



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

Processo nº 12466.000833/98-97
Recurso nº 225.890 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9303-01.065 – 3ª Turma
Sessão de 24 de agosto de 2010
Matéria Imposto de Importação - Valor Aduaneiro
Recorrente CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA - COIMEX
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Exercício: 1993, 1994

VALORAÇÃO ADUANEIRA. AJUSTE DO PREÇO PRATICADO.

Os valores relacionados com as mercadorias objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, a título de “Comissão pelo uso da marca”, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama, Rodrigo Cardozo Miranda, Leonardo Siade Manzan, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann, que davam provimento.

Rodrigo da Costa Possas - Relator

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

EDITADO EM: 24/08/2010

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Nanci Gama, Judith do Amaral Marcondes Armando, Rodrigo Cardozo Miranda, Gilson Macedo Rosenberg Filho, Leonardo Siade Manzan, Rodrigo da Costa Pôssas, Maria Teresa Martínez López, Susy Gomes Hoffmann e Carlos Alberto Freitas Barreto.

Relatório

Adotar-se-á o relatório da instância *a quo*, com as alterações e acréscimos pertinentes.

Trata-se de Recurso Especial de Divergência contra decisão da 1ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes.

Foi lavrado Auto de Infração em decorrência da revisão dos despachos de importação de veículos Mitsubishi efetuadas pela COIMEX, na qual foi constatada a declaração a menor do valor aduaneiro.

Consta do auto o histórico da ação fiscal, durante a qual examinou-se a vinculação com o exportador e se isso influenciou o preço de transação, sendo dado à autuada o direito de provar que o mesmo estava próximo a um dos valores critério previsto no Acordo de Valoração Aduaneira, não tendo sido apresentadas tais provas.

Afirmam os autuantes que a vinculação existe, pois há uma associação legal de negócios entre a ora recorrente e a MMC do Brasil e do Japão.

Para venda dos veículos no Brasil foi colocado um intermediário, empresa de Vitória/ES, o que possibilitaria a fruição dos benefícios do FUNDAP e já demonstra a vinculação entre exportador e importador. Diz, à frente, que a vinculação, segundo o Acordo de Valoração Aduaneira, não depende da existência de uma subordinação

- societária ou de uma empresa ser subsidiária da outra, bastando haver um contrato que promova esta vinculação, a qual existirá sempre que uma empresa tiver posição de
- mando na operação. Nestas operações, havia uma vinculação indireta da COIMEX e direta da MMC com o exportador.

A seguir, sustenta a responsabilidade da MMC Automotores do Brasil Ltda. pelos tributos, pois determinava como seriam introduzidos os veículos no território nacional, mas limita-se a lhe atribuir a solidariedade pelo débito tributário.

Faz referência às notas fiscais de venda dos veículos e das repercussões no âmbito do IPI.

Especifica as provas obtidas:

1. contratos que evidenciam que a transação era entre a MMC e a Mitsubishi Motor Co., atuando a COIMEX como mera intermediária;
2. listas de preços do fabricante no exterior, válidas para a MMC;
3. faturas comerciais emitidas para a MMC;

4. documentos contábeis emitidos pela MMC para seus revendedores, em que é cobrada "comissão pelo uso da marca".

Especifica as penalidades a que as interessadas estariam sujeitas, esclarecendo que não foram aplicadas pelo direito de recorrer, o que é proibido pelo Acordo. Foram as seguintes multas:

- - a) do art. 44, inciso I da Lei 9.430/96, por falta de recolhimento do Imposto de Importação. decorrente de declaração inexata;
 - b) de mora, pelo não pagamento do imposto total na data do registro da DI;
 - c) do art. 364, inciso II do RIPI/81, pelo não lançamento e pagamento do IPI;
 - d) do art. 524 do RA, de 50% da diferença do II, em razão de atribuição do valor diferente do real.

Esclarece porque não exigiu a multa por subfaturamento.

Quanto ao valor, diz que a vinculação influenciou o preço, poderia não ser aceito o valor de transação ou que o Fisco poderia aceitar o preço da transação ajustado pelo valor cobrado a título de comissão de compras e/ou licença para uso de marca, em conformidade com o art. 8º do Acordo. Esclarece que os ajustes não dependem da vinculação e que o Acordo não estabelece que seu beneficiário deva ser obrigatoriamente o exportador. Descreve como se chegou ao cálculo do percentual da comissão.

Relata que o pedido de reconsideração apresentado pela COIMEX ao SRRF, com base no art. 14 da IN SRF 39/94, referente aos valores mandados ajustar, no qual se pleiteou a nulidade do Auto de Infração, afirmou-se a inexistência de associação em negócios, que o preço praticado é aceitável e que os percentuais de ajuste não estão fundamentados, foi indeferido (fls. 458 a 477).

Agrega que foi aceito preço de transação declarado com o ajuste da comissão pelo uso da marca.

Da impugnação da MMC Automotores do Brasil Ltda.

Em sua impugnação (fls. 479/502), a MMC Automotores do Brasil Ltda. alegou:

1. a ilegitimidade passiva, dizendo que, em decorrência de contrato firmado com a exportadora, tem o direito do uso da marca Mitsubishi no Brasil e, por ser responsável

pela criação e manutenção da rede de concessionários, recebe desses concessionários remuneração pelos serviços de garantia, treinamento, assistência técnica, não realizando importação de veículos, não tendo sido intermediária nas importações realizadas pela COIMEX, com quem não tem qualquer vinculação, sendo o único elo a marca Mitsubishi, tendo a ora impugnante direito à remuneração pelos citados serviços a cada importação efetuada pelos concessionários, restringindo-se sua atuação ao mercado interno, desvinculados dos valores aduaneiros, sendo, por isso, nulo o Auto de Infração;

2. a decadência do direito de impugnar o valor aduaneiro declarado, com base no art. 447 do RA, que se esgotou no 5º dia seguinte ao do término da conferência aduaneira, bem como pela revisão do despacho com base em suposto erro de direito, mencionando os art. 145 e 149 do CTN, discorrendo sobre eles e citando decisões judiciais;

3. a violação ao devido processo legal, pela falta da comunicação dos motivos pelos quais o Fisco entende que a vinculação influenciou o preço, como previsto no art. 1º, parágrafo 2º, a do Acordo, e da falta de oportunidade para se defender, acrescentando que foi exigida produção de prova negativa, não tendo o Fisco buscado a verdade material, havendo cerceamento do direito de defesa e violação à legalidade estrita.

Quanto ao mérito, contestou a existência de associação legal em negócios, afirmando não existir vinculação entre a impugnante, MMC, a importadora,

COIMEX, e a exportadora, mencionando o art. 15, parágrafo 4º e 5º do Acordo, sustentando não estar sujeita a suas normas, pois não efetuou importações, dizendo que é a COIMEX quem importa e negocia os veículos internamente. Acrescenta não ter qualquer vínculo, quer direto ou indireto, com a Mitsubishi, do Japão ou dos EUA, referindo-se à composição de seu capital e à participação societária, sustenta que não foi feita qualquer prova da existência do vínculo. Repete os esclarecimentos referentes à sua posição como interveniente no contrato entre a autuada e os concessionários.

Diz, ainda, que a COIMEX realiza importações de veículos de diversas marcas e de variados produtos. Diz não dispor de elementos relativos ao valor aduaneiro declarado, todavia, endossa na íntegra as alegações da COIMEX, que transcreve. Cita Decisões COSIT 14 e 15 de 1997, os quais vinculam todos os órgãos da Administração, a teor do art. 37 da CF, em resposta a consultas da Confederação Nacional do Comércio, nas quais esclarece que os valores cobrados das concessionárias de veículos, pelas detentoras de uso de marca, a título de treinamento, garantia, divulgação da marca etc, não integram a base de cálculo dos tributos incidentes sobre a importação.

Endossou o pedido de perícia formulado pela COIMEX e pleiteou a insubsistência do Auto de Infração.

Da impugnação da COIMEX

Em sua impugnação (fls. 503 a 543), a COIMEX alegou, preliminarmente, a nulidade do Auto de infração, sob o fundamento de que o lançamento só pode ser revisto

quando ocorrer erro de fato, sendo que a revisão pretendida diz respeito a suposto erro de direito, e porque teria havido decadência, sendo a revisão efetuada em desacordo com o prazo estabelecido no art. 447 do R A e art. 50 do Decreto-lei 37/66, estribando-se, ademais, nos art. 145 e 149 do CTN, em opiniões doutrinárias e na jurisprudência. Sustenta, ainda, a nulidade do Auto de Infração por violação ao devido processo legal, por inobservância do disposto nos art. 1º e seu parágrafo 2º, letra "a", pois foi exigido da autuada a comprovação de que não havia vinculação com o exportador, de que o valor de transação não foi influenciado pela vinculação e de que não houve pagamento sujeito a ajustes, ou seja, exigência de produção de prova negativa, tendo sido descumprido, também, o disposto no art. 142 do CTN, segundo o qual cabe ao Fisco apurar a essência dos fatos ocorridos e provar o seu direito, acrescentando que baseado em mera suposição extraiu conclusão equivocada. Agrega que deveriam ter sido realizadas diligências e concedido prazo razoável para o contribuinte se defender antes da lavratura do Auto de Infração.

No mérito, sustenta a inexistência de vinculação com o exportador, citando o art. 15, parágrafo 4º e 5º, recorrendo sobre eles. Diz, ademais, não ser intermediária da importação, mas que realiza as importações, na qualidade de empresa Fundapeana, e vende os bens importados no mercado interno para várias e diversificadas empresas. Seus documentos societários provam a inexistência do vínculo, cuja comprovação incumbia ao Fisco.

Alega, ainda, estar correto o valor aduaneiro declarado, o que torna irrelevante a existência de vinculação. Por outro lado, o preço de venda é o valor de mercado, com pequenas variações, sendo que o preço FOB tem por parâmetro a lista de preços fornecida pelo fabricante estrangeiro, correspondendo ao valor critério previsto no parágrafo 2º, "b". Deve ser aplicada a regra do art. 1º e excluídas as disposições dos art. 5º, 6º e 15. Acrescenta não haver prova de que a vinculação exista ou de que, se existente, teria influenciado o preço.

Diz, também, que os percentuais de ajuste não estão fundamentados, pois os quadros levantados pela fiscalização não são auto-explicativos, não se podendo saber qual a metodologia adotada, tendo sido solicitados insistentemente, sem resultados, esclarecimentos. Foi informado que os percentuais resultam da divisão do valor da nota fiscal de serviço, emitida pela MMC Brasil, pelo valor tributável (CIF), multiplicando-se o resultado por cem. Aduz que não tem ligação com essa empresa, não tem conhecimento dos critérios que utiliza para a cobrança e que esses valores não têm qualquer relação com os que ela cobra ao vender os veículos e, assim, a relação percentual é absolutamente inócua e despropositada, não foi citado o fundamento legal do cálculo, transcrevendo os questionamento apresentado durante a fiscalização (fls. 531 e 532), recorrendo sobre o art. 80, destacando que, na condição de importadora, não arca com nenhum dos valores previstos no citado dispositivo, cita o parágrafo 3º, há uma relação autônoma entre a MIVIC Brasil e os revendedores, que a MMC representa a Mitsubishi sem exclusividade, não tendo os valores por ela cobrados qualquer relação com o valor aduaneiro, tratando-se de operação subsequente à importação, sendo receita própria, não havendo remessa à MMC-Japão. Sustenta que o Auto de Infração viola o princípio da não cumulatividade, pois os veículos importados já foram vendidos no mercado interno e o imposto que deveria ser pago em duas fases, teria sido recolhido de uma só vez, todo o IPI já foi pago. Cita decisão a respeito do ICM. Menciona as Decisões COSIT 14 e 15 de 1997.

Protesta por diligência, requerendo prova pericial, indicando • assistente técnico e formulando os quesitos de fls. 542 e 543.

Às fls. 570 e 571 consta aditamento à impugnação, pelo qual a MMC aponta irregularidades materiais nas planilhas de cálculo, pois a fiscalização, ao invés de discriminar cada guia de importação, baseou-se em dados gerais dos movimentos mensais de importação e utilizou uma UF1R média, correspondente ao valor no dia 15 de cada mês, o que gerou uma distorção nos cálculos, o que acarretaria a iliquidez e incerteza do lançamento fiscal.

Da decisão de Primeira Instância (fls. 576 a 621)

A DRJ manteve a exigência fiscal.

Desconsiderou, por intempestivo, o aditamento à impugnação, apresentado 5 meses após o término do prazo para defesa, face à inexistência de previsão legal para sua aceitação, declarando a preclusão do direito de inovação da defesa.

Indeferiu o pedido de realização de prova pericial, discorrendo sobre os art. 18 do Decreto 70.235/72 e 420 do CPC, sustentando que as questões levantadas não abordam questões controversas ou que tenham deixado margem a ambigüidade, limitando-se a nova análise dos dados e documentos constantes dos autos, contendo um pleito genérico, a revisão de toda a documentação. Diz que os fiscais apresentaram planilhas econômico-financeiras que elucidam como se chegou aos dados constantes dos autos. Conclui que a matéria não necessita de elucidação

complementar.

Rejeitou a preliminar de nulidade do Auto de Infração, afirmando que foram observados os dispositivos legais que regem o procedimento fiscal, não houve prejuízo ao direito de defesa, tanto que constam dos autos robustas impugnações.

Contesta a alegada decadência, pelo fluxo do prazo de 5 dias do término da conferência aduaneira, dizendo que, após a edição do Decreto-lei 2.472/88, os tributos aduaneiros passaram a ter tratamento de imposto lançado por homologação, que o mencionado prazo diz respeito ao curso do despacho, discorrendo sobre a conferência aduaneira e a revisão aduaneira, bem como sobre as etapas do exame do valor aduaneiro, previstas na IN SRF 39/94, cita os art. 18 dessa IN e o 54 do Decreto-lei 37/66, transcrito à fl. 596.

Refuta a tese de que a revisão de lançamento somente pode ser efetuada quanto a erro de fato, citando opiniões doutrinárias e os dispositivos legais que autorizam a revisão do lançamento.

Não concorda com a alegação de que não foi observado o devido processo legal, analisando os dispositivos pertinentes do Acordo de Valoração Aduaneira, da IN SRF 39/94 e dos atos expedidos pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira. As autuadas tiveram, desde o início, conhecimento da ação fiscal e o direito de apresentar esclarecimentos e provas. Segundo o Acordo, cabe ao importador produzir as provas que mostrem a correção do valor declarado. A importadora foi cientificada, pela Intimação 58/96 (fls. 265 e 266) dos motivos do Fisco que levaram à conclusão de que a vinculação influenciou os preços, não havendo sido apresentadas contra-razões no curso da investigação.

Agrega que não houve descaracterização do valor de transação, em decorrência de eventual vinculação entre importador e exportador, como se vê na descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 06 a 09), sendo efetuado apenas ajuste no valor declarado. Assim, ainda que houvessem sido descumpridos os dispositivos citados pelas interessadas, não estaria comprometido o Auto de Infração, que não se originou diretamente da vinculação e de sua influência sobre o preço. O ajuste em questão independe da vinculação.

Deixou a alegação de ilegitimidade passiva para ser examinada com as alegações de mérito, por sua estreita correlação.

Quanto à vinculação, decidiu não existirem provas do vínculo entre a autuada, COIMEX, e a exportadora, acrescentando que o lançamento não foi efetuado especificamente com base em vinculação, cuja suspeita foi o primeiro motivo para os trabalhos de fiscalização. O real motivo do lançamento foi a constatação de haver sempre uma parcela, acrescida ao produto já nacionalizado, destinada à MMC Brasil, na revenda efetuada pela importadora às concessionárias, adicionada ao preço de aquisição dos veículos. Agregou que a conclusão dos autuantes de que existia a vinculação perde relevância, pois foi aceito o valor de transação declarado.

Em relação às decisões COSIT, afirma não atingirem o presente lançamento, versando sobre matéria distinta, pois estão embasadas no art. 63, inciso I, "a" do RIPI182, no art. 89 do R A e art. 8º, inciso I, "a" do Acordo de Valoração Aduaneira, enquanto a autuação está embasada no art. 1º, "c" e no art. 80, inciso I, "d", pois as concessionárias pagam à MMC Brasil importância que pode ser determinada como resultado de revenda subsequente das mercadorias importadas, que reverte direta ou indiretamente ao vendedor (exportador). Trata das razões do Fisco para rever o valor aduaneiro, diz que o que se discute é a adequação do ajuste, sendo irrelevante a denominação dada às parcelas adicionais e se elas beneficiam direta ou indiretamente a exportadora. Transcreve parte do contrato padrão (fls. 607 e 608), no qual se estabelece o pagamento obrigatório de um percentual sobre o valor do faturamento, sendo possível depreender tratar-se de pagamentos destinados ao fortalecimento da marca no Brasil, devendo tal valor ser adicionado ao preço de transação, a título de ajuste, com base nas letras "c" do art. 1º e "1. d" do art. 80, como resultado de revenda, subsequente das mercadorias importadas, que reverte direta ou indiretamente ao vendedor (exportador). Cita, ainda, a Lei das S.A e opinião doutrinária referente ao valor de bens intangíveis como as marcas.

Quanto ao percentual de ajuste adotado pelo Fisco, diz que as explicações encontram-se nos itens 5 a 9 da Intimação 059/97, de fls. 439 e 440, transcritos às fls. 614 e 615, que lei em Sessão.

Em relação à solidariedade passiva tributária, assinala que as importações foram efetuadas pela COIMEX, em seu próprio nome, mas que a firmadetentora dos direitos de importação e comercialização dos veículos no Brasil é a MMC-Brasil, o que evidencia que as importações foram feitas a seu mando e, portanto, o fato de a COIMEX constar como importadora, constitui simulação.

Menciona os art. 150 do Código Comercial, o art. 124, inciso I do CTN, opinião doutrinária.

Diz que as autoridades administrativas não têm competência para analisar as arguições de inconstitucionalidade ou de ilegalidade.

A respeito da exigência da diferença do IPI vinculado à importação, com a alegação de violação do princípio da não cumulatividade, cita os art. 46 e 51 do C-IN e o art. 9º, inciso I do RIPI/82, relativos à equiparação do revendedor de produtos importados a estabelecimento industrial, bem como o PN CST 367/71.

Em recurso tempestivo e instruído com fiança comercial (fls. 626 a 661), a COIMEX alegou:

1. Preliminarmente, a nulidade do auto de infração, por violação ao princípio do devido processo legal, contestando o indeferimento do pedido de realização da prova pericial, o que configuraria cerceamento do direito de defesa, sustentando ademais que a revisão dos valores aduaneiros declarados descumpriu o procedimento previsto no Acordo de Valoração Aduaneira, especificamente, o que dispõe o parágrafo 2º, letra "a", do art. 1º e que houve exigência de produção de prova negativa, nega a afirmativa constante da decisão recorrida de que não teria apresentado contra-razão ao argumento da autoridade aduaneira, pois forneceu todas as informações e documentos exigidos, fez a demonstração de todos os elementos possíveis de prova e demonstrou que eram suficientes para afastar a pretensão do Fisco. Aduz que a produção de provas compete à autoridade lançadora.

2. Em segunda preliminar, pretende a nulidade do Auto de Infração porque o lançamento só pode, em sua opinião, ser revisto por erro de fato. Haveria, também, nulidade porque teria ocorrido a decadência, pelo decurso do prazo de cinco dias úteis do término da conferência previsto no art. 447 do RA e, além das razões anteriormente apresentadas, diz que as opiniões de Hugo de Brito Machado e de Aliomar Baleeiro estão ultrapassadas e em descompasso com a jurisprudência administrativa e judicial.

No mérito, sustenta a inexistência de vinculação entre o exportador e o importador, mencionando o art. 15, parágrafos 40 e 50 do Acordo de Valoração Aduaneira, sustentando, ainda, não haver sido intermediária nas operações de importação, operando como empresa fundapeana.

Diz que o acórdão recorrido, ao afirmar que "o lançamento, entretanto, não foi efetuado especificamente com base em vinculação — embora a suspeita de vinculação tenha sido o motivo primeiro de todos os levantamentos procedidos pelas autoridades autuantes", afasta um dos fundamentos da ação fiscal e inova, criando outro fundamento, artificial, de que a suposta vinculação deve-se aos contratos firmados entre as partes, o que não seria verdadeiro e não está listado na relação constante do dispositivo legal citado neste item, criando uma presunção, sem base legal ou fática. Contesta o entendimento de que haveria uma associação legal em

negócios, pelas razões constantes de fls. 646 e 647, concluindo não poder haver lançamento com base em presunção.

Reitera as argumentações baseadas nas Decisões COSIT 14 e 15 de 1997, dizendo ser prova irrefutável de que a operação é totalmente regular, pelo que não se sustenta a decisão que as desconsidera. Volta a contestar a vinculação, agora com base na legislação do regime automotivo, que adota o conceito de importação indireta.

Repete os argumentos no sentido de que o valor da transação é aceitável, sustentando que:

a) o preço de venda nas operações foi o de mercado, acrescentando que a decisão desconsiderou totalmente a prova produzida, limitando-se a confirmar o trabalho fiscal,

com base em presunção e admitindo ajustes arbitrariamente fixados. Volta às mencionadas decisões COSIT, para sustentar que a Administração não pode desprezar o entendimento já manifestado e apegar-se a um dispositivo genérico de legislação.

b) os percentuais de ajuste não estão fundamentados, aduzindo que o acórdão desconsiderou a fragilidade da ação fiscal e a farta prova produzida pela recorrente;

Ataca, ainda, o Auto de Infração porque viola o princípio da não cumulatividade e aprofunda a defesa fundamentada nas Decisões COSIT 14 e 15 de 1997.

Foi proferido o Acórdão nº 301-30.602, em 14 de abril de 2003, onde negou-se, por unanimidade, provimento ao Recurso Voluntário (fls. 803 a 817).

Embargos de declaração às fls. 824 a 836.

Despacho de negativa de acolhimento dos Embargos de declaração às fls 842 e 843.

Foi apresentado Recurso Especial às fls.872 a 908.

Despacho de exame de admissibilidade fls. 1012 a 1014.

A PGFN apresentou contra-razões a 1024.

É o relatório.

Voto

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

Cabe frisar que será feita a análise do recurso somente em relação ao valor aduaneiro, vez que foi a única matéria admitida no exame de admissibilidade exarado pela então presidente da 1ª Câmara do 3º CC. Correta a interpretação da presidente já que foram anexados os paradigmas, onde se contata a divergência apenas sobre o valor aduaneiro dos bens importados com a inclusão de parcelas pagas pelos concessionários à detentora do uso da marca no país.

Cuida-se neste processo da apreciação de litígio instaurado relativamente à valoração aduaneira de mercadorias importadas pela empresa comercial importadora e exportadora **Coimex**, descritas como sendo veículos automotores, exportados por seu fabricante sediado no Japão, **Mitsubishi Motors Corporation (MMC do Japão)**, que mantém com a empresa **MMC Automotores do Brasil Ltda** contrato para distribuição e comercialização da **marca Mitsubishi** em todo o território nacional, conforme estipulado em contrato.

Cabe frisar que será feita a análise do recurso somente em relação ao valor aduaneiro, vez que foi a única matéria admitida no exame de admissibilidade exarado pela então presidente da 1ª Câmara do 3º CC. Correta a interpretação da presidente já que foram anexados

os paradigmas, onde se contata a divergência apenas sobre o valor aduaneiro dos bens importados com a inclusão de parcelas pagas pelos concessionários à detentora do uso da marca no país.

Pela leitura e análise do Auto de Infração impugnado percebe-se que o trabalho do fisco não foi feito de forma aleatória ou sem fundamentação como afirma a recorrente em seus recursos. Os valores finais foram apurados por meio do emprego de técnicas usuais e conhecidas pelos que operam no campo da administração contábil empresarial, tal como a elaboração, a partir de dados informados em resposta às intimações dirigidas à interessada, de planilhas econômico-financeiras, demonstrativas dos resultados compilados. É o que se depreende do material acostados nos autos, representativo dos elementos quantitativos e qualitativos de que se valeu a autuação.

Tanto a **COIMEX** quanto a **MMC do Brasil**, na qualidade, respectivamente, de importadora e de responsável solidária, foram notificadas da abertura de Ação Fiscal de Revisão Aduaneira das Declarações de Importação registradas pela Coimex, nos exercícios de 1994 e 1995, relativamente às importações de veículos da marca Mitsubishi.

Da mesma forma deu-se a continuidade da referida ação fiscal, por meio de Intimações várias, mediante as quais ambas empresas foram exaustivamente convidadas a prestar informações que, no contexto do procedimento fiscal, as autoridades aduaneiras entenderam relevantes à comprovação e elucidação da veracidade dos elementos constantes das DI's em questão.

Ambas as empresas tiveram, desde o início dos procedimentos, pleno conhecimento da ação fiscal em curso, tendo sido-lhes dada ampla oportunidade para a apresentação das provas materiais que, a juízo delas, sustentariam a correção das informações prestadas ao Fisco por ocasião de cada despacho aduaneiro.

O montante exigido resultou do cômputo dos valores dos serviços faturados pela MMC do Brasil, dos quais foram expurgados, com base em elementos emergidos das diligências realizadas, os valores não correspondentes ao faturado a título de uso da marca. Da relação entre o totalizado como uso da marca e as importações realizadas no mesmo período, foi obtido o percentual que, aplicado ao valor CIF das mercadorias, resultou no valor do ajuste do valor aduaneiro realizado.

No que tange, especificamente, à alegação de subversão do rito específico da investigação relativa ao valor aduaneiro, caberiam as seguintes considerações extraídas da leitura do art. 1º, § 2º, Alíneas. "a" e "b" do Acordo de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Decreto nº 92.930, de 16/07/1986:

a) o Acordo de Valoração Aduaneira estabelece que o fato de haver vinculação entre o comprador e o importador não constitui, por si só, motivo suficiente para se considerar o valor da transação inaceitável. Tal valor poderá ser aceito sempre que, examinadas às circunstâncias da venda, a administração aduaneira verificar que a vinculação existente não influenciou o preço (art. 1º, §2º, letra "a");

b) para a efetivação de tal exame, ainda de acordo com o mesmo dispositivo, a administração poderá embasar-se em informações prestadas pelo próprio importador, ou obtidas por meios diversos, devendo o valor da transação ser aceito, de acordo com o art. 1º, §2º, letra "b", sempre que o importador demonstrar/comprovar que o referido valor se aproxima muito de um dos quatro critérios nele citados.

Do exposto, é de se inferir que:

1- cabe à administração aduaneira, sempre que assim julgar conveniente, examinar as circunstâncias da venda entre pessoas vinculadas, com vista à verificação da aceitabilidade do valor de transação declarado; e

2- para o citado exame, a autoridade aduaneira está autorizada a solicitar informações ao importador, a quem caberá comprovar que o valor de transação declarado é compatível com os valores-critério estabelecidos pelo presente Acordo, não se confundindo essa comprovação com a produção de prova negativa, como afirmaram as notificadas.

Assim sendo, resta evidente que, ao contrário do sustentado pelas impugnantes, **cabe ao importador**, no contexto do referido Acordo, sempre que requerido pela autoridade aduaneira, produzir as provas que consubstancie o valor de transação declarado. Tal entendimento encontra-se evidente em disposições complementares ao Acordo:

1 - NOTA INTERPRETATIVA AO ARTIGO 1º, PARÁGRAFO 2º "a":

"1. Os parágrafos 2º a "e 2º" b "do artigo 1º estabelecem diferentes maneiras de se determinar a aceitabilidade de um valor de transação.

2. O parágrafo 2º "a" "estabelece que, quando o comprador e o vendedor forem vinculados, as circunstâncias que envolvem a venda serão examinadas e o valor de transação será aceito como o valor aduaneiro, desde que a vinculação não tenha influenciado o preço. Com isso não se pretende que seja feito um exame de tais circunstâncias em todos os casos em que o comprador e o vendedor forem vinculados. Tal exame só será exigido quando houver dúvidas quanto à aceitabilidade do preço [...].

3. Se a administração aduaneira não puder aceitar o valor de transação sem investigações complementares, deverá dar ao importador uma oportunidade de fornecer informações mais detalhadas, necessárias para capacitá-la a examinar as circunstâncias da venda [...]."

2 - ARTIGO 6º DA INSTRUÇÃO NORMATIVA SRF Nº 39/94:

"Incumbe ao importador, além de conhecer todas as circunstâncias da operação de importação e prestar declarações corretas relativas à apuração do valor aduaneiro, conforme as disposições da legislação de regência, apresentar prontamente à autoridade atuante no despacho aduaneiro todas as informações e documentos comprobatórios necessários à verificação do valor declarado.

§ 1º Em qualquer ato pertinente ao controle do valor aduaneiro, o importador é responsável pela:

- a) veracidade, exatidão e integridade dos elementos de fato informados;
- b) autenticidade dos documentos apresentados; e
- c) prestação de informações ou apresentação de documentos adicionais necessários à comprovação do valor declarado."

3 - COMENTÁRIOS DO COMITÊ TÉCNICO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA SOBRE A APLICAÇÃO DO ARTIGO 1º, PARÁGRAFO 2º:

"A existência de vinculação não constitui, em si, um motivo para rejeitar o valor da transação. O parágrafo 2º," a " , do artigo 1º é claro a esse respeito. Entretanto, a existência de vinculação deve alertar a Aduana para o fato de que pode haver necessidade de investigar sobre as circunstâncias da venda."

A Aduana não precisa ter motivos para investigar as circunstâncias que envolvem a venda. Em conformidade com o §2º, do art.1º, as circunstâncias de uma venda entre partes vinculadas devem ser examinadas. Entretanto, § 2º das notas interpretativas ao art. 1º, § 2º dispõe que esse exame não deve ser realizado em todos os casos, mas apenas quando a Aduana tem dúvidas sobre a aceitabilidade do preço.

[...] A própria estrutura do Acordo é tal que a existência de uma vinculação, por si mesma, levanta a questão de se o preço entre o vendedor e o comprador está ou não influenciado pela vinculação, pois o preço só pode ser utilizado como base do valor de transação quando o vínculo não o tenha influenciado. Ademais, o Artigo 17 prevê que nada no Acordo pode impedir a Aduana de se assegurar da veracidade ou exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração [...].

Nada no Acordo obriga a Aduana a justificar as razões pelas quais solicita as informações de um importador com relação a uma operação de importação. De fato, o § 7º do Protocolo e o art. 17 reconhecem que a Aduana pode precisar fazer pesquisas para se assegurar da veracidade ou exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração apresentado para fins de valoração aduaneira e tem o direito de contar com a plena cooperação dos importadores nessas pesquisas.

A Aduana não é obrigada a expor suas razões para pesquisar sobre uma transação. Entretanto, nada impede que a Aduana informe ao importador os motivos de suas dúvidas. Isso é desejável se ela for capaz de fazê-lo."

Há que se reconhecer, à luz dos dispositivos e comentários acima transcritos, que a investigação do VALOR ADUANEIRO foi conduzida dentro dos limites estabelecidos na legislação de regência, sem quebra dos ritos processuais e com ampla garantia de direito de defesa às partes envolvidas.

Neste sentido, em perfeita consonância com o disposto no § 2º, "a", do art. 1º do AVA, a autoridade fiscal, durante o processo investigatório, manteve os intimados cientes dos motivos que conduziram à suspeição do valor aduaneiro praticado, entre os quais a constatação da ocorrência de controle sobre as operações por parte de uma das empresas envolvidas.

Ainda assim, não apresentaram as intimadas, até a data da ciência da autuação, qualquer contra-razão aos argumentos da autoridade aduaneira, carecendo, portanto, de substância, a alegação de que não lhe teria sido concedido prazo para defesa no curso da investigação, previamente à lavratura do Auto, pois transcorreram exatamente (2) dois anos sem que fosse adotado pelo importador o procedimento a ele franqueado.

Finalmente, há de se ressaltar, que o lançamento foi consubstanciado através de ajuste do valor declarado, realizado nos termos do art. 8º do Acordo de Valoração Aduaneira.

De se frisar que **não houve descaracterização do valor da transação**, em decorrência de eventual vinculação entre importador e exportador, nos termos do § 2º, do art. 1º, do mesmo diploma.

Desse modo, pelos motivos expostos, tenho igualmente por improcedente essa preliminar de nulidade.

No mérito, nos vemos diante da propositura de ação fiscal que visa ajustar o valor aduaneiro declarado pelo importador por ocasião dos registros de importação, mediante adição ao valor de transação das receitas auferidas a título de licença de uso da marca, concedida aos revendedores autorizados pelo distribuidor da marca Mitsubishi no Brasil.

A caracterização da infração apontada decorreu de fatos relativos à estratégia comercial adotada pelas empresas envolvidas, direta ou indiretamente, nas importações de que se trata, expostos dispersamente nos autos.

Interessada na colocação de seus produtos no mercado nacional brasileiro, a empresa MMC do Japão contratou com a empresa MMC do Brasil a distribuição, no país, dos veículos e peças que fabrica.

Desse modo, sempre atendidas as cláusulas contratuais estabelecidas com o exportador, a distribuidora de seus produtos triangulou as operações no mercado interno, autorizando suas concessionárias a negociar as importações correlatas diretamente com a companhia comercial de importação e exportação – Coimex. Como resultante, a distribuidora da marca não só delegou o ônus operacional relativo à operação de comércio exterior, como também teve garantido seu anonimato nas operações de importação realizadas.

O interesse e envolvimento da distribuidora MMC do Brasil na operação somente vêm à luz nos contratos firmados entre ela, suas concessionárias e a Coimex, conforme revelam os exemplares do **Contrato de Compra e Venda por Encomenda** e do **Contrato de Prestação de Serviços**, especialmente de sua cláusula 3ª, e do **Contrato de Câmbio**, cujo fechamento foi operado em nome da empresa distribuidora, MMC do Brasil, conforme demonstram os documentos de fls.423 a 430.

Em síntese, da estruturação empresarial descrita resultou a atomização das responsabilidades decorrentes da importação. Contudo, intactas permanecem as disposições legais vigentes, sobretudo no que concerne à impossibilidade de se opor à Fazenda Pública, por meio de associações particulares em negócio, a pretensão de imobilidade do Estado diante de franca evasão de tributos, aos quais estamos todos obrigados.

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)

É importante destacar que o aperfeiçoamento do valor aduaneiro, resultado da aplicação dos ajustes previstos no AVA não significa desqualificar o valor de transação. Aqui não estamos tratando de subfaturamento, o que implicaria rito diferente de apreciação da operação comercial. Neste caso, o valor da transação foi aceito e ajustado em cumprimento do que determinam as normas de valoração Aduaneira.

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 de 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 seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo.”(os destaques não pertencem ao original)”.

Assim, a norma é clara, rezando 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.

Não carece, 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.

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.455 a 480, firmado entre a **Mitsubishi Motors Corporation (MMC do Japão)** e a empresa **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.

(...) “

A forma como foi implementada a cláusula acima foi mediante a emissão de notas fiscais de serviço onde foram consignados valores a título de licença e uso da marca, conforme a previsão contratual estabelecida entre distribuidor importador e revendedor.(exemplo à fl. 426, onde consta uma detalhada planilha de custos.)

De fato, tais valores não foram remetidos ao exterior. Segundo o contrato, tais valores ficariam no Brasil e seriam investidos no fortalecimento da marca, que permanece na propriedade do fabricante-exportador. Note-se que segundo as normas previstas no AVA, *(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,* deve ser adicionado ao valor da transação.

Não há de se discutir o valor da marca para quem a detém. Faz parte dos ativos intangíveis da empresa e podem representar, como no caso representa, boa parte do patrimônio da empresa.

Observe-se ainda que o ajuste no valor aduaneiro, quando presentes as condições que o determinam, é obrigatória para todos os signatários do Acordo, em benefício do comércio internacional leal e competitivo, conforme já dissemos anteriormente.

Os encargos, sabidamente onerosos, são transferidos pelo Distribuidor da marca no Brasil aos seus concessionários autorizados, provendo 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, em 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 que 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.

Tal determinação bem se justifica, tendo em vista serem os bens importados o objeto que se valoriza. Esses bens não se modificam em função da estrutura empresarial constituída para sua introdução no país e, por permanecerem os mesmos a despeito desse aspecto, o Acordo de Valoração não se ateve a tal particularidade subjetiva para obrigar o referido ajuste. Tratou-o objetivamente, simplesmente vinculando ao seu preço ulteriores dispêndios.

Assim, a Administração tributária Aduaneira determinou que fosse procedido o estudo do valor aduaneiro dos veículos submetidos a despacho de importação, tudo conforme determina o referido acordo, isto é, com auxílio do importador e cuja conclusão foi obtida a partir de documentos por ele oferecidos. Não se deve confundir produção de provas negativas com o rito estabelecido no AVA, em benefício dos operadores do comércio internacional.

Relembrando, diz o artigo 8 do referido Acordo que: **“ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas deverá ser acrescentado o valor de**

Processo nº 12466.000833/98-97
Acórdão nº 9303-01.065

CSRF-T3
Fl. 1.036

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

Pelo exposto, e considerando que sem a realização do ajuste feito pela fiscalização, em atendimento ao que dispõe o art. 1º, do Código de Valoração Aduaneira, combinado com seu art. 8º, haveria uma contrariedade à Legislação Aduaneira então vigente, causando uma distorsão indevida no valor real das mercadorias em questão, voto pelo não provimento do contribuinte, ou seja, nego provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte

Conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, Relator

Rodrigo da Costa Possas - Relator