



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

Processo nº 12466.001423/98-91
Recurso nº 0000000000 Voluntário
Acórdão nº **3201-001.004 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 24 de maio de 2012
Matéria Imposto de Importação - II
Recorrente Cia. Importadora e Exportadora COIMEX e outro
Recorrida Fazenda Nacional

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 29/09/1993 a 09/03/1995

VALOR ADUANEIRO - COMISSÕES PAGAS À DETENTORA DO USO DA MARCA NO PAÍS.

Não deve integrar o Valor Aduaneiro, para os fins previstos no art. 8º, § 1º, alínea "a", inciso "I", qualquer valor pago à detentora do uso da marca no País, a título de comissões, relativamente aos serviços prestados pela representante da exportadora, pois estas são operações distintas e independentes, não guardando qualquer vínculo com as importações objeto da autuação.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Terceira Seção de Julgamento, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Vencido o Conselheiro Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente).

MARCOS AURELIO PEREIRA VALADAO - Presidente.

MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA - Relator.

EDITADO EM: 26/06/2012

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Judith do Amaral Marcondes Armando, Mara Cristina Sifuentes (Suplente), Daniel Mariz Gudiño e Luciano Lopes de Almeida Moraes. Esteve presente a Procuradora da Fazenda Nacional. Houve sustentação por parte dos patronos

dos sujeitos passivos: Dr. Aristófanes Fontoura de Holanda, OAB-DF 1954A, e Dr^a. Anna Paola Zonari, OAB-DF 1928A.

Relatório

Adoto o relatório da decisão de primeira instância por entender que o mesmo resume bem os fatos dos autos até aquele momento processual:

I - Do Lançamento

Trata o presente do Auto de Infração - FM nº 00015 - de fls. 01 a 78, instruído pelos demonstrativos de fls. 79 a 1052 e termo de encerramento de ação fiscal de fls. 1053, subsidiado pelo "Histórico da Ação Fiscal" de fls. 1079 a 1086, lavrado pelo "Grupo de Trabalhos Especiais" da fiscalização da Alfândega do Porto de Vitória contra a interessada acima epigrafada, de quem se cobra:

Imposto de Importação..... =R\$ 7.484.586,49

IPI vinculado à Importação..... =R\$ 6.792.238,54

Juros de Mora do II (até 31/07/1998) =R\$ 4.956.578,11

Juros de Mora do IPI vinc. à Importação (até 31/07/1998)=R\$ 4.472.798,67

Multa do II=R\$ 5.613.439,87

Multa do IPI vinculado à Importação=R\$ 5.094.178,90

Total do crédito tributário exigido (no processo)= R\$ 34.413.820,57

O lançamento do crédito tributário em epígrafe decorreu de procedimento de Revisão Aduaneira, de que tratam os arts. 455 e 456 do Regulamento Aduaneiro - RA, aprovado pelo Decreto nº 91.030, de 05/03/1985, realizada nas Declarações de Importação - DI's da supracitada contribuinte, referente à importação de veículos para transporte de passageiros da marca "MITSUBISHI", onde o Fisco Federal constatou a falta de recolhimento dos tributos aduaneiros (II e IPI vinculado à importação) incidentes nas referidas importações, decorrente da declaração a menor do Valor Aduaneiro dos mesmos.

Os enquadramentos legais das exigências constam do referido auto de infração.

Os citados produtos (veículos automotores) foram objetos de despacho para consumo através das adições 001 das Declarações de Importação - DI's cujos registros ocorreram entre 29/09/1993 a 09/03/1995, conforme se depreende dos demonstrativos de fls. 09 a 78.

II - Das Razões da Fiscalização

No que pertine às razões expostas pelas autoridades fiscais autuantes (v. fls. 02 a 09) que levaram a constituição do crédito tributário ora litigado, a seguir, serão reproduzidos os excertos considerados relevantes à elucidação do presente processo, vejamos (sic):

[...]

Histórico da Ação Fiscal

[...]

O Acordo de Valoração Aduaneira dispõe, em seu texto, que sempre que a Administração Aduaneira tiver dúvidas sobre se a vinculação entre importador e exportador influenciou o preço da transação, cabe exclusivamente e sempre ao importador provar que o valor da transação, se aproxima muito de um dos valores de que trata o item "b" do número 2 do artigo primeiro do Acordo. [...]

Quanto à vinculação, ela existe, como se provará a seguir, pois existe uma associação legal de negócios entre COIMEX e a MMC do Brasil e do Japão.

Funcionamento da Operação Comercial

Pretendendo que fossem vendidos veículos da marca MITSUBISHI no Brasil, foi montada uma operação comercial em que eram importados veículos utilizando-se de uma empresa intermediária em Vitória – ES para usufruir os benefícios do FUNDAP [...] A operação por si só já demonstra a vinculação entre o exportador e o importador, mas coloca um intermediário na tentativa de declarar-se não vinculada.

Responsabilidade pelas Obrigações Tributárias

[...]

Este fato caracterizaria que, tanto a COIMEX quanto a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA. podem ser consideradas contribuintes do imposto, pois se é fato que a Declaração (e o respectivo lançamento de imposto) foi feita pela COIMEX, também é fato que a MMC é quem determinava como seriam introduzidos os veículos no território nacional.

[...]

Muito embora pudéssemos invocar a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL como contribuinte do imposto ou imputar sua responsabilidade em virtude dos documentos comerciais que acompanham a operação, seguimos, sem que se excluam essas possibilidades no decorrer do litígio, o caminho de que a declaração de lançamento de impostos foi feita pela CIA. IMPORTADORA E EXPORTADORA - COIMEX e estamos procedendo à revisão daquele lançamento, imputando, porém a MMC a solidariedade do mesmo, sendo que providenciaremos para que seja esta última intimada a tomar ciência do presente, para os devidos efeitos legais.

Ressalve-se que no decorrer do litígio, sempre persistirá o direito da Fazenda Nacional invocar quaisquer das situações aqui invocadas, para garantia do crédito tributário.

Da Falta de Recolhimento do Imposto sobre Produtos Industrializados

A empresa CIA. IMPORTADORA E EXPORTADORA - COIMEX, ao emitir as Notas Fiscais de venda dos veículos de marca MITSUBISHI, emitiu-as em valor flagrantemente a menor, o que caracteriza infração ao Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados,[...]. Está sujeita, portanto a penalidade prevista no [...] citado regulamento. Deixamos de efetuar tal lançamento, no momento, podendo a Fazenda

Nacional fazê-lo no decorrer do litígio, de vez que com a lavratura do Auto com referência ao novo Valor Aduaneiro, tais diferenças de impostos e demais acréscimos legais serão lançados, ficando no entanto cientes as empresas do ilícito fiscal cometido.

[...]

Da Responsabilidade da MMC Automotores do Brasil Ltda. pelo Imposto sobre Produtos Industrializados

Como introduziu os veículos no território nacional, a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL é contribuinte do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, devendo por este fato ter adotado uma série de obrigações fiscais principais, e acessórias, realizando o lançamento/declaração/pagamento do IPI Como no presente Auto de Infração está sendo lançado o IPI correspondente com os acréscimos legais pertinentes não fizemos lançamento no momento para a MMC, mas registre-se o direito da Fazenda Nacional de fazê-lo durante o litígio.

Das Provas Conseguidas

No decorrer da Ação Fiscal, conseguimos as seguintes e principais provas:

1- Contrato entre a COIMEX e os revendedores MITSUBISHI, tendo como interveniente tácito a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA., que comprova que a transação era feita entre a MITSUBISHI Motor Co. e a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA., atuando a COIMEX como mera intermediária para obtenção dos benefícios do FUNDAP, caracterizando bem as responsabilidades tributárias dos revendedores e da MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA., bem como seu poder de mando na operação, pois a COIMEX agia sempre a conta e ordem da mesma. Neste contrato está firmado que a MMC é que efetuará os pagamentos e que repassará as cartas de crédito ao exportador;

2- Contratos entre a Bra bus Auto Sport e depois pela MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA., com a MITSUBISHI MOTORS CORPORATION, em que a primeira é nomeadamente

DISTRIBUIDORA da marca no Brasil, explicitando que as transações serão feitas sempre à MMC do exterior e a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL, inclusive pagamentos;

3- Listas de preços do fabricante no exterior, emitidas pela MITSUBISHI Corp. válidas para MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA.. Como fabricante, aparecem a própria MITSUBISHI e no caso do modelo Eclipse, a empresa "Diamond Trading Co.";

4- Faturas Comerciais, que instruíram inclusive Declarações de Importação e remessas cambiais, emitidas pela MITSUBISHI CORPORATION para a MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA.;

5- Cópias de Notas Fiscais, Faturas de Serviços, emitidos pela MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA., para seus revendedores, em que são cobrados dos mesmos importâncias a título de "comissão pelo uso da marca"

[...]

Apuração do Valor Aduaneiro

[...]

Resta dizer que, embora a vinculação exista neste caso específico, o Acordo não dispõe que para haver ajustes no artigo oitavo deve haver vinculação entre as partes interessadas nos

ajustes, como pode se ver, por exemplo, no caso de fretes e seguros. O Acordo também não dispõe de que o beneficiário do citado ajuste deva ser obrigatoriamente o exportador.

Longa troca de informações foi feita entre o Fisco e as empresas COIMEX e MMC, sendo que estas últimas chegaram a confessar que cobravam das concessionárias percentual de 17% (dezessete por cento) como "comissão pelo uso da marca" que deveriam ter sido acrescentados ao Valor Aduaneiro

Após esta troca de informações, as empresas concordaram com a utilização de percentuais calculados mês a mês, deduzidas as despesas que elas próprias indicaram e que estão relacionadas em anexo e que fazem parte do presente Auto.

[...]

Conseqüentemente, aceitamos o preço da transação declarado, com o ajuste da "comissão pelo uso da marca" cobrado pela MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA., reservando-se o direito da Fazenda Nacional de efetuar outros ajustes de valores suportados pelos compradores dos veículos, caso os mesmos sejam comprovados.

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

III - Da Ação Fiscal - Histórico

Às fls. 1079 a 1086 consta o histórico da ação fiscal que teve seu início com a Intimação 06/95, através da qual foi solicitada a apresentação de diversos documentos. A seguir, conforme o quadro abaixo, demonstrará as várias intimações expedidas e respectivas respostas:

INTIMAÇÃO/DILIGÊNCIA RESPOSTAS

INTIMAÇÃO/DILIGÊNCIA			RESPOSTAS
Empresa	Número	Fls.	Fls.
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	009, de 25/10/95	1087	1089 a 1170
Brabus Auto Sport	006, de 25/10/95	1088	Não retornou "AR"
Brabus Auto Sport (MMC)	003, de 02/04/96	1171	1172/1173
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	050, de 14/05/96	1174/1175	Aditada pela 053/96
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	053, de 14/05/96	1176/1177	1178 a 1185
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	058, de 10/06/96	1186/1187	1188 a 1194
MMC Auto Brasil Ltda.	059, de 10/06/96	1195/1196	1197 a 1200

MMC Auto Brasil Ltda.	073, de 17/07/96	1201	1202 a 1206
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	076, de 17/07/96	1207	Atendida na 090/96
MMC Auto Brasil Ltda.	089, de 07/08/96	1208	1209/1210
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	090, de 07/08/96	1211	1212
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	099, de 27/08/96	1213/1214	1215 a 1221
MMC Auto Brasil Ltda.	100, de 27/08/96	1222 a 1224	1225 a 1230
MMC Auto Brasil Ltda.	Termo Intimação	1235/1236	Diligência 1237 a 1276
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	109, de 30/10/96	1277/1278	1279 a 1282
MMC Auto Brasil Ltda.	111, de 12/11/96	1283/1284	
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	112, de 12/11/96	1285/1286	1287 a 1292
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	132, de 17/12/96	1293	
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	135, de 27/12/96	1294 a 1296	1307 a 1313
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	015, de 22/01/97	1306	Prorrogação Concedida 135/96
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	024, de 01/04/97	1314/1315	1316 a 1318
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	027, de 08/04/97	1319/1320	1321 a 1325
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	041, de 18/06/97	1326/1327	1328 a 1333
MMC Auto Brasil Ltda.	042, de 18/06/97	1334/1335	Atendida na 049/97
MMC Auto Brasil Ltda.	049, de 08/07/97	1337	1338 a 1347
Cotia Trading S/A	045, de 01/07/97	1348/1349	1350/1351
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	059, de 28/08/97	1352 a 1354	1355 a 1360
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	064, de 07/10/97	1361 a 1363	1364 a 1368
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	082, de 11/11/97	1369/1370	1371 a 1380
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	082, de 11/11/97	1382/1383	Pedido Reconsideração
Cia. Imp. e Exp. COIMEX	001, de 16/01/98	1389	1386 a 1388 Resp. ao Pedido
MMC Auto Brasil Ltda.	165, de 15/09/98	1390	Encaminha Auto Infração nº 134/98

IV - Das Impugnações

IV.1 Contribuinte -Cia. Importadora e Exportadora COIMEX-

Inconformada, a contribuinte autuada, por meio de seu procurador, Sr. Délio José Prates do Amaral, CPF 658.954.957-53, legalmente constituído (fls. 1464/1465), apresentou, a impugnação de fls. 1432 a 1463, por meio, da qual, após breve descrição dos motivos da autuação, argúi, em síntese, o que segue, que:

Em Preliminar

- o Auto de Infração é nulo, de pleno direito, não podendo deste modo subsistir, tendo em vista ter ocorrido à decadência do direito do Fisco de proceder à revisão do lançamento, posto que está em desacordo com o prazo estabelecido pelo art. 50 do Decreto-lei 37/66, ressalvado no art. 447 do atual Regulamento Aduaneiro;

- em matéria de imposto de importação, o lançamento é feito por declaração, através da DI, cabendo ao contribuinte fornecer os elementos de fato, à Administração Tributária cabe aplicar o direito;

- quando do procedimento de internação dos veículos, todos os fatos foram perfeitamente conhecidos e avaliados pela Administração - por meio do exame documental e da conferência física - que, só então, deu por encerrado o procedimento que o art. 142 do Código Tributário Nacional - CTN denomina "lançamento";

- o lançamento de ofício só é permitido quando houver erro de fato, relativo às circunstâncias materiais do fato imponible, sendo inadmissível quando se tratar de erro de direito, assim, tratando-se de valoração jurídica de fatos e não de dúvidas quanto à existência ou extensão, não pode mais ser revisto o lançamento por força do princípio da imutabilidade dos atos administrativos criadores de situações jurídicas individuais, consagradas em nosso direito positivo no art. 145, c/c o art. 149, ambos do CTN;

- o Auto de Infração, também, é nulo, tendo em vista não ter sido atendido, no caso, o devido processo legal, fez que não guarda nexo de pertinência com a previsão legal que rege a matéria

- Código de Valoração Aduaneira (Decreto nº. 92.930/86);

- de um exame dos documentos que instruem a acusação fiscal, depreende-se com clareza que o processo legal foi sensivelmente desprezado, cerceando o direito de defesa do importador de apresentar as justificativas que determinaram o valor aduaneiro declarado;

- o procedimento adotado pela fiscalização aduaneira subverte o "iter" previsto na lei, atribuindo ao contribuinte a responsabilidade pela produção de provas negativas, o que se afigura incompatível com o ordenamento jurídico vigente e atenta os princípios atinentes ao lançamento tributário, desrespeitando o Código de Valoração Aduaneira, além de negar vigência ao "caput" do art. 142 do CTN;

No Mérito

- a suplicante não tem qualquer vinculação com a empresa estrangeira exportadora e também não é intermediária da importação, opera normalmente como empresa fundapiana, adquirindo mercadorias importadas de diversas procedências e empresas, promovendo a sua venda no mercado interno para várias e diversificadas empresas, praticando preço real e efetivo das mercadorias e efetuando o recolhimento dos impostos devidos, incidentes sobre o valor real da transação, razão pela qual não se justifica a suposição de vinculação formulada pelo

Fisco,

- a existência de vínculo cabia ao Fisco, o que não foi feito, já que se atribuiu à defendente a responsabilidade pela realização de prova de natureza negativa, o que é impossível;

- improcede a alegação das autoridades lançadoras, quando afirmam que a autuada figuraria como mera intermediária entre a exportadora e a empresa MMC Automotores do Brasil Ltda., pelo que restaria caracterizada a vinculação, por associação em negócios;

- inexistente qualquer contrato entre importador e exportador neste sentido (intermediação) e a empresa que detém no Brasil a licença de uso e comercialização da marca Mitsubishi não procedeu a qualquer importação no período compreendido pelo Auto de Infração, operação esta efetuada pela interessada, que revende, a posteriori, os veículos para os concessionários Mitsubishi;

- a importadora não está, não é, nem foi vinculada ao exportador (Mitsubishi Motor Co.), donde improcede a revisão do valor aduaneiro declarado, prevalecendo o mesmo como sendo o valor da transação;

- a teor do Acordo de Valoração Aduaneira, o valor de transação é aceitável para fins aduaneiros, quando o preço de venda é o valor de mercado, com pequenas variações, é o que ocorre no presente caso. O preço FOB tem por parâmetro o da Lista de Preços fornecida pelo fabricante estrangeiro, trata-se, portanto, de preço internacional;

- no presente caso, como dito, o valor de transação se aproxima do vigente no mesmo tempo ao valor de transação em vendas de mercadorias idênticas ou similares, logo a questão da influência da eventual vinculação, vale dizer, a sua existência ou não, é irrelevante;

- procurando atender às solicitações feitas no curso do procedimento fiscal, a requerente consignou documentalmente que o preço FOB da transação de veículos exportados, para mercadorias parelhas, é similar, desta forma, trata-se efetivamente de preço aceitável para fins aduaneiros;

- ainda que houvessem diferenças de impostos passíveis de cobrança, não poderia o Fisco arbitrar valores, sem fundamento nas operações de fato ocorridas e sem prova da existência dos pressupostos a que se referem o Código de Valoração Aduaneiro, objeto de impugnação nos itens antecedentes;

- o quadro levantado pela fiscalização não é auto-explicativo, de sorte que dele não se consegue a metodologia adotada para se chegar aos ajustes pretendidos;

- a fiscalização informou que os percentuais obtidos da ordem de 30% a 40% resultam da divisão do valor da nota fiscal de serviço (emitida pela MMC Brasil) pelo valor tributável (CIF),

multiplicando-se o resultado por cem, obtendo-se, pois, os percentuais indicados;

- não tendo a impugnante, qualquer ligação com a empresa MMC Brasil, não tem conhecimento quanto aos critérios por ela adotados no tocante aos valores cobrados a título de prestação de serviços, licença pelo uso da marca, treinamento, etc., logo, os valores que a detentora do direito de uso da marca Mitsubishi cobra das concessionárias não têm qualquer relação como aqueles cobrados pela Coimex ao ensejo da venda dos veículos importados;

- os citados cálculos estabelecem uma relação percentual absolutamente inócua e despropositada, já que sequer foi enfocado o fundamento legal da memória de cálculo que levou a fiscalização à adoção deste procedimento de cálculo, o que vicia de ilegalidade, por fazer supor que a base de cálculo utilizada nas importações seria merecedora de ajuste, implicando na cobrança de valores absolutamente fictícios e desprovidos de correlação com as operações em causa;

- o IPI pago pela importação foi tomado a crédito pela empresa importadora, em virtude de nas suas vendas no mercado interno, por equiparação a industrial, estar obrigada a destacar e recolher novamente o imposto federal, o que significa que a exigência do IPI, por suposto "ajuste" do valor aduaneiro declarado, viola o princípio constitucional da não cumulatividade, porque o recolhimento do referido imposto na etapa subsequente de circulação abrange o da fase anterior, vale dizer, o imposto que deveria ser pago em duas fases, teria sido recolhido de uma só vez;

- todo o IPI devido já foi pago, estando extinta a obrigação tributária nos termos do art. 156, I do CTN, que exigir mais imposto do que já foi efetivamente pago seria incidir em "bis in idem", o que é expressamente vedado pela Constituição Federal;

- com a edição das Decisões nº 14 e 15, exaradas pelo Coordenador do Sistema de Tributação - COSIT, em 15/12/1997, em respostas a duas consultas formuladas pela Confederação Nacional do Comércio - CNC, no sentido de que os valores pagos pelas concessionárias às detentoras do uso da marca no País, a título de treinamento, garantia, divulgação da marca; etc., não constituem acréscimos ao valor aduaneiro da mercadoria para fins de cálculo do II e do IPI, no caso deste último imposto, ainda que as detentoras de uso da marca tenham atuado como agente de compra das importadoras;

- a pretensão fiscal veiculada pelo presente auto de infração, portanto, já foi afastada por aquela Coordenadoria-Geral (COSIT), de sorte que impõe o cancelamento do lançamento feito, posto que o entendimento da Administração vincula todos os seus órgãos, bloqueando a prolatação de atos dos quais

resulte diverso, sob pena de violação ao disposto no art. 37 da Constituição Federal.

Cita, em defesa de suas alegações, Ruy de Mello e Raul Reis, "Manual de Imposto de Importação", ed. Revista dos Tribunais, 1970, pág. 84; Aliomar Baleeiro "Direito Tributário Brasileiro", 6 ed., Forense, Rio, pág. 450; Américo Masset Lacombe, Crédito Tributário, Lançamento, "Comentários ao Código Tributário Nacional", vol. II, Bushatsky, pág. 175; Rubens Gomes de Sousa, Limites dos Poderes do Fisco quanto à Revisão dos Lançamentos, "Estudos de Direito Tributário", Saraiva, 1950, págs. 232/233; José Souto Maior Borges, "Tratado de Direito Tributário Brasileiro", vol. IV, pág. 108 e demais autores, além de transcrever diversas jurisprudências exaradas pelas instâncias judiciais e administrativas.

Reivindica, por fim, nos termos do que dispõe art. 16, IV da Lei nº 8.748, de 09/12/1993, à conversão do julgamento em diligência, para a realização de competente Prova Pericial, para tanto, além de indicar assistente técnico, formula, previamente, os quesitos que entende necessários, além de protestar pela posterior apresentação de quesitos suplementares.

Em face do exposto, requer que sejam considerados improcedentes os lançamentos referentes ao crédito tributário ora litigado, cancelando-se o auto de infração em exame, por insubsistente, determinando, por conseguinte, o arquivamento do presente processo administrativo.

IV.2 - Responsável Solidária -MMC Automotores do Brasil Ltda.- A MMC Automotores do Brasil Ltda. foi intimada (fls. 1391) do auto de infração em comento na condição de responsável solidária. Insurge-se contra essa imputação, por meio de seu procurador legalmente constituído, Sr. Walter Gazzano dos Santos Filho - instrumento juntado às fls. 1417 e 1431 do presente processo administrativo-fiscal, apresentando a impugnação de fls. 1393 a 1416, por meio da qual, após breve descrição dos motivos da autuação, argui, preliminarmente, que:

"A atividade exercida pela impugnante consiste na prestação de serviços, no mercado interno, decorrente de contrato de distribuição firmado com a empresa japonesa ("Mitsubishi Motos Co."), em razão do qual tem o direito de uso da marca "Mitsubishi" no Brasil. Ainda, em função deste mesmo contrato, por ser responsável pela criação e manutenção da rede de concessionários, recebe remuneração de seus concessionários, pelos serviços de garantia, treinamento, assistência técnica, etc. Vale dizer, a ora impugnante não importa veículos. Apenas detém o direito ao uso da marca "Mitsubishi" no território nacional, não tendo sido, no período abrangido pelo auto de infração, intermediária nas importações realizadas pela Coimex, com quem, ressalte-se, não tem qualquer vinculação.

[...]

Destarte, a MMC.Brasil não possui nenhum contrato com a importadora, mas sim com a rede de concessionários da marca para a prestação dos serviços já referidos.

[...]

Assim, a MMC é parte ilegítima para figurar no pólo passivo da acusação fiscal, donde resulta a nulidade do auto de infração."

Como se vê, em suma, a MMC Automotores do Brasil Ltda. afirma que não é o importador, nem mesmo responsável solidário. Para tanto, pede sua exclusão da lide, por ser parte ilegítima. Afora à contestação acima, percebe-se que a intimada -MMC Automotores do Brasil Ltda.-, em sua peça impugnatória juntada às fls. 1393 a 1416, utilizou-se das mesmas argumentações, fundamentações legais, citações doutrinárias e jurisprudenciais trazidas aos autos pela contribuinte - Cia. Importadora e Exportadora COIMEX-, razão pela qual, tais alegações não serão novamente transcritas no presente relatório, sendo tratadas em conjunto, por conseguinte, quando da sua apreciação. Às fls. 1517/1518, tem-se que em 28/01/1999, a então impugnante, na condição de responsável solidária, aditou a retrocitada impugnação.

Mediante despacho de fls. 1520,; o processo foi encaminhando a DRJ/FNS/SC, para apreciação dos lançamentos impugnados.

A decisão recorrida recebeu de seus julgadores a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 29/09/1993 a 09/03/1995

Ementa: NULIDADE DA AÇÃO FISCAL.

Não provada violação das disposições contidas no art. 142 do CTN, nem dos arts. 10 e 59 do Decreto no 70.235, de 1972, não há que se falar em nulidade.

DIREITO DE DEFESA. CERCEAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Estando o procedimento fiscal realizado em estrita observância às suas normas de regência, não há que se falar em cerceamento do direito de defesa.

IMPUGNAÇÃO. ADITAMENTO. ALEGAÇÕES INTEMPESTIVAS. INADMISSIBILIDADE.

Deixa-se de apreciar razões de defesa complementares, trazidas em aditamento, que foram apresentadas cinco meses após encerramento do prazo legal de impugnação, face à ausência de dispositivo legal que autorize o acolhimento de alegações intempestivas.

PRODUÇÃO DE PROVA PERICIAL. COMPLEMENTAÇÃO.

Dispensável a complementar produção de provas, por meio de perícia, quando os elementos que integram os autos revelam-se suficientes para formação da convicção e conseqüente julgamento do feito.

ARGUIÇÃO DE ILEGALIDADE E INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA DAS INSTÂNCIAS ADMINISTRATIVAS PARA APRECIÇÃO.

As autoridades administras estão obrigadas à observância da legislação tributária vigente no País, sendo incompetentes para a apreciação de arguições de inconstitucionalidade e ilegalidade de atos legais regularmente editados.

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 29/09/1993 a 09/03/1995

Ementa: SOLIDARIEDADE PASSIVA

Caracteriza-se a solidariedade passiva tributária entre o representante exclusivo para comercialização de veículos de determinada marca e terceiro importador (mandatário para os efeitos legais), quando este terceiro, ainda que seja uma trading, realiza em nome próprio importações e vendas de veículos dessa marca. Contratos firmados entre a representante exclusiva e diversas concessionárias, mencionando a intervenção desse terceiro nas transações comerciais, reforçam a comprovação da solidariedade.

PRAZO DECADENCIAL. VALOR ADUANEIRO. FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA.

Nos lançamentos por homologação, o direito de a Fazenda Pública apurar e constituir seus créditos relativos aos tributos aduaneiros extingue-se depois de cinco anos, contados do fato gerador.

O Valor Aduaneiro encontra-se no escopo das matérias atinentes ao despacho aduaneiro passíveis de revisão por parte da autoridade fiscal.

O prazo de cinco dias para a liberação da mercadoria anteriormente ao desembaraço, trata-se de período de tempo procedimental, relativo somente ao despacho aduaneiro, não se constituindo em prazo decadencial de formalização da exigência tributária.

REVISÃO DE OFÍCIO.

Agindo o contribuinte em desacordo com a legislação tributária aplicável, a autoridade administrativa, por dever de ofício, deve proceder à revisão e se for o caso, exigir, por meio do lançamento, os tributos que deixaram de ser pagos, além dos demais acréscimos legais cabíveis.

Assunto: Imposto sobre a Importação - II

Período de apuração: 29/09/1993 a 09/03/1995

Ementa: VALOR ADUANEIRO. AJUSTES AO VALOR DE TRANSAÇÃO. ACRÉSCIMO. CABIMENTO.

Integram o valor aduaneiro, as parcelas cobradas das concessionárias, sempre vinculadas à revenda de veículos importados, tendo por objeto a prestação de serviços pela representante da exportadora no País a essas concessionárias, relativos às atividades comerciais de concessão comercial de veículos automotores de vias terrestres, notadamente, ao licenciamento do uso diversificado da marca, expressões e sinais de propaganda dentre outros, que reverterem em favor da exportadora estrangeira.

DECISÕES DA COSIT EM PROCESSO DE CONSULTA.

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

INCIDÊNCIA DO IPI NA IMPORTAÇÃO. MAJORAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. FATO GERADOR.

O fato gerador do IPI na importação constitui o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira, cuja base de cálculo é o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis. Uma vez majorado o valor de transação de mercadoria importada, em decorrência dos ajustes previsto no AVA, resta exigir de ofício a diferença do respectivo crédito tributário.

Lançamento Procedente

O contribuinte, restando inconformado com a decisão de primeira instância, apresentou recurso voluntário no qual ratifica e reforça os argumentos trazidos em sua peça de impugnação.

Em função dos argumentos acima, a i. Segunda Câmara do antigo Terceiro Conselho deu provimento ao recurso interposto pela COIMEX, conforme evidenciado pela simples leitura da ementa abaixo transcrita:

VALOR ADUANEIRO — BASE DE CÁLCULO - AJUSTES — COMISSÕES PAGAS PELAS REVENDEDORAS À DETENTORA DO USO DA MARCA NO PAÍS.

Não integram o Valor Aduaneiro, base de cálculo dos tributos incidentes na importação de veículos (I.I. e I.P.I. vinculado), para os fins previstos no art. 8º, § 1º, alínea "a", inciso "I", as comissões pagas pelas vendedoras à detentora do uso da marca no País, no caso representante da exportadora, relativamente aos serviços contratados entre elas, que se referem a operações completamente distintas e independentes, não guardando qualquer vínculo com as importações questionadas. Aplicação das Decisões COSIT ns 14 e 15, de 1997.

Precedentes do Terceiro Conselho de Contribuintes.

RECURSO PROVIDO PELO VOTO DE QUALIDADE

Inconformada, a i. Procuradoria da Fazenda Nacional protocolizou Recurso Especial (fls. 1.809/1.815), endereçado a este Colegiado, onde, em resumo, sustenta que:

a) no que concerne à solidariedade passiva, deve se analisar que, apesar de as importações listadas, referentes a veículos fabricados pela Mitsubishi com sede no Japão, terem sido efetuadas pela Interessada, a firma detentora da comercialização desses veículos no

Brasil é a MMCB. Nos termos do art. 80, do Decreto nº 91.030/85, tanto a Interessada como a MMCB podem ser consideradas contribuintes do imposto, posto que esta última é quem determinava como seriam introduzidos os veículos no território nacional. Outrossim, nos termos do art. 124, inciso I, do CTN, determina que "são solidariamente obrigadas as pessoas que têm interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal"; e,

b) quanto ao mérito, a i. Procuradoria da Fazenda Nacional faz um resumo dos argumentos constantes da "Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal", anexo ao Auto de Infração.

Mediante o Despacho nº 50 (fls. 1831/1834), a i. Presidente da Segunda Câmara do Conselho de Contribuintes recebeu e deu prosseguimento ao Recurso interposto.

Devidamente intimada, a Interessada apresentou Contra-Razões ao Recurso Especial (fls. 917/950), onde, em síntese, sustenta que, preliminarmente, que o Recurso não deve ser admitido posto que não possui fundamentação legal e porque a decisão paradigma não é definitiva.

Quanto ao mérito, sustenta que,

a) pela análise dos contratos, verifica-se que a Interessada operou na qualidade de comissário/consignatário da MMCB, o que é permitido pela legislação brasileira e, portanto, não constitui simulação. Caso houvesse simulação, a Interessada não poderia ter sido autuada, pois o contribuinte seria a MMCB;

b) admitir a solidariedade entre a Interessada e a MMCB, com base no art. 124, I, do CTN, seria equivalente a aceitar que qualquer pessoa, por mais remota que seja a sua relação com a entrada da mercadoria no território nacional (p.e. o comprador final do produto, as agências de publicidade, ou os empregados das empresas), também possui interesse comum com o importador e, portanto, é passível de ser autuado. Por outro lado, também não pode ser admitida a solidariedade com base no art. 121, II, posto que esta norma esclarece que deve existir norma legal para tal presunção, a qual somente foi introduzida no ordenamento pátrio, por meio da MP nº 2.158-35, a qual não possui efeitos retroativos;

c) quanto ao mérito propriamente dito, alega que existem diversos julgados, exarados pelas três Câmaras do Terceiro Conselho de Contribuinte, que contrariam, fundamentalmente, cada uma das pretensões/presunções Fiscais.

Os presentes autos retornaram da Câmara Superior de Recursos Fiscais do antigo Conselho de Contribuintes, tendo sido decidido por aquele Colegiado, acolhendo voto da lavra da ilustre Conselheira Rosa Maria de Jesus da Silva Costa de Castro, o seguinte:

Em função dos motivos acima expostos, assim como ocorreu naquele julgamento, voto por entender prejudicado o julgamento deste Recurso Especial em vista da nulidade de todos os atos processuais ocorridos a partir da ciência da decisão de primeira instância; e, por consequência, voto para que o processo retorne à autoridade preparadora a fim de que os dois sujeitos passivos sejam cientificados da decisão de primeira instância administrativa e, querendo, apresentem novo Recurso Voluntário, para novo julgamento

*por uma das Câmaras do Terceiro Conselho de Contribuintes
do Ministério da Fazenda. (grifos acrescidos)*

Houve a intimação das partes daquela decisão, que restou irrecorrida. Os autos retornaram ao CARF e fui designado relator, na forma regimental, tendo pedido sua inclusão em pauta para julgamento.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Ribeiro Nogueira

Entendo que o recurso voluntário é tempestivo e atende aos requisitos legais, portanto, dele tomo conhecimento.

Foi levantada, em sustentação oral pelas recorrentes, preliminar de nulidade da decisão de primeira instância, por cerceamento do direito de defesa, por não terem sido intimadas as recorrentes e aberto novo prazo para impugnação e complementação dos argumentos de defesa, diante da alteração do critério jurídico que defende ter sido efetuado por aquela decisão. Tal pedido foi efetuado com base no parágrafo terceiro do artigo 18 do Decreto nº 70.235/72.

Deixo de apreciar o referido pedido, neste momento, pois entendo ser possível a solução da demanda com julgamento do mérito favorável ao contribuinte, na forma do disposto no parágrafo terceiro do artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

A matéria de tela do presente recurso é por demais conhecida deste Colegiado, sendo certo que foi recentemente modificada a jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, pelas razões proferidas pela ilustre Conselheira Judith do Amaral Marcondes Armando, nos autos do julgamento do Recurso Especial nº 303-127.608, que, resumidamente, entendeu que

...o real motivo do lançamento foi devido à constatação, pela fiscalização, haver sempre parcela – acrescida ao produto já nacionalizado – destinada à MMC AUTOMOTORES DO BRASIL LTDA., na revenda efetuada pela importadora às concessionárias.” (...)

a atuação da MMC não corresponde à de um agente de compras, pois não atua no interesse das concessionárias, mas à de um agente de vendas, sendo sua atuação primordialmente feita em benefício do exportador estrangeiro, constituindo sua remuneração, o percentual sobre o preço dos veículos exportados para o Brasil, uma condição de venda. Esclareceu a própria MMC que cobrava dos revendedores, até maio de 1995,

quantias que correspondiam, além das decorrentes dos serviços, a 10% do valor CIF de cada veículo a título de “direito do uso de marca” e outro de 7% a título de constituição de um fundo para compensação das variações cambiais, percentual que era calculado sobre os valores de cada veículo. Deveria, assim, ser adicionada ao valor aduaneiro, por se enquadrar no art. 8º, inciso I, alínea “d”, c/c art. 1º, c do Acordo, correspondendo a resultado de revenda, subsequente das mercadorias importadas, que reverte direta ou indiretamente ao exportador ou aos direitos de licença, previstos no art. 8º, inciso I, alínea “c”. Verifica-se que os adquirentes dos veículos devem pagar à COIMEX, além do valor normal da transação comercial, um percentual sobre o valor desse faturamento do produto, a ser repassado à MMC, valor este que reverte indiretamente ao vendedor e está relacionado com a marca.

Resta claro, portanto, que é caso de aplicação do previsto no Acordo de Valoração, artigo 1º, parágrafo 1º, alínea “c”, combinado com o disposto no artigo 8º, verbis:

“Artigo 1º

1. O valor aduaneiro de mercadoria importada 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:

(...)

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;

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:

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

comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra;

(...)

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.”

Como bem colocado pelo voto trazido à lume, não se trata de comissões de compra. Ainda que fossem de comissões, o ajuste deveria ser feito, pois da mesma forma que no caso da MMC, a atuação da MOTO HONDA não corresponde à de um agente de compras, “pois não atua no interesse das concessionárias, mas à de um agente de vendas, sendo sua atuação primordialmente feita em benefício do exportador estrangeiro, constituindo sua remuneração, o percentual sobre o preço dos veículos exportados para o Brasil, uma condição de venda.”

Portanto, não se aplica a Decisão COSIT nº 14, de 15/12/1997, eis que ela discorre sobre a incidência do artigo 8º, parágrafo 1º, alínea “a”, i. Mesmo que fosse caso de comissão, ela esclarece, no item 9, que para que as importâncias pagas a título de “comissões de compra” sejam excluídas da base de cálculo do imposto, o agente de compra deverá atuar em prol do importador. Adiciona, ainda, que se as comissões forem pagas pela importadora, caberia à mesma comprovar que os valores pagos referem-se a comissões de compra e não a comissões de venda (inciso 11). Não é o que se vê no caso presente.

Entretanto, tais “comissões” devem ser adicionadas ao valor aduaneiro, por se enquadrarem no art. 8º, inciso I, alínea “d”, c/c art. 1º, c, do Acordo, correspondendo a resultado de revenda subsequente das mercadorias importadas, que reverte direta ou indiretamente ao exportador.”

Não consigo aplicar tal entendimento no presente caso.

Observo que a remuneração da MMCB não tem a natureza de “comissões de venda”, uma vez que representa a contrapartida pela prestação de serviços da MMCB, no Brasil, aos concessionários (e não ao exportador) e pela cessão do uso da marca. Tais serviços e a cessão do uso da marca não se confundem com os serviços de agenciamento de vendas ou de compras, como se pode depreender do exame da Nota Explicativa 2.1, do AVA, itens 2, 4, 5 e 7 (v. IN SRF 17/98)¹.

A MMCB não é agente de vendas da MMC, mas distribuidor (v. cláusula 2 do contrato de distribuição), como é esclarecido nos artigos 2 e 3 do Contrato de Distribuição: “2.1 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**.... 3. Todos os produtos fornecidos ao DISTRIBUIDOR de acordo com este, serão comprados pelo DISTRIBUIDOR por sua própria conta e risco... 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**

¹ Saliente-se que as comissões de que trata a Nota Explicativa são importâncias pagas a agente de venda pelo exportador (vendedor) ou pelo importador (comprador) no caso de haver acordo nesse sentido entre importador e exportador. No caso sob análise, as importâncias erroneamente consideradas como comissões são pagas ao distribuidor pelos concessionários, que não revestem a condição de importadores.

como agente da MMC de qualquer maneira que seja e não deverá concluir qualquer contrato ou acordo em nome da MMC....”²

Portanto, as importâncias recebidas pela MMCB não se enquadram no art. 8º, 1, a, i, do AVA, não podendo o ajuste pretendido pelo fisco se basear no referido dispositivo.

O auto de infração não trata da aplicação deste dispositivo. A fiscalização não cogitou sobre a existência de pagamento de direitos de exploração (“royalties”) ou direitos de licença **como condição de venda**, uma vez que pretendeu efetuar o ajuste com base no art. 8º, 1, “a”, “i” (considerando as receitas MMCB como “comissões e corretagens”). A invocação desse dispositivo como base para o ajuste é da lavra do julgador de primeira instância.

Neste passo, cabe esclarecer que o significado de “venda”, na expressão “condição de venda”, é o de **exportação** para o país de importação, conforme se pode colher no enunciado do item 2 da Nota Interpretativa ao parágrafo 1, c, do artigo 8º, do AVA, *verbis*:

“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 em condição da venda, para exportação para o país de importação, das mercadorias importadas**” (grifou-se).

No caso concreto, então, haveria que examinar se a MMC (exportador) impôs a qualquer das empresas brasileiras mencionadas (MMCB, COIMEX e concessionários), **como condição para exportar produtos MITSUBISHI para o Brasil**, o pagamento de direitos de exploração (“royalties”) ou **de licença** de uso de marca.

Não há qualquer disposição contratual que obrigue COIMEX (importador/comprador), MMCB (distribuidor) ou concessionários Mitsubishi a pagar à MMC, ou a **terceiro indicado por ela, como condição para que a MMC venda/exporte seus produtos para o Brasil**, qualquer direito de exploração ou direito de licença de uso da marca. **Ademais, não há qualquer outra prova da existência de tal obrigação, ou de remessas diretas ou indiretas de valores monetários ao exportador, a esse título.**

Por outro lado, cabe contestação ao acórdão 3202-00.113 (proferido no Processo 12466.000098/98-76, no qual as interessadas também figuram como autuadas, v. nota de rodapé nº 3, deste), que procura fundamentar a exigência fiscal no art. 8º, 1, c, citado.

O acórdão referido diz que:

“A condição de venda traduz-se pela obrigação de que, em cada revenda, se fizesse o pagamento de parcela à distribuidora, o que torna inequívoca a existência de reversão de valores à empresa que autorizou a importação, participante de contrato de distribuição com a MMC, e que constou como interveniente nos contratos de compra e venda, hipótese prevista no art. 8º, 1, “d”, do Acordo. **De destacar-se que o Acordo não estabelece que o pagamento deva ser feito ao exportador, e sim como pagamento direto ou indireto.** No caso, mesmo que não tenha

² A MMCB deliberou, juntamente com os concessionários, delegar à COIMEX a promoção da importação, e da subsequente revenda dos produtos, o que não a transforma em agente de vendas do exportador/

promovido a revenda, a MMCB, como empresa pactuada com a exportadora, recebeu parcelas compulsórias a título de direito de licença.”(O grifo não é do original).

As recorrentes então questionaram o colegiado julgador, via embargos de declaração,

“a emitir pronunciamento sobre a matéria, no qual se esclareça, em seu entendimento, como se dá, nos casos dos autos, a reversão direta ou indireta, **em favor do exportador**, das importâncias pagas pelos concessionários, à MMCB, bem assim que seja esclarecido como se demonstra que o **exportador** tenha exigido e recebido, direta ou indiretamente, da COIMEX, da MMCB ou dos concessionários, pagamentos a título de direitos de licença como condição de venda das mercadorias importadas.”

O presidente do colegiado julgador, e também relator do processo, rejeitou os embargos, assim reafirmando as razões de decidir acima citadas:

“Os referidos destaques e seus fundamentos, inclusive no que respeita à questão pertinente à forma de pagamento, é matéria que restou clara, considerando os efetivos pagamentos à **empresa que autorizou a importação, participante de contrato de distribuição com a MMCB**³ (empresa pactuada com a exportadora e que recebeu parcelas compulsórias a título de direitos de licença) conforme demonstrativo de cálculo de valor médio objeto de ajuste constante dos autos, a ser exigido em relação a cada operação de venda de veículo.” (despacho 3202-046, de 14/10/11)⁴.

Observe-se então que o AVA determina, na verdade, que, para que se possa proceder a acréscimos no valor aduaneiro, em decorrência da constatação de existência de pagamento de direitos de licença, **pelo comprador (importador)**, é necessário demonstrar que **o comprador devia pagar** tais direitos de licença como **condição de venda** das mercadorias importadas, **exigida pelo vendedor (exportador)**. Veja-se o que dispõe a Nota Interpretativa ao art. 8º, Parágrafo 1.c, do AVA:

“1. 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**

³ Há evidente erro de digitação na referência à MMCB. O enunciado só faz sentido e se compatibiliza com o trecho do acórdão acima citado se for entendido que a referência é à MMC. Leia-se portanto “MMC”, onde está “MMCB”. Veja-se, a propósito, o trecho da decisão embargada, segundo o qual “... inequívoca a existência de reversão de valores à **empresa que autorizou a importação, participante de contrato de distribuição com a MMC...**”(grifou-se)

⁴ Ao se referir a MMCB como “empresa pactuada com a exportadora”, o presidente da TO/relator sugere haver vinculação entre MMCB e MMC, o que, a seu ver, significaria que as importâncias recebidas pela MMCB seriam na realidade valores recebidos pela MMC, em virtude da vinculação. A afirmação e a conclusão são inexatas, pois conforme demonstrado nos autos, não há vinculação entre as duas empresas, sendo de registrar também que o próprio presidente da TO/relator considerou em seu voto ser irrelevante para o deslinde da questão a discussão sobre a existência ou inexistência de vinculação.

em condição da venda, para exportação para o país de importação, das mercadorias importadas.”(grifou-se)

Na demonstração a que alude o item 17, deste, deverá também estar esclarecido se tal pagamento foi feito direta ou indiretamente **ao exportador**, uma vez que a interpretação sistemática e teleológica do AVA mostra que aquele diploma legal trata da **relação entre exportador e importador**, para efeito de **identificar precisamente os valores apropriados pelo primeiro**, como expressão correta do **valor das mercadorias** transacionadas entre ambos, o qual constitui a **base de cálculo** dos tributos aduaneiros.

Atente-se, neste passo, para o que consta da **Nota Explicativa ao art. 1º do AVA**, segundo a qual:

“O preço efetivamente pago ou a pagar é o pagamento **total** efetuado ou a ser efetuado **pelo comprador ao vendedor, ou em benefício deste**, pelas mercadorias importadas...”(grifou-se)

Pode-se concluir, portanto, que **o Acordo considera, sim, que o pagamento é sempre feito ao exportador, podendo assumir forma direta ou indireta. A entrega dos valores se fará diretamente ao exportador, ou a terceiro, para satisfazer obrigação do exportador perante aquele. (V. Nota Interpretativa ao artigo 1º: “...Exemplo de pagamento indireto seria a liquidação pelo comprador, no todo ou em parte, de um débito contraído pelo vendedor.”)**

A afirmação feita no acórdão 3202-00.113 (“... o Acordo não estabelece que o pagamento deva ser feito ao exportador, e sim como pagamento direto ou indireto”), não se sustenta, pois ao destacar a forma de pagamento – direto ou indireto -, seu autor “esquece” que o beneficiário do pagamento, direto ou indireto, é sempre o exportador/vendedor, quer receba diretamente a transferência pecuniária pela venda feita, quer receba indiretamente o valor total ou parcial da venda mediante a extinção, pelo importador, de uma obrigação do exportador perante terceiro.

Decorre do exposto que, nos casos de exigência de pagamento de direitos de licença **como condição de venda**, os pagamentos podem ser feitos ao exportador, se titular do direito de licença, ou a terceiro que ele indicar, que seja titular do direito de licença, cedido ao exportador. Nessa última hipótese, entende-se que o pagamento é feito **indiretamente ao exportador**, porque o pagamento está sendo feito ao titular do direito de licença, para adimplir obrigação do exportador, relativa à cessão do direito de licença que lhe tenha sido feita pelo respectivo titular.

Portanto, para que se saiba se o ajuste pretendido é válido, é indispensável, nos termos do AVA, perquirir se o pagamento foi “pagamento direto ou indireto” **ao exportador/vendedor**.

No caso dos autos, **não** se constata ter havido pagamento de direito de licença **ao exportador**, como **condição de venda/exportação dos produtos para o Brasil**.

Não há, portanto, como dizer que os pagamentos feitos pelos concessionários à MMCB, no Brasil, a título de autorização de uso da marca, são **pagamentos de direito de licença como condição de venda, relativamente à operação de importação**.

Note-se ainda que a MMCB **não é titular da marca (o titular da marca é o exportador), nem tem vinculação societária com a MMC, eis que é uma empresa brasileira cujo capital pertence a brasileiros**, conforme comprovou nos autos.

Por outro lado, registre-se que a MMCB não remeteu tais recursos ao exportador ou a terceiros, a mando do exportador.

A propósito, o Acórdão CSRF 9303-00.208(única decisão definitiva quanto à matéria, em processo idêntico ao ora sob julgamento) registra, quanto à matéria:

“... evidente que a questão do valor aduaneiro é de fato uma questão de exportador e importador que deve ser investigada, mas que **não pode se estender às operações sucessivas realizadas no mercado interno**” (fls. 36)

O auto de infração não trata da aplicação deste dispositivo. A fiscalização não questionou expressamente o preço de revenda das mercadorias importadas, no sentido de demonstrar que aquele preço teria sido diferente do praticado pela COIMEX, no mercado interno. Conseqüentemente, não identificou parcela do hipotético resultado da revenda (diferente do praticado pela COIMEX), **que tivesse revertido direta ou indiretamente ao exportador**. O enquadramento legal visado pelos auditores, como se demonstrou, foi o art. 8º, 1, a, i, do AVA. A invocação do art. 8º, 1, d, do AVA, como base para o ajuste, é da autoria do julgador de primeira instância.

Observe-se então que **não se pode vislumbrar nas importâncias recebidas pela MMCB as características de “resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas”**.

É oportuno registrar que o art. 8º, 1, “d”, do AVA, se refere a “revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas” **realizada pelo importador. O importador (no caso, a COIMEX) é que revendeu os veículos para os concessionários, recebendo o preço estipulado nos contratos respectivos. Não recebeu importâncias a título de remuneração pela autorização do uso da marca, prestação de assistência técnica e reembolso de despesas de propaganda**⁵. Por sua vez, a MMCB não revendeu, não cedeu, nem utilizou as mercadorias importadas.

A propósito, não há qualquer comprovação, nos autos, de que o preço de revenda praticado pela COIMEX não seja o efetivo, **assim como não há qualquer comprovação de que os valores constantes das notas fiscais emitidas pela MMCB**

5 Esclareça-se aqui, mais uma vez, que as importâncias relativas a autorização pelo uso de marca, reembolso de despesa de propaganda, assistência técnica e garantia não são cobradas aos concessionários pela COIMEX. Tais importâncias são pagas diretamente à MMCB, pelos concessionários, conforme comprovado nos documentos fiscais e na respectiva escrituração comercial.

correspondam a alguma parcela do preço de revenda. Em outras palavras: o preço de revenda aos concessionários não é constituído pelo preço cobrado pela COIMEX e pelos valores cobrados pela MMCB, como insinuado pelo Fisco, no julgado de primeira instância. Não há nos autos qualquer prova nesse sentido.⁶

Portanto, a primeira parte da hipótese legal de ajuste não se concretiza, no caso. Não se identifica qualquer **resultado** (nem, em decorrência, parcela de resultado) de revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas, pois os valores que o órgão julgador de primeira instância pretendeu enquadrar no dispositivo têm outra natureza: **a de receitas de cessão de direitos e de prestação de serviços, e a de reembolso de despesas, havidos pela MMCB.**

Não havendo, assim, “parcela de resultado de revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas”, não há como passar à segunda parte da hipótese legal, para afirmar a existência de “reversão direta ou indireta” daqueles valores (**receitas da MMCB) ao exportador.**

Para que haja, no caso, reversão direta ou indireta de parcela desse resultado ao exportador, é necessário ainda que tal parcela seja concretamente transferida ao exportador, por via direta, mediante crédito bancário em seu nome ou por via indireta, mediante crédito bancário em nome de terceiros, por ele indicados, por exemplo⁷. No caso dos autos, as receitas da MMCB, **além de não constituírem resultado de revenda, cessão ou utilização subsequente de mercadorias importadas, NÃO FORAM TRANSFERIDAS AO EXPORTADOR, DIRETA OU INDIRETAMENTE, para que se caracterizasse a reversão de que trata o dispositivo em comento.**

Note-se que a MMCB não tem vinculação societária com a MMC (exportadora), o que afasta, *a priori*, qualquer alegação no sentido de que, ao receber aquelas receitas, a MMCB o faria no interesse do exportador.

Por outro lado, cabe também objeção ao que consta na decisão de primeira instância, onde se afirma ter havido reversão, ao exportador, nos termos do art. 8º, 1, “d”, da valorização (ou “fortalecimento”) da marca, resultante de “investimento” das receitas da MMCB em atividades promocionais.

A referida decisão tergiversa quanto ao aspecto principal que interessa à valoração aduaneira, isto é, **não demonstra**, no caso, a existência e o “*quantum*” de **parcela do valor de transação** que, **a seu ver, não tendo composto o valor declarado, tenha sido transferida ao exportador.**

⁶ Na realidade, os autuantes acusaram a COIMEX de emitir notas fiscais de venda dos veículos de marca MITSUBISHI em valor “flagrantemente a menor”, atribuindo tal “fato” a que a COIMEX teria deixado de incluir no valor de transação os valores pagos no mercado interno à MMCB, valores esses que os autuantes consideraram ter a natureza de comissões de venda, devidas pela exportadora à MMCB.

⁷ Veja-se, a propósito, o que diz a nota interpretativa ao artigo 1º do AVA: “O preço efetivamente pago ou a pagar é o pagamento total efetuado ou a ser efetuado pelo comprador ao vendedor, ou em benefício deste, pelas mercadorias importadas. O pagamento não implica, necessariamente, em uma transferência de dinheiro. Poderá ser feito por cartas de crédito ou instrumentos negociáveis, podendo ser efetuado direta ou indiretamente. Exemplo de pagamento indireto seria a liquidação pelo comprador, em todo ou em parte, de um débito contraído pelo vendedor”.

Esclareça-se, a propósito, que não há no **contrato de distribuição** qualquer disposição pela qual a MMC atribua à MMCB a **incumbência de receber recursos dos concessionários, em nome da MMC, a título de autorização pelo uso da marca e de reembolso de despesas de propaganda, treinamento de pessoal, assistência técnica e garantia.**

Também **não** há disposição contratual que atribua à MMCB a **incumbência de, em seguida, aplicar (investir) esses recursos no fortalecimento ou valorização da marca MITSUBISHI, em benefício da MMC, em vez de remetê-los diretamente à MMC.**

O que ocorre é uma cessão onerosa do direito de uso da marca, operação comercial que se perfaz no Brasil, sob a lei brasileira, sendo inerente à caracterização da MMCB, no caso, como distribuidora (para que seja distribuidora, é necessário que seja detentora do direito de uso da marca, no Brasil, para transferi-lo a terceiros, constituindo assim a rede de concessionários e obtendo a remuneração adequada à sua atividade).

As importâncias pagas à MMCB pelos concessionários, pela cessão do uso de marca são portanto **custos de produtos vendidos**, incorridos no Brasil, **pelos concessionários**, relativamente à comercialização dos veículos no Brasil, e **não custos de produtos importados**, relativamente à operação de importação feita pela COIMEX.

Ainda a respeito de valorização de marca, observe-se que não consta dos autos qualquer comprovação de que a referida valorização tenha ocorrido, **e de qual teria sido o respectivo montante (até porque não há informação nos autos sobre o valor anterior da marca).**⁸

Registre-se, ainda, que é mera suposição do julgador o *quantum* da valorização da marca, em favor do exportador, pois não se pode **dizer que cada unidade de moeda paga pelos concessionários à MMCB foi por esta “investida” na valorização (fortalecimento) da marca MITSUBISHI e gerou uma unidade de moeda de acréscimo ao valor da referida marca.** Não há portanto **“dados objetivos e quantificáveis”** (v. art. 8º, § 3º) para que se proceda ao ajuste.

Observe-se, ainda, que o Acórdão 9303-00.208 – CSRF - 3ª Turma, expressa o entendimento de que: “Ora, se são valores que robustecem a marca **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**”, e de que “... **as provas trazidas aos autos não permitem concluir que houve depreciação no preço das transações em razão dos ajustes sugeridos.**” (grifou-se)

Quanto às alegações de que a MMCB recebe importâncias dos concessionários, aplicando-as em despesas destinadas ao fortalecimento da marca, o que

⁸ Observe-se que, mesmo que ocorresse tal comprovação, o disposto no art. 8º, 1, d, **não** abrange benefício indireto do exportador, representado por suposta valorização de marca, uma vez que os casos em que valores de intangíveis (bens incorpóreos) influenciam o valor aduaneiro, devendo ser somados ao valor declarado, estão expressamente indicados no art. 8º, b, iv. Ou seja: não havendo menção expressa a “valorização de marca” no art. 8º, b, iv, não há como afirmar que o art. 8º, I, “d”, abrange tacitamente a “valorização de marca”.

redunda em valorização da marca igual ao montante despendido, observe-se, que há disposições do AVA no sentido da exclusão de tais valores na apuração do valor aduaneiro.

Com efeito, a “Nota Interpretativa ao artigo 1º” do AVA, dispõe:

"Do mesmo modo [para fins do art. 1º] se o comprador tomar a seu cargo, por sua própria conta, **ainda que mediante acordo com o vendedor**, as atividades relacionadas com a comercialização das mercadorias importadas, o valor dessas atividades não fará parte do valor aduaneiro, nem resultarão essas atividades na rejeição do valor de transação”. (o grifo não é do original)

Veja-se também o Comentário 16.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (Anexo Único da IN SRF 318/2003), que esclarece:

“...Na prática comercial, são muito diversas as atividades que um comprador pode executar após a compra das mercadorias, porém, antes da importação. Tendo em conta os Artigos 1 e 8 e suas Notas Interpretativas, **essas atividades podem compreender aquelas executadas para promover a venda e a distribuição das mercadorias no país de importação. O custo dessas atividades que o comprador execute por conta própria, não deve ser considerado como um pagamento indireto ao vendedor, mesmo que se possa considerar que o vendedor dela se beneficie.**” (o grifo não é do original)

Ora, as atividades da MMCB indiscutivelmente compreendem “as relacionadas com a comercialização das mercadorias importadas”, bem assim “aquelas executadas para promover a venda e a distribuição no país de importação”, (v. contrato de distribuição e contratos MMCB/concessionários) consistem em **criação, coordenação e articulação da rede de concessionários, e em administração da concessão de uso da marca, aí incluídas a autorização para uso de marca, a promoção publicitária, a assistência técnica e a garantia.**

São atividades, assim, desenvolvidas no território do país de importação, à parte da operação de comércio exterior, remuneradas internamente, por acordo entre Distribuidor e Concessionários. Não há, portanto, suporte para qualquer ajuste ao valor aduaneiro, uma vez que a Nota Interpretativa e o Comentário aqui citados **afastam inapelavelmente de qualquer ajuste a contrapartida econômico-financeira da realização de tais atividades.**

Por estas razões, VOTO por conhecer o recurso voluntário para dar-lhe provimento, julgando prejudicados os demais argumentos e pedidos formulados pelos recorrentes.

MARCELO RIBEIRO NOGUEIRA - relator

Processo nº 12466.001423/98-91
Acórdão n.º **3201-001.004**

S3-C2T1
Fl. 2.061

CÓPIA