



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

Processo nº 12466.001011/98-23
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9303-004.710 – 3ª Turma
Sessão de 21 de março de 2017
Matéria Imposto de Importação - II
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CIA IMPORTADORA E EXPORTADORA COIMEX E OUTROS

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 28/04/1994 a 14/12/1994

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALOR ADUANEIRO. REMUNERAÇÃO PAGA POR CONCESSIONÁRIAS ÀS DETENTORAS DO USO DA MARCA NO PAÍS POR SERVIÇOS PRESTADOS. NÃO INCLUSÃO.

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, publicidade, garantia, treinamento e assistência técnica, não deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas.

Tais rubricas se materializam após a internalização dos produtos no Brasil e suas remunerações são destinadas a uma pessoa jurídica brasileira, não havendo possibilidade de integrar o valor aduaneiro.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencido o conselheiro Rodrigo da Costa Pôssas, que lhe deu provimento.

(assinado digitalmente)

Rodrigo da Costa Pôssas - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello - Relatora

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

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional (fls. 1.301 a 1.309) 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 3403-002.018** (fls. 1.341 a 1.356) proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento, em 23/04/2013, no sentido de dar provimento ao recurso voluntário, com ementa nos seguintes termos:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 28/04/1994 a 14/12/1994

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXONERAÇÃO DO CRÉDITO. APLICAÇÃO A TODOS OS OBRIGADOS NO LANÇAMENTO DE OFÍCIO

Uma vez extinto o crédito tributário do sujeito passivo principal, autuado, fica também extinto para aquele sujeito apontado como responsável solidário no lançamento de ofício.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Período de apuração: 28/04/1994 a 14/12/1994

IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. VALORAÇÃO ADUANEIRA. REMUNERAÇÃO PAGA POR CONCESSIONÁRIAS LOCALIZADAS NO PAÍS ÀS DETENTORAS DO USO DE MARCAS ESTRANGEIRAS POR SERVIÇOS PRESTADOS APÓS A NACIONALIZAÇÃO DOS BENS. NÃO INCLUSÃO.

Não integram o Valor Aduaneiro da mercadoria os valores pagos pelas concessionárias situadas no País às detentoras do uso de marcas estrangeiras, pelos serviços efetivamente contratados e prestados no Brasil após a nacionalização dos bens.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS IPI

Período de apuração: 28/04/1994 a 14/12/1994

IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS. BASE DE CÁLCULO. VALORAÇÃO ADUANEIRA. REMUNERAÇÃO PAGA POR CONCESSIONÁRIAS LOCALIZADAS NO PAÍS ÀS DETENTORAS DO USO DE MARCAS ESTRANGEIRAS POR SERVIÇOS PRESTADOS APÓS A NACIONALIZAÇÃO DOS BENS. NÃO INCLUSÃO.

Não integram o Valor Aduaneiro da mercadoria os valores pagos pelas concessionárias situadas no País às detentoras do uso de marcas estrangeiras, pelos serviços efetivamente contratados e prestados no Brasil após a nacionalização dos bens.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Por bem retratar o desenrolar dos presentes autos, adota-se o relatório constante da decisão recorrida, com os acréscimos devidos, *in verbis*:

[...]

Trata-se de Auto de Infração (fls. 1/34), lavrado em 9/7/1998, em face da empresa CIA. EXPORTADORA E IMPORTADORA COIMEX, doravante denominada Autuada, e da empresa apontada como responsável solidária MMC AUTOMOTORES DO BRASIL, doravante denominada Recorrente, em que se apurou crédito tributário de Imposto sobre a Importação – II e de Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, no valor global de R\$ 2.620.527,24. A autuação resultou de procedimento de Revisão Aduaneira sobre as Declarações de Importação, nos termos dos artigos 455 e 456 do Regulamento Aduaneiro então vigente.

Na Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal da autuação (fls. 2/9), restou consignada, principalmente, a existência de responsabilidade tributária solidária da Recorrente.

A autuação concluiu que a vinculação da importadora à exportadora influenciou o preço da transação, e que a Recorrente seria contribuinte do IPI por introduzir veículos no território nacional.

A Autuada interpôs Impugnação em 21/7/1998 (fls. 716/747), aduzindo matérias de nulidades e de mérito. A Recorrente apresentou Impugnação em 21/7/1998 (fls. 766/789) e Aditamento à Impugnação em 18/2/1999 (fls. 801/802), alegando preponderantemente, ser “*parte ilegítima para figurar no pólo passivo da acusação fiscal*” (fls. 768) e que os critérios utilizados na Revisão Aduaneira estavam incorretos.

Inobstante os argumentos esgrimidos nas Impugnações, a 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Florianópolis (SC), por meio do Acórdão nº 0.651 (fls. 807/852), proferido em 28/3/2002, julgou procedente a autuação. Nessa decisão, prevaleceu o entendimento de que a Revisão Aduaneira fora adequadamente realizada e de que a solidariedade passiva da Recorrente é legítima.

A Autuada fora notificada do acórdão de primeira instância em 6/5/2002 (fls. 854), e apresentou Recurso Voluntário em 5/6/2002 (fls. 857/891), acompanhado de fiança comercial (fls. 919 e 967). Nessa ocasião, a Autuada basicamente reiterou os argumentos de nulidade e de mérito expostos em sua Impugnação.

Embora ausente notificação do acórdão da DRJ/FNS à Recorrente, imputada na autuação como responsável solidária, os autos foram encaminhados ao 3º Conselho de Contribuintes (fls. 1027).

Em 3/12/2003, a 2ª Câmara do 3º Conselho de Contribuintes proferiu o Acórdão nº 30235.879 (fls. 1035/1089), no qual o Recurso Voluntário da Autuada fora provido pelo voto de qualidade. No julgado, sobressaiu a justificativa de que as Decisões Cosit nº 14 e 15/97 são aplicáveis à matéria do processo.

Cientificada do acórdão do 3º Conselho de Contribuintes em 10/8/2004 (fls. 1090), a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial na mesma data (fls. 1091), apontando julgado paradigma versando acerca de igual matéria, mas cuja conclusão se revelou oposta.

Em seguida, a 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, mediante o Acórdão nº 302126104 (fls. 1224/1234), prolatado em 13/11/2007, suscitou de ofício a “nulidade de todos os atos processuais ocorridos a partir da ciência da decisão de primeira instância” (fls. 1234), em razão da não intimação do acórdão da DRJ/FNS à responsável solidária (MMC AUTOMOTORES).

Anulados os atos processuais nos termos citados, a Autuada fora novamente intimada do acórdão da DRJ/FNS em 4/5/2009, conforme Aviso de Recebimento (AR) de fls. 1237 (verso), contudo deixou de apresentar Recurso Voluntário e o SECAT da Alfândega de Vitória-ES lavrou Termo de Perempção em 15/6/2009 (fls. 1290).

Por sua vez, a responsável solidária foi intimada do acórdão de primeira instância em 5/5/2009, consoante Aviso de Recebimento (AR) de fls. 1238 (verso). Em 15/5/2009, apresentou Recurso Voluntário (fls. 1239/1284), argumentando que, em síntese, que:

1. não fora demonstrado nenhum pagamento adicional ao exportador, de forma direta ou indireta;
2. a Recorrente não é a importadora das mercadorias e, portanto, não pode ser considerada contribuinte dos impostos sobre o comércio exterior;
3. o Auto de Infração não fixou devidamente em quais itens do Acordo sobre a Valoração Aduaneira (AVA) se encaixariam os pagamentos feitos pelos concessionários à Recorrente;
4. a autuação não produziu qualquer prova de simulação, abuso de direito ou de forma dos atos e negócios jurídicos celebrados pela Recorrente, fato que impede a caracterização da responsabilidade tributária solidária;
5. a Recorrente não pode ser responsabilizada solidariamente pela aquisição de produtos de procedência estrangeira nos termos do art. 77 da Medida Provisória nº 2.158/01, em virtude da impossibilidade de se aplicar retroativamente essa norma legal;

6. considerando que a autuação fundamentou o enquadramento legal no art. 8º, 1, a, i, do AVA, a decisão de primeira instância não poderia ter alterado o referido enquadramento legal para o art. 8º, 1, c, ou para o art. 8º, 1, d, ambos do AVA, sob pena de inovação obstada pelo art. 146 do Código Tributário Nacional;

7. ainda que se admita a ampliação do enquadramento legal da autuação, a remuneração da Recorrente é recebida como contrapartida pela prestação de serviços e, dessa forma, é alheia às hipóteses de ajuste do valor aduaneiro previstas no art. 8º do AVA;

8. aplicam-se a esta matéria as decisões Cosit nº 14/97 e 15/97, no sentido de que *“os valores pagos pelas Concessionárias às Detentoras do Uso da Marca no País, pelos serviços efetivamente contratados e prestados no Brasil, não constituirão acréscimo ao valor aduaneiro da mercadoria”* (fls. 1265), pois refletem o entendimento da própria administração tributária;

9. suposta valorização de marca não autorizaria o ajuste do valor aduaneiro, pois, entre outras razões, tal valor não se relaciona com as receitas que os concessionários pagam à Recorrente; e

10. não há elementos objetivos e quantificáveis para justificar o ajuste do valor aduaneiro pretendido pela autuação, conforme se exige no art. 8º, §3º, do AVA.

Por fim, a Recorrente requereu o provimento de seu recurso.

Em suma, é o relatório.

[...]

Na sequência, sobreveio novo julgamento nos termos do **Acórdão nº 3403-002.018** (fls. 1.341 a 1.356) proferido pela 3ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da Terceira Seção de julgamento, em 23/04/2013, ora recorrido, para (a) reconhecer não integrarem o valor aduaneiro quaisquer montantes pagos à detentora do uso da marca no País; e (b) determinar a extinção do crédito tributário também para o sujeito apontado como responsável solidário no lançamento de ofício.

Em face da referida decisão, a Fazenda Nacional interpôs recurso especial (fls. 1.395 a 1.417, e reproduzido às fls. 1.424 a 1.446), alegando divergência jurisprudencial quanto à exclusão do cálculo do valor aduaneiro das comissões pagas pelo uso da marca. Indicou como paradigmas o acórdãos nºs 9301-01.065 e 3202-00.113, nos quais a matéria examinada e as partes envolvidas são idênticos aos da decisão recorrida.

Nas razões recursais, a Fazenda Nacional sustenta, em síntese, que:

(a) a discussão cinge-se ao ajuste do valor aduaneiro, realizado pela Fiscalização, com o acréscimo do montante pago pelos concessionários a título de comissões pelo uso da marca Mitsubishi à sua detentora no Brasil, a empresa MMC Automotores do Brasil Ltda., ao valor dos bens importados declarado pela importadora;

(b) é legítima a autuação para cobrança da diferença dos impostos e consectários legais devidos pelo não oferecimento à tributação do valor das comissões pagas pelos concessionários à detentora da marca Mitsubishi no Brasil, conforme art. 8º do Acordo de Valoração Aduaneira;

(c) a COIMEX importava os veículos da marca Mitsubishi na condição de intermediária, por conta e ordem da empresa MMC Automotores do Brasil Ltda, fazendo constar nas notas fiscais de venda emitidas em seu nome o preço correspondente ao valor de aquisição dos veículos, acrescido da parcela destinada à MMCB em percentual sobre o valor do veículo a título de comissões pelo uso da marca, sem que o mesmo fosse oferecido à tributação;

(d) a atuação da MMC Automotores do Brasil Ltda. não corresponde a de um agente de compras, pois não atua no interesse das concessionárias; ela age no interesse do exportador estrangeiro, caracterizando-se como agente de vendas, recebendo percentual sobre o preço dos veículos exportados para o Brasil a título de remuneração;

(e) considerando as condições negociais estabelecidas entre as empresas, aplicável o art. 1º, §1º c/c art. 8º, §1º, alínea "a", do Acordo de Valoração Aduaneira, devendo ser acrescidos, na determinação do valor aduaneiro de mercadoria importada, ao preço efetivamente pago ou a pagar as comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra, por não serem as convenções particulares oponíveis ao Fisco.

Foi admitido o recurso especial da Fazenda Nacional por meio do despacho s/nº, de 20 de maio de 2015 (fls. 1.420 a 1.422), proferido pelo ilustre Presidente da 4ª 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.

As interessadas apresentaram contrarrazões (fls. 2.202 a 2.240) postulando a negativa de provimento ao recurso especial, com fulcro nos seguintes argumentos:

(a) preliminarmente, sustentam a inadmissibilidade do recurso pois o paradigma nº 9303-001.065 apresentado foi objeto de interposição de embargos de declaração, sendo imprestável para comprovação do dissídio jurisprudencial por sua precariedade;

(b) alegam, ainda, que a tese dos acórdãos nºs 9303-01.065 e 3202-00113, apontados como paradigmas pela Fazenda Nacional, foi superada pela 3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais ao decidir que não integram o valor aduaneiro, para efeito do ajuste pretendido pela Fazenda, supostamente com base no art. 8º do AVA, as remunerações pagas pelos concessionários às detentoras do uso da

marca no País, a título de remuneração pela autorização do uso da marca, conforme consignado nos acórdãos nºs 9303-002.351, 9303-002.350, 9303-002.645, 9303-002.874, 9303-002.875 e 9303-002.876.

(c) tecem considerações acerca dos contratos celebrados pelas empresas relacionadas com a operação de comércio exterior questionada pelos auditores-fiscais, para elaboração do lançamento; descrevem a operação de comércio exterior e de comércio interno de mercadorias e serviços, relacionadas com o lançamento, especificando a participação de cada empresa; e, ainda, trazem arrazoado quanto à exigência fiscal.

(d) aduzem que a remuneração da MMCB refere-se à prestação de serviços e à cessão do direito de uso de marca aos concessionários, no Brasil, não se enquadrando como "comissões de venda", supostamente devidas pelo exportador, na acepção utilizada no art. 8º, §1º, alínea *a*, inciso I do AVA, sendo incabível, assim, o ajuste do valor aduaneiro pretendido pelo Fisco. Invocam as Decisões COSIT nºs 14 e 15, de 1997;

(e) sustentam ter a decisão de primeira instância inovado a fundamentação legal do lançamento, por não constar no enquadramento legal do auto de infração o art. 8º, §1º, alíneas *c* ou *d* do AVA, sendo que a Fiscalização não cogitou sobre a existência de pagamento de direitos de exploração (*royalties*) ou direitos de licença como condição de venda, mas sim pretendeu efetuar o ajuste considerando os valores recebidos pela MMCB como "comissões e corretagens", com base no art. 8º, §1º, alínea *a*, inciso I do AVA;

(f) afirmam que as importâncias relativas à autorização pelo uso da marca, reembolso de despesa de propaganda, assistência técnica e garantia não são cobradas aos concessionários pela COIMEX. São valores entregues por eles diretamente à MMCB, não transitando pela COIMEX.

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

Conselheira Vanessa Marini Cecconello, Relatora

Admissibilidade

O recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional atende 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 conhecido.

Impende esclarecer-se que, embora tenha havido a interposição de embargos de declaração em face do acórdão paradigma nº 9303-01.065, o mesmo não foi reformado, conforme decisão prolatada em 12/04/2012 no sentido de acolher os embargos de declaração para sanar a omissão e o erro material apontados, sem efeitos modificativos. Portanto, presta-se a decisão à comprovação da divergência jurisprudencial.

Mérito

No mérito, centra-se a controvérsia 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.

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 contrarrrazões ao recurso especial:

a) a MMCB 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 MMCB 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 MMCB 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 MMCB, na forma definida nos "contratos de compra e venda por encomenda".*

d) COIMEX, concessionário e MMCB 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 MMCB 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:

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, 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 acrescidos 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.

(assinado digitalmente)

Vanessa Marini Cecconello