AUTOMOBILES PEUGEOT e a PEUGEOT DO BRASIL, atuando a COIMEX como mera intermediária para obtenção dos benefícios do FUNDAP, caracterizando bem as responsabilidades tributárias da PEUGEOT DO BRASIL, bem como seu poder de mando na operação, pois a COIMEX agia sempre a conta e ordem da mesma. Registre-se também que no contrato estão claras restrições a cessão ou utilização das mercadorias pela COIMEX.

2 - Contratos entre a PEUGEOT DO BRASIL e os revendedores da PEUGEOT, em que a primeira se declara como encarregada da importação e distribuição de veículos PEUGEOT no Brasil, e aparecem cláusulas em que o poder de ditar preços é sempre da primeira e se prevê a cobrança de uma "comissão" pelo revendedor à PEUGEOT.

3 - Cópias de Notas Fiscais Faturas de Serviços, emitidos pela PEUGEOT DO BRASIL para seus revendedores, em que são cobrados dos mesmos a título de "assessoria na importação de veículos da marca PEUGEOT".

4 - Cópia do Instrumento Particular de Assunção de Dívida, de Controle de Abertura de Crédito e Contrato de Compra e venda com garantia de PENHORA MERCANTIL, em que se explicou como são efetuadas as transações de venda de veículos.

O auto de infração descreveu, ainda, as penalidades a que está sujeita a contribuinte, fazendo ressalva à aplicação de parte delas em razão do art. 11 do Acordo de Valoração Aduaneira prever o direito do importador de apresentar recurso sem imposição de nenhuma penalidade.

No que tange à apuração do valor aduaneiro, a Fiscalização entendeu existir a vinculação societária entre as empresas AUTOMOBILES PEUGEOT e a PEUGEOT DO BRASIL e uma associação legal de negócios entre a COIMEX e as demais empresas envolvidas, influenciando o preço da transação, com base nos seguintes fundamentos:

APURAÇÃO DO VALOR ADUANEIRO

O Código de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Decreto 92.930/86, de 16 de julho de 1986, diz "que se o importador e o exportador forem vinculados, deverão demonstrar que o preço da transação não foi influenciado pela vinculação", sendo que a maneira desta demonstração a de que o "preço da transação se aproxima muito de um dos valores citados no item "b" do parágrafo segundo do artigo primeiro do Acordo".

Nos termos do Acordo, para haver a vinculação, entre outras hipóteses, é necessário existirem vínculos societários (como entre a AUTOMOBILES PEUGEOT e a PEUGEOT DO BRASIL) ou uma associação legal de negócios (como no caso da COIMEX e as demais empresas envolvidas). É tão claro o Acordo quanto a estes pontos, que inclusive declara que no caso de agente, distribuidor ou concessionário, já são declarados vinculados, restando apenas o enquadramento em uma das hipóteses do item 4 do artigo décimo quinto, e não como interpretação restritiva que as vezes possa se querer dar.

O Importador foi cientificado regularmente de que a Aduana tinha motivos para considerar que havia vinculação e que esta estava influenciando o preço da transação, podendo ter contestado tal afirmação e também foi cientificado para comprovar que os preços se aproximavam muito de um dos valores citados. O Importador nas suas respostas, não comprovou não haver a vinculação e não demonstrou nada com relação aos valores da transação.

Existe ainda o fato, de que os contratos apresentados preveem que existem restrições à COIMEX para que esta comercialize os veículos, restrição esta impeditiva da utilização do primeiro método.

Havendo a vinculação e esta influenciando o preço da transação, poderíamos não aceitar o primeiro método de valoração e conseqüentemente o valor declarado pelo importador.

Na diligência realizada na empresa PEUGEOT DO BRASIL, foi verificado conforme consta no Termo de Diligência anexado, que o valor cobrado através de Notas de Serviço a título de "assessoria de importação", e a diferença entre o preço faturado pela COIMEX e o preço de venda de cada veículo, valor este que consta inclusive dos Contratos de Assunção de Dívida e Abertura de Crédito e das contas próprias, que cada revendedor tem na contabilidade da PEUGEOT DO BRASIL.

O Acordo em seu artigo oitavo porém, como acontece no presente caso, manda que sejam feitos ajustes acrescentando-se ao preço da transação, os valores pagos aos representantes dos exportadores, como "ASSESSORIA DA IMPORTAÇÃO", eis que a mesma é suportada pelo comprador (que e quem paga a referida comissão cada vez que compra veículo) e não se trata de uma "comissão de compra" nos termos das Notas Interpretativas do Artigo 8 do Acordo em seu parágrafo 1 (a) (i).

As citadas "comissões", por outro lado, não se confundem com, qualquer de outros custos que sejam suportados pelos compradores, muitos deles também passíveis de serem ajustados tenham. 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, como pode se ver por exemplo no caso de fretes e seguros.

O Acordo também não dispõe que o beneficiário do citado ajuste deva ser obrigatoriamente o exportador.

Conseqüentemente, aceitamos o preço da transação declarado, com o ajuste da "assessoria de importação", cobrada pela PEUGEOT DO

BRASIL, reservando-se o direito a Fazenda Nacional de efetuar outros ajustes de valores suportados pelos compradores dos veículos, caso os mesmos sejam comprovados.

Os novos valores aduaneiros estão discriminados no local próprio, todos com incorporação do valor da comissão cobrada.

[...]

Cientificada da autuação, sobreveio a apresentação de impugnação da empresa COIMEX (fls. 391 a 439), com fulcro nos argumentos sintetizados no acórdão da Delegacia Regional de Julgamento em Florianópolis (fls. 707 a :

Autuada 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 assessoria 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 C'TN, 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. 82 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 IN/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-cumpra 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 II). 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.

[...]

A impugnação foi julgada improcedente pela Delegacia Regional de Julgamento em Florianópolis - SC, por meio do Acórdão DRJ/FNS nº 0.748, de 19 de abril de 2002 (fls. 707 a 731), que recebeu a seguinte ementa:

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.

Lançamento Procedente

Não resignada, a contribuinte COIMEX interpôs recurso voluntário (fls. 736 a 783) reforçando os argumentos trazidos na impugnação e pleiteando, ao final, a reforma da decisão.

Ao recurso voluntário da COIMEX foi negado provimento pela 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara da Terceira Seção de Julgamento do CARF, por meio do Acórdão nº 3102-001.501, de 22 de maio de 2012 (fls. 1.242 a 1.257), consignando entendimento de que *"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."*

A Fazenda Nacional interpôs recurso especial, para o qual a Câmara Superior de Recursos Fiscais decidiu por dar provimento para anular todos os atos processuais ocorridos a partir da ciência da decisão de primeira instância, em razão da falta de intimação da empresa indicada como responsável solidária - PEUGEOT - retornando os autos à autoridade preparadora para intimação dos dois sujeitos passivos acerca do julgado da DRJ/FNS e, eventualmente, apresentação de novo recurso voluntário.

Após devidamente intimadas, as partes interpuseram novo recurso voluntário, sobrevindo novo julgamento nos termos do Acórdão nº 3102-001.501, de 22/05/2012, ora recorrido, negando provimento a ambos os recursos. Referida decisão foi rerratificada pelo Acórdão nº 3102-002.315, que analisou embargos de declaração para acrescer os fundamentos quanto à ponderação de alíquotas (fls. 5.267 a 5.283).

Em face da referida decisão, as Contribuintes interpuseram recurso especial de igual teor (fls. 5.317 a 5.344 - COIMEX e fls. 5.495 a 5.522 - PEUGEOT-CITROEN), alegando divergência jurisprudencial quanto (a) à exclusão do cálculo do valor aduaneiro das comissões pagas pelo uso da marca no país e (b) fixação de alíquotas pela fiscalização. Indicaram como paradigmas os acórdãos nºs 9303-00.208 e 9303-002.350; e 3403-002.463.

Nas razões recursais, as Recorrentes sustentam, em síntese, que: (a) as parcelas relativas aos pagamentos pelos serviços prestados pela detentora da marca no país, não devem integrar o valor aduaneiro; e (b) é ilegal a utilização de alíquota média de II e IPI, com base em apuração mensal, para constituição do crédito tributário.

Foram admitidos os recursos especiais por meio do despacho s/nº, de 28 de julho de 2015 (fls. 5.663 a 5.669), proferido pelo ilustre Presidente da Primeira Câmara da Terceira Seção de Julgamento em exercício à época, por entender comprovada a divergência jurisprudencial quanto à inclusão das comissões pagas pelo uso da marca no cálculo do valor aduaneiro e à ponderação de alíquotas.

A Fazenda Nacional apresentou contrarrazões (fls. 5.671 a 5.695) postulando a negativa de provimento dos recursos especiais.

O presente processo foi distribuído a essa Relatora por meio de sorteio regularmente realizado, estando apto o feito a ser relatado e submetido à análise desta Colenda 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais - 3ª Seção de Julgamento do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheira Vanessa Marini Ceconello, Relatora

Os recursos especiais de divergência interpostos pelas Contribuintes atendem os pressupostos de admissibilidade constantes no art. 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, devendo, portanto, ser conhecidos.

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

Com relação ao valor aduaneiro, adota-se como razões de decidir aquelas constantes do acórdão nº 9303-004.215, proferido por esta 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, em 09 de agosto de 2016, de relatoria desta Conselheira, tratando de caso idêntico ao dos presentes autos, *in verbis*:

[...]

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

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

ARTIGO 1º

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

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

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

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

iii) não afetem substancialmente o valor das mercadorias;

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

[...]

ARTIGO 8º

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

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

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

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

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

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

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

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

iii) materiais consumidos na produção das mercadorias importadas;

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

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

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

Em procedimento de revisão aduaneira, nos termos dos artigos 455 e 456 do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, realizada nas declarações de importação da empresa COIMEX relativas à

internação de veículos da marca "MITSUBISHI" para transporte de passageiros, apontou a Fiscalização ter sido declarado a menor o valor aduaneiro das mercadorias, razão pela qual foi lavrado o auto de infração.

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

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

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

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

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

d) COIMEX, concessionário e MIMCB celebram "Contrato de Compra e Venda por Encomenda", figurando a última como Interveniente. No pacto, determinam que as importações serão realizadas pela COIMEX, atendo-se esta aos produtos discriminados pelos concessionários e aos preços acordados, convencionando-se ainda que a MIMCB providenciará a indicação da COIMEX como consignatária, nas faturas pró-forma, e repassará para a COIMEX as cartas de crédito relativas às importações, indicando-a como consignatária, nos referidos efeitos.

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

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

CONTRATO DE DISTRIBUIÇÃO

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

[...]

Artigo 2. DESIGNAÇÃO

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

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

[...]

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

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

Artigo 3. RELACIONAMENTO ENTRE AS PARTES

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

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

(grifou-se)

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

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

Nessa linha relacional, a Administração Tributária, por meio das Decisões Cosit nºs 14 e 15, de 1997 (fls. 1.703 a 1.712), manifestou entendimento no sentido de que os valores pagos pelas concessionárias às detentoras do uso da marca, a título de prestação de serviços e de cessão do uso da marca, não integram o valor aduaneiro da mercadoria para fins de cálculo do II e do IPI, *in verbis*:

Decisão Cosit nº 14, de 15/12/1997

Assunto: Imposto de Importação- II.

Ementa: VALORAÇÃO ADUANEIRA

Os valores pagos pelas Concessionárias às Detentoras do Uso da Marca no País, pelos serviços, efetivamente contratados e prestados no Brasil, não constituirão acréscimos ao valor aduaneiro da mercadoria, para cálculo do Imposto de Importação.

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

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

[...] (grifou-se)

Decisão Cosit nº 15, de 15/12/1997

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Ementa: BASE DE CÁLCULO DO IPI NA IMPORTAÇÃO.

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

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

[...] (grifou-se)

Portanto, a parcela devida à MMCB pelas concessionárias, objeto da presente autuação, decorre da efetiva prestação de serviços, depois que o contrato de compra e venda já se consumou, conforme reconhecido pela própria Fiscalização. Não há relação dos valores pagos à MMCB com a operação de importação contratada entre a Coimex e as concessionárias.

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

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

Nota ao artigo 8º

[...]

Parágrafo 1 (c)

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

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

(grifou-se)

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

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

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

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

II - vendedor, a pessoa que, em decorrência da transação comercial, transfere ao comprador a propriedade da mercadoria que lhe pertence e se

compromete a entregá-la conforme termos e condições acordados, mesmo que se utilize de terceiro, nos casos admitidos pela legislação de regência, para honrar essa obrigação ou promover o despacho aduaneiro de exportação.

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

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

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

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

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

[...]

Essa comissão, citada em notas fiscais fatura de serviços, que pode ser qualquer coisa pois não consta nas notas fiscais acostadas ao processo comissão de que, (aparecem como comissão sobre importação mas não há operação de importação vinculada à nota fiscal) segundo rege o AVA, não são agregadas ao valor aduaneiro quando paga por importadores às detentoras do uso da marca no país. É essa a interpretação dada pela COSIT em 1997, com a qual concordo.

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

no preço da mercadoria. Meros repasses indiretos ao grupo deveriam ser tratados ou na esfera dos preços de transferência imposto de renda.

[...]

Diante dessas considerações, nega-se provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional.

É o voto.

Pertinente mencionar, ainda, que a existência de cláusula de assunção de dívida pela PEUGEOT-CITRÖEN, detentora da marca no Brasil, em nome das concessionárias, não influencia a determinação do valor aduaneiro das mercadorias, tendo em vista tratar-se de aspecto relativo à relação comercial travada entre as partes, não significando uma condição de venda. Além disso, a propriedade das mercadorias importadas é das concessionárias e não da detentora do uso da marca no país, não alterando tal condição a existência de uma cláusula de garantia.

Portanto, não devem integrar o valor aduaneiro as quantias pagas aos detentores da marca no território nacional, restando extinto o crédito tributário. Consequentemente, resta prejudicada a análise do tópico referente à ponderação de alíquotas, pois uma vez exonerada a cobrança pela argumentação relativa ao valor aduaneiro, não há de se adentrar à análise das alíquotas aplicáveis a título de II e IPI.

Diante do exposto, dá-se provimento aos recursos especiais das Contribuintes.

É o voto.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello

Voto Vencedor

Conselheiro Júlio César Alves Ramos, Redator designado

Designou-me o Presidente para a redação do acórdão que não seguiu o voto da n. relatora face às considerações que expendi em sessão e que, sucintamente, são como segue.

Em processos anteriores envolvendo a mesma comercial exportadora e outros fabricantes de veículos temos decidido, por maioria na qual me incluí, acolher o argumento principal - se não, único - dos sujeitos passivos concernente no não enquadramento das situações neles versadas nas disposições do Acordo de Valoração Aduaneira ventiladas pelas autoridades administrativas.

Para demonstrar as diferenças deste processo, vale aqui, portanto, descrever as razões que me levaram àquela conclusão e que fundamentaram, mesmo, um dos votos por mim proferidos como redator:

Em sessão de março de 2013 julgamos recurso em tudo semelhante a este. Na ocasião, também relator o dr. Rodrigo, a maioria do colegiado divergiu do seu voto, tendo sido eu designado para formalizar o acórdão.

Do relatório lido em sessão, constato não haver quaisquer diferenças entre os recursos, inclusive no que tange à instrução processual, fato confirmado oralmente pelo relator. Limito-me, por isso, a transcrever aqui as razões que nos levaram a negar provimento àquele apelo fazendário:

Fui distinguido pela Presidência para redigir o acórdão em razão de a maioria ter divergido da proposta do i. relator, que mantinha o lançamento.

Nesse mister, torna-se necessário primeiro fazer aqui as complementações ao relatório da DRJ a que o n. relator fez referência no início do seu relatório.

É que a peça de recurso buscou fundamento em divergência jurisprudencial e citou como paradigma o acórdão nº 301-30602 proferido no processo nº 12466.000833/98-97. E essa fundamentação veio a ser contestada em contra-razões, dado que a posição ali defendida calhou de ser reformada pela Câmara Superior, por meio, entre outras, da decisão nº 9303-00.208, proferida por maioria em favor da empresa. Aventou, por isso, o recorrido a disposição regimental do art. 67, § 10.

Na reanálise de admissibilidade feita pelo Colegiado, restou consignado pelo i. Conselheiro e Presidente desta Seção, dr. Henrique Pinheiro Torres, único integrante da atual composição que participara daquela votação, que a razão fundamental para que, naqueloutro processo, a empresa tivesse obtido a maioria fora que não se confirmara a afirmação feita pelo relator na Primeira Câmara do então Terceiro Conselho de que:

A recorrente, COIMEX

...

c) o preço constante de suas notas fiscais para as concessionárias correspondia ao preço de aquisição dos veículos, acrescido de parcela destinada à MMC do Brasil, correspondente a um percentual do valor do veículo, exigido pela "autorização pelo

uso de marca", tendo como parâmetro a lista de preços do fabricante estrangeiro.

Segundo o Presidente Henrique, quando da votação, na Câmara Superior, do recurso especial do procurador no processo 12466.001106/98-38 (acórdão 9303.00.208), foi afirmado pela relatora que, naqueles autos, não havia notas fiscais emitidas pela COIMEX que permitissem afirmar que o valor em discussão delas constava, como fizera o relator do acórdão ora impugnado.

*Essa, então, a fundamentação para que ele, Conselheiro Henrique, além de outros, tenha acompanhado a relatora **pelas conclusões**. E esse aspecto daquele julgamento justificou a admissibilidade deste recurso, na medida em que, entendeu-se, uma votação com essas peculiaridades não atende aos requisitos do dispositivo regimental alegado pela defesa.*

*Tal informação é de suma importância na medida em que, nestes autos, se passa exatamente o mesmo, apesar da peremptória afirmação em contrário constante do relatório da DRJ reproduzido pelo n. relator. Com efeito, **em nenhuma das mais de mil e quatrocentas folhas que compõem o processo digital (e que, necessariamente, devem corresponder às que compõem os autos em papel) consta uma só nota fiscal emitida pela COIMEX.***

Quanto às notas emitidas pela MMCB, há apenas sete delas (fls. 433/439). Em todas consta sempre a expressão:

“Remuneracao pela autorização, pelo uso da marca MITSUBISHI MOTORS, pela divulgacao da marca e prestacao de servico, assistencia tecnica através do treinamento do pessoal (sic)

*Esses documentos parecem confirmar a tese da defesa segundo a qual os valores em discussão são cobrados diretamente pela MMCB aos concessionários, não transitando pela COIMEX ou sendo por ela cobrados em suas notas fiscais, até porque, do contrário, haveria dupla cobrança pelos mesmos valores. Essa conclusão poderia, é certo, ser afastada pelo exame das notas fiscais da COIMEX, **estivessem elas nos autos.***

Cumpra ainda registrar em complemento – ou correção – ao relatório da DRJ, que a acusação fiscal em momento algum cita os itens “c” ou “d” do parágrafo 1 do artigo 8º do Acordo de Valoração Aduaneira, que foram usados por aquela instância de julgamento como fundamentos para manter a autuação. Lá só existe referência ao “artigo 8 do Acordo em seu parágrafo 1 (a) (i)” (fls. 08) .

E isso porque a fiscalização entendeu serem as parcelas cobradas pela MMCB (fls. 08):

"comissão pelo uso da marca", eis que a mesma é suportada pelo comprador (no caso presente quem está importando a mercadoria, sendo no caso o comprador, e cada concessionário que e quem paga a referida comissão cada vez que importa um veículo) e não se trata de uma "comissão de - compra" (*ipsis litteris*)

E essa é a única passagem do auto de infração que faz expressa menção ao dispositivo do Acordo de Valoração Aduaneira em que, supostamente, estaria baseada a autuação. Essa conclusão se impõe, na medida em que o "enquadramento legal" apenas cita (fls. 23):

ENQUADRAMENTO LEGAL:

II - Artigos 87, inciso I; 89, inciso II; 220; 499 e 542, do RA, aprovado pelo Decreto 91.030/85.

IPI - 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.

Vale esclarecer que não há aqui autuação de IPI embora o enquadramento legal mencione o seu regulamento.

Destarte, o que se tem é um lançamento que interpretou as rubricas em discussão como sendo comissão enquadrável na disposição do art. 8, parágrafo 1, letra, a), item i, do Acordo de Valoração Aduaneira e que foi mantido pela DRJ sob interpretação completamente distinta.

De fato, consignou o acórdão da primeira instância (fls. 683/684)

Tendo em vista ditas condições negociais foi proposto o ajuste do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, segundo critérios acordados no âmbito do GATT, estando contidos no artigo 8 do Acordo de Valoração Aduaneira, que assim dispõe:

"Artigo 8

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

(...)

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

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

Conforme tais disposições, estão sujeitas a ajuste de preço somente as mercadorias cujo valor aduaneiro tenha por base o valor de transação, que, por sua vez, tem sua adoção condicionada às regras estabelecidas no art 1 do referido acordo, que determina:

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

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

(d) e que não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou se houver, que o valor de transação sej a aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo."(os destaques não pertencem ao original)".

Depreende-se desse disciplinamento que o ajuste do valor aduaneiro declarado pelo importador não está condicionado aos mesmos critérios a serem obedecidos para a desqualificação do valor de transação. Pelo contrário. Representando tal ajuste um aperfeiçoamento desse valor, sua prática somente está autorizada quando for esse passível de aceitação.

Despiciendo, portanto, comprovar a existência de vínculo entre o vendedor e o comprador. O ajuste, conforme previsto e definido no já mencionado artigo 8, revela-se, de acordo com as condições negociais, um instrumento de uso obrigatório nas valorações decorrentes da aplicação do método do valor de transação, aplicável nas mais comuns das operações de importação: aquelas contratadas entre pessoas cuja relação não possa ser identificada com as circunstâncias enumeradas nos parágrafos 4 e 5 do artigo 15 do Acordo de Valoração Aduaneira Somadas tais razões à inexistência nos autos de acusação da ocorrência de subfaturamento, haja vista ter sido acolhido para todos os fins, inclusive para fins do ajuste proposto, o valor de transação constante da fatura comercial que instruiu o despacho aduaneiro, tem-se por insubsistentes os argumentos insistentemente trazidos pela impugnante, no sentido de demonstrar a inexistência de vínculo entre ela e as demais empresas envolvidas com a operação de importação em causa Muito embora irrelevante para a sustentação da presente ação fiscal o vínculo legal entre o exportador e o importador, é de se notar que a empresa **MMC do Brasil Ltda**, detentora do direito de comercialização no território

nacional dos veículos importados e da marca que os distingue, é quem autoriza, sob condições por ela estabelecidas, a contratação direta das importações, firmadas entre os Concessionários da marca e a autuada.

E prossegue o relator de então para fundamentar a exigência nas disposições não cogitadas pelos autuantes:

A respeito do que representa a marca para o ativo das empresas, é vasta a doutrina. Constituindo parte de seus ativos intangíveis, reunidos sob a denominação de fundo de comércio, à marca vem sendo, a cada dia, atribuído maior valia, a ponto de nos depararmos com as ditas empresas virtuais, que sequer encontram-se estabelecidas, cujo faturamento obtido apenas com a concessão de uso da marca atinge cifras inimagináveis.

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

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

"Artigo 13. PROPAGANDA

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

(...)"

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

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

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

Conforme consta desse contrato, a marca permanece na propriedade do fabricante, bem como todos os seus direitos, e os valores faturados como concessão do seu uso, ao invés de serem remetidos para o exterior, são investidos no seu fortalecimento, razão por devem ser adicionados ao valor de transação para fins do ajuste obrigatório do valor aduaneiro, previsto nos itens c e d do art. 8º do Acordo de Valoração Aduaneira, a ser efetuado consoante os procedimentos determinados no art. 6º do Decreto nº 2.498, de 1998.

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

Observa-se que a decisão da DRJ omite-se de afirmar se as rubricas adicionadas são mesmo comissões, como defendera a autoridade autuante. É de se depreender que o n. relator entenda que não, na medida em que não poderiam ser, ao mesmo tempo, comissões, parcela de revenda posterior e direitos de licença.

Ocorre que se essa dedução estiver correta, entendendo que o lançamento somente poderia, em segundo grau, vir a ser mantido se entendêssemos correta a acusação fiscal, isto é, se de comissões mesmo se tratasse. Em outras palavras, defendo, como em tantos outros processos, que a autoridade julgadora

*não pode “reenquadrar juridicamente” o lançamento, devendo guardar respeito não apenas aos fatos **mas também aos fundamentos jurídicos que embasam a peça de acusação.***

Pois bem, uma vez enquadrada pelos autuantes como comissões previstas no item a do parágrafo 1 do artigo 8º do AVA, entendo que a análise a ser promovida pelas instâncias julgadoras somente pode levar a uma de duas conclusões: ou se trata mesmo de comissões, aí enquadráveis e sujeitas a adição ao valor aduaneiro, cabendo manter o lançamento, ou, ao contrário, disso não se trata e cabe declarar sua improcedência. Não cabe ao julgador perquirir se é enquadrável em alguma outra hipótese ensejadora de inclusão no valor aduaneiro se esta outra sequer foi cogitada na peça de acusação.

E para se concluir que não se trata mesmo de comissões não parece necessário muito esforço. Demonstrou-o a defesa pela transcrição de ato da própria Administração (IN SRF 17/98) que a define como a receita proveniente de intermediação. Segundo a Instrução Normativa, ela é devida “a um agente que compra ou vende mercadorias, às vezes em seu próprio nome, porém sempre por conta de um comitente”. Esse agente “participa da conclusão de um contrato de venda, representando seja o vendedor, seja o comprador”. Tal remuneração do agente é “geralmente expressa em uma percentagem do preço das mercadorias”.

Em outras palavras, comissões de venda são valores pagos a um agente que atuará, no exterior, para a colocação dos produtos objeto de exportação. E não é por outro motivo que devem integrar o valor de transação quando suportadas pelo importador.

Ora, poder-se-ia atribuir tal caracterização ao valor recebido pela COIMEX, pois é ela quem “participa da conclusão de um contrato de venda”. A parcela objeto da autuação, porém, devida que é à MMCB, não decorre, de nenhum modo, de participação desta última em tal contrato. Ela decorre da efetiva prestação de serviço, depois que o contrato de compra e venda já se consumou, conforme reconhecido pelas próprias autoridades autuantes.

Essas considerações, pois, bastariam a mim para desconstituir o lançamento.

Ao assim interpretar a disposição do art. 282, III do CPC, filio-me à corrente – sabidamente minoritária – que entende não ter o código adotado em sua inteireza a teoria da substanciação. Para ela, ainda que o código exija a descrição completa dos fatos, exige igualmente sua fundamentação jurídica, não sendo legítimo concluir daí ter ele ratificado o princípio de que apenas aos fatos está adstrito o julgador.

Como se sabe, tem prevalecido em nossos tribunais, a tese contrária, que admite ser o juiz inteiramente livre na interpretação jurídica dos fatos expostos na inicial, o que lhe

permite, até mesmo, fazer o que neste caso concreto fez a DRJ: adotar fundamentos completamente ausentes na peça de acusação.

*Reconhecendo ser minoritária essa minha posição é que passo ao exame da posição defendida pela instância de piso e reiterada pelo n. relator, dr. Rodrigo Póssas, isto é, que as verbas objeto da autuação constituam “parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias, que reverta direta ou indiretamente **ao vendedor**” (art. 8º, parágrafo 1, item d, com destaques meus).*

*Inicialmente, e como se observa do destaque que fiz, de modo algum se sustenta a afirmação contida na passagem do voto do Conselheiro Luiz Novo Rossari citada pelo dr. Rodrigo. Tudo ao contrário, o Acordo é expresso no sentido de que o valor a ser adicionado segundo a cláusula d do parágrafo 1 do art. 8º deve reverter **ao vendedor**. E que no AVA tal expressão se refere ao exportador não parece merecer discussão, até porque é a definição que lhe dá a própria Administração Tributária (IN SRF 327/03, art. 10):*

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

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

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

Essa transcrição, ao meu ver, já basta para afastar a pretensão fazendária. Em primeiro lugar, porque os valores aqui discutidos não constituem parcela de revenda subsequente efetuada pelos concessionários, ainda que se admitisse, como dizem os autuantes, serem eles, concessionários, os importadores. Do que se extrai dos autos, ao contrário, tais valores são pagos à distribuidora no Brasil independentemente de qualquer revenda efetuada pelos concessionários e presumivelmente antes que ela ocorra.

E que esses aspectos não sejam claramente esclarecidos nos autos se justifica por não terem sido os fundamentos dos autuantes...

Não bastasse isso, indubitável que tais parcelas não reverterem diretamente ao exportador. É que por reversão direta, parece-me, só se pode conceber a efetiva transferência de numerário, nem sequer cogitada na autuação. Ela, a meu sentir, nem se aproxima da “valorização da marca” aduzida pelo n. relator.

*Sobre isso, aliás, partilho, in totum, os fundamentos expendidos pela Conselheira Judith do Amaral Marcondes no já referido voto condutor do acórdão 9303-00.028 e em outros envolvendo as mesmas operações: eventual valorização da marca decorrente de um bom trabalho realizado pela distribuidora no País pode reverter **futuramente** em benefício da exportadora pela ampliação de seu mercado no Brasil. Significará ela maiores vendas ou maiores preços, que, quando concretizados, se refletirão em maior imposto arrecadado. Todavia, no momento mesmo em que a marca é protegida nenhuma reversão ocorre, nem mesmo indiretamente.*

O n. relator procura validá-la na hipótese de reversão indireta prevista no dispositivo e um tanto obscura porquanto não objeto de definição pelo próprio AVA. A lacuna pode, no entanto, ser preenchida pelo recurso à analogia, tomando-se emprestada a definição de “pagamento indireto” prevista no Acordo. Assim o fez o artigo da Instrução Normativa acima transcrito: reversão indireta é o ato de saldar algum compromisso do exportador junto a terceiro. Ou seja, fosse esse o enquadramento dado pelas autoridades autuantes, a elas caberia a demonstração de que a MMCB era credora da empresa japonesa, obrigação essa que estivesse sendo adimplida pelos concessionários mediante o pagamento das rubricas objeto do lançamento. Note-se, ademais, que isso exige novamente que se considerem os concessionários os verdadeiros importadores ainda que contra eles não se dirija o lançamento.

Não se precisa dizer que nenhuma prova disso há nos autos, novamente porque da hipótese não cogitaram os autuantes...

Por fim, lembrando-se que discutimos autuação de imposto de importação, parece realmente estranho que se conclua por aplicar um dispositivo que exige sejam os importadores pessoas que não figuram como sujeitos passivos no lançamento.

Foi com essas considerações que votei pela improcedência do lançamento, sendo este o acórdão que me coube redigir.

Esses mesmos argumentos nos fizeram negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional também neste processo.

Este o acórdão que, novamente, me coube redigir.

CONSELHEIRO JÚLIO CÉSAR ALVES RAMOS

REDATOR PARA O ACÓRDÃO.

Acredito que isso baste para fundamentar meu voto pelo não conhecimento do recurso. É que o paradigma apresentado é exatamente de uma daquelas autuações. Mas este processo apresenta contornos bem distintos.

Com efeito, em primeiro lugar, a acusação fiscal aqui não se limitou a afirmar que as parcelas que a autoridade fiscal pretendeu tributar constituíssem comissões sobre vendas enquadráveis no art. 8, I, a do AVA. Confira-se do Relatório da decisão recorrida:

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 revendas subseqüentes, 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 atuada 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.

Ademais, nos processos que julgamos não houve sequer menção a qualquer operação de assunção de dívida envolvendo concessionários no Brasil e fabricantes/distribuidores no exterior, fato que é tão destacado no voto da decisão recorrida.

E, mais relevante ainda, aqui se demonstrou cabalmente, a partir das informações que vieram aos autos em cumprimento de diligência demandada, que o valor objeto de controvérsia consubstancia precisamente a diferença entre o que foi assumido como base de cálculo do II e o valor total devido **às empresas no exterior** quando considerada a tal assunção de dívida. Disse o dr. Ricardo:

Em resposta às questões apresentadas por este Colegiado, a Fiscalização Aduaneira prestou os esclarecimentos requeridos, confirmando entendimento expresso no Auto de Infração objeto da lide. De sua parte, a Peugeot-Citröen do Brasil Automóveis Ltda, manifestou-se refutando as conclusões do Fisco, que considera elaboradas "de modo confuso, (...) informações desconexas a realidade dos fatos e aos quesitos solicitados, partindo de premissas infundadas, confusas, na tentativa de justificar a autuação ora guerreada, trazendo prejuízo para elaboração de defesa (...)"

O primeiro dos questionamentos dizia respeito à conclusão informada nos autos pela Fiscalização de que as cobranças efetuadas às concessionárias estavam vinculadas à diferença entre o valor de um financiamento de venda a elas concedido somado ao valor faturado pela Coimex. A fiscalização esclarece que os demonstrativos de composição do valor do contrato de assunção de dívida para conciliação apresentam-se separados por concessionária e distribuídos por veículo.

Mais adiante, em resposta à terceira pergunta, assevera.

*Conforme constou na resposta ao Quesito 1, diversos documentos do volume I (fls. 195 a 265), apresentados pela Peugeot em diligência de 15/01/1997 (fls. 108 e 109), que estão identificados como **"DEMONSTRATIVO DE COMPOSIÇÃO DO VALOR DO CONTRATO DE ASSUNÇÃO DE DÍVIDA P/ CONCILIAÇÃO — VENDAS PEUGEOT E COIMEX"**, demonstram, de forma muito clara, que o valor do veículo corresponde à somatória dos valores cobrados pela COIMEX e o valor cobrado pela PEUGEOT como serviços.*

3.1.4. Os documentos das folhas 250 a 252, demonstram que o valor faturado como serviço, corresponde ao valor indicado na planilha de composição do valor do contrato de assunção de dívida, para a concessionária MAISON COM DE VEÍCULOS (NFS 519 de 27/02/1995).

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 Uruguaia.

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 dívidas 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 R\$" 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 R\$".

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.

O artigo 8º do Acordo de Valoração Aduaneira, relaciona alguns dos elementos que devem ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar na determinação do valor aduaneiro segundo as disposições do artigo 1º, se não vejamos.

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:

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

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

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

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

(b) - o valor, devidamente 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:

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

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

(iii) materiais consumidos na produção das mercadorias importadas;

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

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

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

Por outro lado, o Acordo considera razão para rejeição do primeiro método de valoração, além da vinculação entre importador e exportador - quando essa afetar o preço, a circunstância na qual a venda ou o preço estejam sujeitos a alguma condição ou contra-prestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração.

Por meio da Opinião Consultiva nº 16.1, o Comitê de Valoração Aduaneira emitiu parecer sobre a rejeição do primeiro método frente à alternativa de recomposição do valor aduaneiro nas situações em que o valor decorrente da condição ou contraprestação é quantificável.

Opinião Consultiva 16.1

Tratamento aplicável a uma situação em que a venda ou o preço depende de alguma condição ou contraprestação cujo valor pode ser determinado em relação às mercadorias objeto de valoração

1. Qual o tratamento aplicável a uma situação em que a venda ou o preço depende de alguma condição ou contraprestação cujo valor pode ser determinado em relação às mercadorias a valorar?

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

A alínea (b) do artigo 1, parágrafo 1, dispõe que o valor aduaneiro das mercadorias importadas não pode ser determinado com base no valor de transação se a venda ou o preço dependem de alguma condição ou contraprestação cujo valor não possa ser determinado com relação às mercadorias a valorar.

O disposto na alínea (b) do artigo 1, parágrafo 1, deveria ser interpretado no sentido de que, se o valor da condição ou contraprestação pode ser determinado, o valor aduaneiro das mercadorias importadas deve ser, sob reserva de outras disposições e condições do artigo 1, o valor de transação segundo este artigo. As Notas Interpretativas ao artigo 1 e o Protocolo estabelecem claramente que o preço efetivamente pago ou a pagar é o pagamento total efetuado pelo comprador ao vendedor, ou em benefício deste; que o pagamento pode ser efetuado direta ou indiretamente; e que o preço inclui todos os pagamentos efetuados ou a efetuar pelo comprador ao vendedor, ou pelo comprador a um terceiro. Assim, o valor da condição, quando for conhecido e estiver relacionado com as mercadorias importadas, faz parte do preço efetivamente pago ou a pagar.

Incumbe à cada administração decidir sobre o que considera como informações suficientes para determinar concretamente o valor de uma condição ou contraprestação.

O que fica claro é que, seja pela rejeição do primeiro método, seja pela sua manutenção com a inclusão dos valores pagos pelos elementos descritos no artigo 8º ou mesmo nele não incluídos, o Acordo de Valoração Aduaneira visa preservar sempre a indicação de uma base tributável que corresponda a um preço praticado em condições normais para aquela mercadoria, em circunstâncias nas quais o valor da negociação não tenha sido influenciado por particularidades da transação comercial específica.

Anexo à Instrução Normativa nº 318/03 encontra-se o Estudo de caso 3.1 – Restrição e Condições no Contexto do artigo 1. Nele, ao enfrentar questão relativa aos efeitos sobre a base de cálculo dos tributos aduaneiros da estipulação de serviços prestados no país de importação por importador não vinculado ao exportador estrangeiro, como condição de venda das mercadorias, o Comitê de Valoração Aduaneira assim manifestou-se.

(...)

e) D deve manter salões de exposição, empregar um quadro específico e suficiente de vendedores treinados e estabelecer uma cadeia de concessionárias com assistência técnica.

Esta disposição corresponde a uma prática usual de negócio que deveria ser tratada como uma condição ou contraprestação relativa à comercialização das mercadorias importadas.

(...)

No caso concreto, a autuada, Peugeot do Brasil Automóveis Ltda, é detentora de exclusividade na venda de veículos da marca Peugeot no Brasil e, como tal, vinculada ao exportador estrangeiro. Assim define o artigo 15 do Acordo de Valoração Aduaneira, parágrafos 4 e 5, a seguir transcritos.

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

- a. uma delas ocupar cargo de responsabilidade ou direção em empresa da outra;*
- b. forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios;*
- c. forem empregador e empregado;*
- d. qualquer pessoa, direta ou indiretamente, possuir, controlar ou detiver 5% ou mais das ações ou títulos emitidos com direito a voto de ambas;*
- e. uma delas, direta ou indiretamente, controlar a outra;*
- f. forem ambas, direta ou indiretamente, controladas por uma terceira pessoa; ou*
- g. juntos controlarem direta ou indiretamente uma terceira pessoa;*
- h. forem membros da mesma família.*

5. As pessoas que forem 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.

A importação dos veículos cujo Valor Aduaneiro aqui se discute foi realizada por empresa não habilitada a operar no mercado interno, sob o controle e por ordem da detentora de exclusividade na comercialização da marca. O fato de a Coimex apresentar-se como importador não tem o condão de alterar o papel e a titularidade das partes intervenientes.

A manifestação do Comitê de Valoração Aduaneira antes anotada deixa claro que valores de serviços exigidos como condição de venda de mercadorias devem ser considerados como fator de influência no preço. Por outro lado, uma vez que quantificáveis, também conforme entendimento do Comitê, devem ser integrados à base de cálculo dos tributos.

Certamente, não será pelo fato de a importação, por questões de praticidade ou conveniência ter sido realizada com a intermediação de pessoa jurídica importadora, que tais serão considerados de maneira distinta. O que importa é determinar se o negócio apresenta a evidência de uma operação capaz de influenciar o preço acertado entre as partes e, quanto a isso, não vejo razão para duvidar. Uma vez que tais valores possam ser quantificados, como no caso concreto puderam, é de menor importância denomina-los parcelas de operação posterior, condição ou contraprestação, basta que sejam identificados e que lhes seja possível atribuir as características aqui enunciadas.

Inadmissível é a hipótese de que tais serviços não tenham integrado a negociação de venda das mercadorias. Que tenham sido deliberadamente oferecidos pela Peugeot do Brasil de maneira independente, imprevisível e casual, sem qualquer afetação do preço negociado.

Noutro giro, é também das manifestações do Comitê de Valoração Aduaneira supra transcritas, tratar-se de prática habitual do mercado que operações desta natureza incluam a exigência de que o importador disponha de uma estrutura de serviços e coloque-os à disposição do esforço de vendas. Como se viu, o valor exigido pela Peugeot do Brasil das concessionárias a título de prestação de serviços constitui-se em prestação associada ao preço do veículo que as últimas obrigatoriamente pagavam à primeira ao adquiri-los. Assim, não há também qualquer necessidade de perquirir sobre a efetiva prestação dos serviços, ou se eles estiveram determinados em contrato escrito entre a Peugeot do Brasil e o exportador estrangeiro, pois trataram-se de valores antecipados e compulsoriamente exigidos das concessionárias na negociação e correspondentes a uma prestação típica das negociações empresariais entre empresas sediadas em países diferentes, cuja afetação do preço prescinde de formalidade e de sua efetividade, por tratarem-se de condição prévia e inerente ao negócio.

Finalmente, de se acrescentar que não é necessário que o valor tenha sido remetido ao exterior ou pago diretamente ao exportador das mercadorias para que seja integrado ao Valor da

Transação. Veja-se mais uma vez o teor da Opinião Consultiva 16.1 acima transcrita.

(...) As Notas Interpretativas ao artigo 1 e o Protocolo estabelecem claramente que o preço efetivamente pago ou a pagar é o pagamento total efetuado pelo comprador ao vendedor, ou em benefício deste; que o pagamento pode ser efetuado direta ou indiretamente; e que o preço inclui todos os pagamentos efetuados ou a efetuar pelo comprador ao vendedor, ou pelo comprador a um terceiro (...) (grifos meus)

Assim, seja qual for o ângulo sob o qual se examine o negócio, inevitável reconhecer a existência de uma parcela adicional paga pelas concessionárias à Peugeot do Brasil que, seja por influenciar o preço, seja por constituir-se em parte dele, deve, por todas as razões acima pormenorizadas, ser acrescentado ao Valor da Transação.

Ou seja, os esclarecimentos prestados na resposta à diligência solicitada são taxativos em demonstrar que os concessionários pagam o valor integral que é devido pelo importador real (a Peugeot do Brasil) ao exportador **no exterior**. Por isso, não há como, neste processo, deixar de reconhecer que há uma clara triangulação por meio da qual a exportadora no exterior recebe um valor total, pelos concessionários, mas não é esse valor total o que é usado como base de cálculo na importação. Para tanto, uma parte é tratada como serviços prestados pela Peugeot do Brasil, parte essa que consta em Nota de Serviços, mas que nada mais é do que a diferença entre o preço devido à exportadora e aquele cobrado pela COIMEX e que serve de base ao II.

Essa triangulação se processa por meio dos tais contratos de assunção de dívida e é precisamente essa circunstância que distingue este processo dos demais já julgados por nós favoravelmente à COIMEX sobre matéria correlata. Repita-se que a falta de comprovação, pelo fisco, de que os recursos discutidos eram repassados, ainda que indiretamente, ao exportador no exterior fora, precisamente, a razão para que houvéssimos afastado a tributação nos outros processos julgados sobre matéria correlata.

Essas as razões que me levaram, primeiro, a não conhecer do recurso e, vencido quanto a isso, a negar-lhe provimento.

E esse é o acórdão que me coube redigir.

Conselheiro Júlio César Alves Ramos