



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

**Processo n°** 12466.001230/97-86  
**Recurso n°** Especial do Contribuinte  
**Acórdão n°** 9303-001.277 – 3ª Turma  
**Sessão de** 07 de dezembro de 2010  
**Matéria** II/IPI  
**Recorrente** SET TRADING S/A  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II**

Período de apuração: 17/05/1993 a 19/01/1994

**IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO.**

Para efeitos aduaneiros o valor da mercadoria submetida a despacho de importação deve ser obtido em conformidade com o que dispõe o Acordo de Valoração Aduaneira.

**VALORAÇÃO ADUANEIRA. AJUSTE DO PREÇO PRATICADO.**

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

Recurso especial do contribuinte negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, pelo voto de qualidade, em negar provimento ao recurso especial. Vencidos os Conselheiros Nanci Gama (Relatora), Gileno Gurjão Barreto, Leonardo Siade Manzan, Maria Teresa Martínez López e Susy Gomes Hoffmann, que davam provimento. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Nayra Bastos Manatta.

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

Nanci Gama - Relatora

Antonio Carlos Atulim - Redator *ad hoc*

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

## Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte com fulcro no artigo 7º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF n.º 147/2007, em face ao acórdão de n.º 302-38.517, proferido pela Segunda Câmara do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes, que, por unanimidade de votos, negou provimento ao recurso de ofício e, pelo voto de qualidade, negou provimento ao recurso voluntário, para incorporar, ao valor aduaneiro dos veículos “ASIA” importados, os valores relativos à prestação de serviços e assistência técnica que a detentora da marca “ASIA” no Brasil – ASIA MOTORS DO BRASIL – presta às concessionárias, conforme ementa a seguir:

*“Ementa: IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – Para efeitos aduaneiros o valor da mercadoria submetida a despacho de importação é obtido em conformidade com o que dispõe o Acordo de Valoração Aduaneira.*

*VALORAÇÃO ADUANEIRA. AJUSTE DO PREÇO PRATICADO – Os valores que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, a título de “direitos de licença”, como condição de venda dessas mercadorias, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas.*

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

*RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO NEGADO.”*

Assim, o acórdão recorrido entendeu por aplicar o item 1, alínea *c*, do artigo 8º do Acordo de Valoração Aduaneira, por entender que referidos serviços de assistência técnica seriam revertidos em benefício indireto à exportadora - ASIA CO. INC. - eis que teriam como finalidade o fortalecimento da marca “ASIA” no Brasil.

Inconformada com a decisão de aludido acórdão, o contribuinte interpôs recurso especial de divergência, fundamentando-se em acórdãos paradigmas, os quais aduzem, em síntese, que o ajuste preconizado no item 1, alínea *c*, do artigo 8º do Acordo de Valoração Aduaneira é incabível, eis que os serviços prestados após a importação em nada se reportam à importação, não havendo o que se falar na inclusão desses ao valor aduaneiro.

Além disso, o Recorrente alega que em decisões proferidas pela própria Coordenação do Sistema de Tributação – COSIT, quais sejam, as de n.ºs 14 e 15, ambas de 1997, restou entendido que não cabe a incidência do II e do IPI nas operações de importação de veículos, nas quais as concessionárias pagam as detentoras do uso da marca no país, valor

relativo à prestação de serviços mercadológicos e assistência técnica, e que, por abordar questão similar a dos presentes autos, as mesmas deveriam ser aplicadas *in casu*.

O recurso especial do contribuinte foi admitido em despacho exarado às fls. 1107 pela ilustre Presidente da Segunda Câmara do extinto Terceiro Conselho de Contribuintes.

Regularmente intimada, a Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões, nas quais requereu o desprovimento do recurso especial interposto pelo contribuinte para que fosse mantida *in totum* a decisão *a quo*.

É o relatório.

## Voto Vencido

Conselheira Nanci Gama, Relatora

Conheço do recurso especial interposto pelo contribuinte, eis que tempestivo e, a meu ver, encontram-se reunidas todas as condições de admissibilidade previstas no artigo 7º, inciso II, do Regimento Interno desta Câmara Superior de Recursos Fiscais.

Conforme se infere do relatório, a controvérsia cinge-se em determinar se é possível aplicar, nos presentes autos, as decisões de consulta da COSIT de n.ºs 14 e 15, bem como se os valores pagos pelas concessionárias à detentora do uso da marca no país – ASIA MOTORS DO BRASIL -, à título de “serviços”, devem ser adicionados ao valor aduaneiro do produto importado, levando-se em consideração o disposto no item 1, alínea c, do artigo 8º do Acordo de Valoração Aduaneira.

No que se refere ao alcance das decisões de n.ºs 14 e 15, ambas de 1997, exaradas pela própria Coordenação do Sistema de Tributação - COSIT, nos processos de n.ºs 10168.003850/97-16 e 10168.003949/97-37, entendo que os seus efeitos devam ser produzidos a partir das datas de suas publicações, conforme determinam os artigos 48<sup>1</sup> e 50<sup>2</sup> do Decreto n.º 70.235/72.

Com efeito, considerando que o presente processo administrativo ainda encontra-se em curso, sendo o presente julgamento posterior à data da publicação de aludidas decisões de consulta, entendo que independentemente do fato de a data da lavratura do auto de infração ser anterior à data da publicação de aludidas decisões de consulta, as mesmas devam ser aplicadas *in casu*.

<sup>1</sup>“Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:

I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;

II - de decisão de segunda instância.”

<sup>2</sup>“Art. 51. No caso de consulta formulada por entidade representativa de categoria econômica ou profissional, os efeitos referidos no artigo 48 só alcançam seus associados ou filiados depois de cientificado o consulente da decisão.”

No que tange o mérito de referidas decisões de consulta, entendo que suas aplicações sejam cabíveis nos presentes autos, eis que, a partir do memento que os processos de consulta tratam sobre a análise acerca da incidência ou não dos II e IPI em operações de importação de veículos, nas quais as concessionárias pagam às detentoras do uso da marca no país, valor relativo à prestação de serviços mercadológicos, assistência técnica e outros, resta-se evidente a similitude entre os seus objetos e o presente caso.

Dessa forma, referidas decisões são aplicáveis à presente lide e, por suas vezes, afastam a incidência dos II e IPI em situações semelhantes à ocorrida nos presentes autos.

Além disso, entendo que também merece prosperar a alegação do contribuinte no que se refere ao afastamento da aplicação do artigo 8º, do Acordo de Valoração Aduaneira, eis que, de fato, não há que se falar em benefício indireto à exportadora ASIA CO. INC., já que os serviços prestados pela detentora da marca no Brasil – ASIA MOTORS DO BRASIL – às concessionárias, são atos posteriores à importação e em nada se remetem à esta.

Por esse motivo, entendo que apenas devem ser acrescentados, ao valor aduaneiro, aqueles valores que causem impacto no custo de importação e não os valores que são operados posteriormente a esta e que não guardam qualquer vínculo com esta.

Inclusive já se manifestou nesse sentido o ilustre Conselheiro Sérgio de Castro Neves que, no voto exarado no acórdão de n.º 303-31578, sumariza o entendimento desta Relatora:

*“No exame da matéria, em vários processos e em várias instâncias alguma discussão foi inutilmente despendida com relação à existência ou não de vinculação entre importador e exportador, bem como se essa eventual vinculação poderia haver afetado o preço de venda dos veículos. Tal discussão, repito, parece-me inútil, tendo em vista que o fundamento da autuação formalizada na peça vestibular não é a desqualificação do primeiro método de avaliação preconizado no Art. VII do GATT, mas sim a exigência do Fisco de que ajustes fossem aportados ao valor de transação, na forma do art. 8º do Acordo de Valoração Aduaneira. Tais ajustes seriam tendentes a incluir no valor de transação parcelas cobradas aos adquirentes-revendedores (ou seja, as denominadas “concessionárias) dos veículos pela recorrente, com o fito específico de remunerar a (...) detentora da marca.*

*Dita parcela de preço é cobrada por uma empresa instalada no Brasil a outra empresa instalada no Brasil, em moeda corrente no País, e dela nenhuma fração é remetida ao exportador no exterior, nem posta à sua disposição aqui. Ela reverterá à [detentora da marca] que, embora evidentemente associada à fabricante e exportadora dos veículos, está constituída em território brasileiro, onde gera emprego e riqueza com a sua atividade, que compreende publicidade, assistência técnica e a administração da marca (...) Em que possível sentido pode ser dito que a prefalada parcela reverte “direta ou indiretamente ao vendedor”, como exigido pelo texto do art. 8º do Acordo de Valoração Aduaneira?*

*(...) Ora, o que se poderia esperar de um contrato em que a empresa detentora de uma marca mundialmente prestigiosa*

*nomeia outra empresa para representar e explorar a marca em certo território, senão a exigência de que a representante zele pela manutenção do prestígio e pela divulgação da marca da representada? Este, na verdade, é o negócio da representante. Ela vive disso, e a representante se beneficia de sua boa atuação na medida em que vende mais produtos naquele mercado consumidor específico.*

*As relações comerciais envolvidas no caso sob análise não são essencialmente diferentes das que pautam a importação e distribuição em território brasileiro de marcas prestigiosas de relógios, ou de uísque, ou de roupas e acessórios. No entanto, a ninguém ocorre pretender ajustar o valor aduaneiro destas importações agregando-lhe a parcela de remuneração dos detentores e representantes das marcas, paga pelos varejistas. Por razões que têm um componente psicológico possivelmente mais forte do que econômico, a comercialização de veículos importados no Brasil sempre mereceu tratamento diferenciado, quase preconceituoso, quando comparado àquele dado a outros tipos de produtos.*

*Entendo, em suma, que as relações comerciais reveladas no processo em causa não evidenciam a ocorrência de valores ocultos revertendo direta ou indiretamente ao exportador, que justificassem os ajustes no valor de transação preconizados pelo art. 8º do Acordo de Valoração Aduaneira para a apuração da base de cálculo do Imposto de Importação.”*

Para consagrar este entendimento, é de se mencionar o artigo 18, inciso I, do Decreto n.º 2.498/98<sup>3</sup>, o qual deve ser aplicado *in casu*, eis que benéfico ao contribuinte (artigo 106 do CTN) e, por sua vez, dispõe que não serão considerados, na apuração do valor aduaneiro, “**os encargos relativos à construção, instalação, manutenção ou assistência técnica, executados após a importação, relacionados com a mercadoria importada**”, não havendo o que se falar na inclusão destes ao valor aduaneiro, como pretende a Fazenda Nacional e entendeu o acórdão recorrido.

<sup>3</sup> “Art. 18. **Na apuração do valor aduaneiro** segundo o método do valor de transação **não serão considerados os seguintes encargos ou custos**, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, na respectiva documentação comprobatória:

**I - encargos relativos à construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica, executados após a importação, relacionados com a mercadoria importada;** e

**II - o custo de transporte após a importação.**” (Grifou-se)

Ora, é evidente que os serviços realizados posteriormente à importação não guardam qualquer vínculo com esta e, por esse motivo, não devem ser incluídos no valor aduaneiro, cabendo a outros institutos e a outra competência a tributação dessas atividades.

Face ao exposto, conheço do recurso especial interposto pelo contribuinte e, no mérito, dou-lhe provimento para afastar a inclusão, ao valor aduaneiro, de valores pagos pelas concessionárias à detentora da marca no país, à título de serviços e, portanto, restar totalmente improcedente a autuação.

É como voto.

Nanci Gama

## Voto Vencedor

Conselheiro Antonio Carlos Atulim, redator *ad hoc*.

Nos termos do art. 17, III, do RICARF<sup>4</sup>, incumbiu-me o Senhor Presidente do Colegiado de formalizar o Acórdão 9303-001.277, em virtude da aposentadoria da redatora designada, Conselheira Nayra Bastos Manatta, ter sido publicada antes da formalização e assinatura deste acórdão.

Considerando que o contribuinte sucumbiu no recurso especial julgado pela CSRF, prevaleceu a tese da Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, que sustentou o Acórdão nº 302-38.517, que reproduzo a seguir, *in verbis*:

"(...)

A disputa é em torno do método de valoração aplicado pela fiscalização, o qual é o que está disposto no Art. 1º c/c com os ajustes do art. 8º do AVA-GATT, internalizado pelo Decreto nº 1.355, de 1994, que promulgou a Ata Final que incorporou os resultados da Rodada Uruguay de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, e da solidariedade entre o importador de fato e a trading que promoveu a entrada das mercadorias no País.

A exigência apoiou-se no fato de que há notas que refletem valores cobrados dos revendedores pela detentora do direito da Marca ASIA MOTORS, que se destinaram ao robustecimento dos negócios com veículos, promoção e incremento das vendas. (é meu entendimento que a assistência técnica padronizada e assistida pela exportadora ou sua representante constitui fator de segurança quanto à manutenção do padrão de qualidade da marca).

Em estrita observância do que dispõe o Acordo de Valoração Aduaneira, tais valores foram incorporados ao valor aduaneiro das mercadorias — veículos — importados segundo os procedimentos da operação comercial descrita recorrentemente neste processo.

---

<sup>4</sup> Art. 17. Aos presidentes de turmas julgadoras do CARF incumbe dirigir, supervisionar, coordenar e orientar as atividades do respectivo órgão e ainda:

(...)

III - designar redator *ad hoc* para formalizar decisões já proferidas, nas hipóteses em que o relator original esteja impossibilitado de fazê-lo ou não mais componha o colegiado;

Assinado digitalmente em 24/04/201

5 por ANTONIO CARLOS ATULIM, Assinado digitalmente em 12/05/2015 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO,

Assinado digitalmente em 12/05/2015 por Nanci GAMA

Impresso em 11/06/2015 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

A obtenção desses documentos foi legítima e legal, resultada de intimações aos importadores.

A legitimidade do sujeito passivo solidário também está comprovada uma vez que a vinculação entre o comprador e o vendedor é evidente e sua constatação está apoiada nos documentos relativos aos contratos de concessão.

É importante salientar, que o Acordo de Valoração Aduaneira objetiva estabelecer bases iguais para a valoração de mercadorias comercializadas internacionalmente.

Tal base equitativa é uma das formas de implementar a livre e leal competição no mercado internacional e é um direito dos intervenientes nesse mercado sua aplicação e um dever das Aduanas.

O que o recorrente pretende com a não aplicação do AVA é o reconhecimento e aceitação pela Aduana de uma situação comercial desajustada dos padrões internacionais recomendados, montada caprichosamente para se valer de todos os benefícios tributários legais (financiamento do ICMS, por exemplo, mediante a interposição de empresa fundapiana como trading) e mais as vantagens comerciais decorrentes da aplicação de tributos sobre uma base impositiva aviltada.

O Acordo de Valoração Aduaneira ao prever o ajuste de preço, nos termos de seu art. 8º, 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.

Transcrevo parte do Acórdão DRJ/FNS Nº 3.324, de 5 de dezembro de 2003, que muito bem explicita a situação a que me refiro:

*"Finalmente, há que se examinar a invocação da nulidade do Auto de Infração em comento, sustentada por ambas as notificadas, por violação ao devido processo legal em face do cerceamento do direito de defesa e da subversão do processo legal, com a atribuição à fiscalizada de responsabilidade pela produção de provas negativas quanto à alegação de vinculação e de sua influência nos valores declarados.*

*Analisemos a alegação à luz do Acordo de Valoração Aduaneira, da IN/SRF nº 39, de 1994 e dos atos expedidas pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira.*

*Primeiramente, há que se registrar que tanto a empresa Setco quanto a Ásia Motors do Brasil Ltda, 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 Setco, relativamente às importações de veículos da marca Ásia Motors.*

*A mesma conduta orientou a continuidade da referida ação fiscal, através 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 a 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.*

*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. 12 §2, inc. "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:*

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



*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, bem como da que alega ilegitimidade passiva, haja vista ter a impugnante se*

*abstido de manifestar-se a respeito do resultado da diligência realizada, do qual foi devidamente cientificada.*

*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 pelo detentor da marca Ásia Motors no Brasil, a título de comissão sobre as importações faturada contra os revendedores autorizados.*

*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.*

*Desse modo, sempre atendidas as cláusulas contratuais estabelecidas entre a empresa comercial importadora e as revendedoras, a empresa detentora dos direitos sobre a marca triangulou as operações no mercado interno, autorizando suas concessionárias a negociar as importações correlatas diretamente com a companhia comercial de importação e exportação — Setco, reservando-se o direito de remuneração decorrente do faturamento da comissão antes referida. 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 Ásia Motors na operação somente vêm à luz nos contratos firmados entre ela, suas concessionárias e a Setco, conforme revelam os exemplares do Contrato de Compra e Venda de Produtos Importados e do Contrato de Concessão. Vale dizer que o chamado Contrato de Concessão refere-se de fato à concessão de uso da marca.*

*As notas fiscais de serviços que integram os autos revelam que os revendedores autorizados da marca são onerados pela cobrança de importância intitulada comissão, correspondente à aplicação de um percentual sobre o valor das importações, cujo montante é transferido à empresa Ásia Motors, que os fatura inominadamente.*

*A empresa Ásia Motors se auto declara vinculada ao exportador, pois que pertencente ao mesmo grupo econômico. Dai a Inferência de que as ditas comissões são pagas ao próprio exportador, por intermédio da empresa sediada no Brasil, por conta da cessão do direito de importar e comercializar seus produtos.*

*Na verdade a empresa Ásia Motors do Brasil opera na condição de um agente de venda, adequando-se ao caso o disposto no item 8 da Nota Explicativa 2.1, exarado pelo Comitê Técnico de Valoração aduaneira:*

***"comissões e corretagens no contato do artigo 8 do acordo***

(...)

*8. Os fornecedores estrangeiros que remetem suas mercadorias em cumprimento de pedidos feitos por intermédio de um agente de venda retribuem eles mesmos os serviços deste intermediário, apresentando aos clientes um preço global. Nesses casos, não é necessário ajustar o preço de fatura para levar em conta esses serviços. Se, nos termos das condições de venda, um comprador tem que pagar, além do preço faturado, uma comissão de venda cujo pagamento se efetua, em regra, diretamente ao intermediário, para determinar o valor de transação segundo o Artigo I do Acordo, deve ser acrescido ao preço de fatura o montante desta comissão."*

*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:*

*(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:*

*1) comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra;*

*(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 tona 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)".*

*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 Asia Motors, 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 revertem-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 do revendedor de qualquer investimento no produto negociado, conforme sucede no já referido contrato de concessão.*

*Ditos encargos, sabidamente onerosos, são transferidos pelo Distribuidor da marca no Brasil aos seus concessionários autorizados, mediante a emissão de notas fiscais de serviço em que são faturados valores a título de comissão sobre as importações, na verdade correspondente ao valor pela cessão do direito 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 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.*

*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 valora. Esses bens não se modificam em função da estrutura empresarial construída 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.*

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

Da peça acusatória não consta como sujeito passivo a empresa Ásia Motors do Brasil Ltda, porém, na descrição dos fatos foi consignada sua solidariedade com a autuada, em face de seu interesse na situação que constitui o fato gerador dos tributos em questão, denunciado por sua condição de exclusiva distribuidora dos produtos importados e de exclusiva detentora de direitos sobre a marca a ser comercializada no mercado interno, confirmada pelos já referidos contratos. A solidariedade que então se estabelece encontra previsão em instituto há muito contemplado no Código Tributário Nacional, no inciso I de seu art. 124. No entanto, apesar de sua previsão legal, freqüente tem sido a prática de evasão tributária decorrente da interpretação restritiva desse instituto, condescendente com as angulações e com o esquitejamento das operações comerciais, tendentes a ocultar, ou pelo menos, afastar da tipificação legal, as infrações relacionadas à valoração aduaneira.

O enfrentamento de tais expedientes requer que a delimitação do sujeito passivo passe por uma interpretação extensiva que leva em conta os efeitos das operações comerciais realizadas, para eleger entre os envolvidos, também aquele que deu causa ao fato gerador de que decorre a obrigação tributária impositiva. Ao encontro desse entendimento veio a edição da Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, cujo teor dos arts. 77 a 81, reproduzido mais adiante, reitera a solidariedade já firmada no CTN:

"Art. 77 O parágrafo único do art. 32 do Decreto-Lei nº 37, de 18 de novembro de 1966, passa a vigorar com a seguinte redação":

"Art. 32....."

Parágrafo único. É responsável solidário:

I- o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto;

II - o representante, no País, do transportador estrangeiro;

III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora"

Art. 78. O art. 95 do Decreto-Lei nº 37, de 1966, passa a vigorar acrescido do inciso V, com a seguinte redação:

V - conjunta ou isoladamente, o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.

*Art. 79 Equiparam-se a estabelecimento industrial os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importados por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora.*

*Art. 80 A Secretaria da Receita Federal poderá:*

*I - estabelecer requisitos e condições para a atuação de pessoa jurídica importadora por conta e ordem de terceiro; e*

*II - exigir prestação de garantia como condição para a entrega de mercadorias, quando o valor das importações for incompatível com o capital social ou o patrimônio líquido do importador ou do adquirente.*

*Art. 81 Aplicam-se à pessoa jurídica adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso da importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, as normas de incidência das contribuições para o PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta do importador."".*

*Assim, tendo por já caracterizada, anteriormente à edição da mencionada Medida Provisória, a solidariedade entre o representante da marca no país e aquele que, por conta e ordem desse representante, importa mercadoria, tenho por extensivo seus efeitos sobre todas as decorrências tributárias da importação que, indo além do Imposto de Importação, alcançam, inclusive, possíveis lançamentos do Imposto sobre Produtos Industrializados, por força de sua incidência nas operações de introdução de mercadorias estrangeiras no mercado nacional.*

*Pelo exposto, e considerando que sem a realização do ajuste proposto pela fiscalização, em atendimento ao que dispõe o art. 1º, do Código de Valoração Aduaneira, combinado com seu art. 8º, restariam subvaloradas as mercadorias em questão, voto pela procedência parcial da autuação. Mantido o crédito tributário no valor de R\$ 3.949.316,87. Por todo o exposto, nego provimento ao recurso quanto ao recurso de ofício."*

Relativamente à aplicabilidade das Soluções de Consulta COSIT, invocadas pela recorrente, cabe esclarecer que as mesmas não se subsumem à hipótese versada nos presentes autos, porquanto as referidas decisões se referem à matéria relativa aos valores de comissão de compra pagos pelas concessionárias às detentoras do uso da marca no país, quando estas atuem como agentes de compra das importadoras. No caso destes autos, restou cabalmente demonstrado que a Ásia Motors não corresponde a um agente de compras que atua no interesse das concessionárias, mas sim a de um agente de vendas, atuando em benefício do exportador estrangeiro.

Por fim a ilustre relatora originária, invoca o art. 106 do CTN para aplicar retroativamente ao caso concreto o art. 18, I, do Decreto nº 2.948/98.

Entendo que esse dispositivo legal não pode ser aplicado retroativamente aos fatos geradores albergados por este processo, pois ele não se enquadra em nenhuma das hipóteses previstas no art. 106 do CTN, ou seja, o art. 18 do Decreto nº 2.948/98 não é expressamente interpretativo; não deixou de considerar determinada conduta como punível e não revogou e nem reduziu nenhuma penalidade.

Processo nº 12466.001230/97-86  
Acórdão n.º 9303-001.277

**CSRF-T3**  
Fl. 1.127

---

Com esses fundamentos, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

Antonio Carlos Atulim

CÓPIA