



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

Processo n° 16327.000384/2006-11
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3201-001.460 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 22 de outubro de 2013
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO IPI
Recorrente TOSHIBA MEDICAL DO BRASIL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 04/04/2001 a 24/11/2004

VALOR ADUANEIRO.

O item 4 do Artigo 8º do AVA-GATT impede que sejam acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar qualquer outro valor nele não previsto expressamente. Os arts. 11 da Instrução Normativa SRF nº 16/98 e da Instrução Normativa SRF nº 327/03 extrapolaram os limites estabelecidos pelo AVA-GATT pelo que devem ser afastados em razão do princípio da legalidade e da hierarquia das normas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado. A Conselheira Mércia Helena Trajano D'Amorim e o Conselheiro Joel Miyazaki votaram pelas conclusões.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

JOEL MIYAZAKI - Presidente.

(ASSINADO DIGITALMENTE)

DANIEL MARIZ GUDIÑO - Relator.

EDITADO EM: 16/03/2014

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Mércia Helena Trajano D'Amorim, Daniel Mariz Gudiño, Carlos Alberto Nascimento e Silva, Ana Clarissa

Masuko Araújo, Adriene Maria de Miranda Veras e Joel Miyazaki. Ausente justificadamente o Conselheiro Luciano Lopes de Almeida Moraes.

Relatório

Por bem descrever os fatos ocorridos até o julgamento de 1ª instância administrativa, segue abaixo a transcrição do relatório da decisão recorrida seguida da sua ementa e das razões recursais:

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 114 a 129) formalizado para exigência da diferença de Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e contribuições Cofins e PIS/Pasep incidentes na importação, acrescidos dos respectivos juros de mora e multas de ofício, que constituiu crédito tributário no valor total de R\$ 146.022,04.

Ensejou o lançamento, a constatação pela autoridade fiscal de que a interessada, na apuração do valor aduaneiro relativo às mercadorias importadas por meio das Declarações de Importação (DI) relacionadas no Auto de Infração, não computou os custos relativos a atividades de propaganda, garantia e promoção de vendas por ela empreendidas em benefício do vendedor ou por conta deste. Referidos custos, pelo fato de satisfazerem parte do pagamento das mercadorias importadas, e consistirem em condição de venda das mesmas, constituem parcela integrante do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, conforme disposto pelo inciso I, parágrafo único, do artigo 11 da IN/SRF nº 16/98 e artigo 11 da IN/SRF nº 327/2003.

Como consequência, a fiscalização recalculou os valores aduaneiros das declarações de importação, mediante o rateio das despesas realizadas pela interessada a título de propaganda, garantia e promoção de vendas.

Cientificada do lançamento em 30/03/2006, a contribuinte apresentou impugnação em 28/04/2006, fls. 148/169, alegando, em síntese, que:

(a) o artigo 11 da IN/SRF 327/2003 contraria as disposições contidas no Decreto nº 1.355/94 que aprovou o Acordo de Valoração Aduaneira – AVA, posto que o artigo 8 desse Acordo não prevê a inclusão das despesas incorridas em propaganda, promoção de vendas e garantia, no valor da transação para efeito de determinação do valor aduaneiro;

(b) o parágrafo 4 do artigo 8 do AVA é taxativo ao dispor que, na determinação do valor aduaneiro, nenhum acréscimo será efetuado se não estiver previsto do artigo 8. E, como visto, as despesas de propaganda, promoção e garantia não se encontram no dispositivo em tela;

(c) como esses dispositivos foram disciplinados em âmbito de tratado internacional, prevalecem sobre a legislação tributária interna, conforme o art. 98 do CTN;

(d) a legislação não prevê a inclusão dessas despesas, tendo em vista, também, a impossibilidade de o importador prever de antemão, ou ainda no efetivo momento da importação, os valores que serão despendidos com propaganda, promoção e garantia com relação aos produtos importados;

(e) especificamente com relação às despesas de propaganda e promoção de vendas, não têm rigorosamente a natureza de despesa, mas sim de adiantamento a terceiros (conta do ativo), posto que são ressarcidas posteriormente à impugnante, como forma de custos incorridos em nome do exportador, mediante o chamado cost sharing. Considerando que o artigo 8, inciso I do AVA estabelece que os valores a serem incluídos no valor de transação são aqueles suportados pelo importador e, no caso, esses valores são suportados pelo exportador, então sua inclusão no valor de transação, para efeitos de valoração aduaneira, é indevida;

(f) especificamente quanto aos custos referentes à garantia de partes e peças de produtos anteriormente importados, são operações em que a impugnante sequer remete valores ao exportador (operações realizadas sem cobertura cambial). As mercadorias importadas são utilizadas, única e exclusivamente, para o cumprimento da garantia concedida pelo próprio exportador, sem qualquer gasto ou ganho pela impugnante. Em sendo a responsabilidade pela reposição das partes e peças atribuída, por acordo, ao exportador, esses valores também não podem estar incluídos no valor de transação, nos termos do inciso I do artigo 8 do AVA.

A 2ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo II (SP) julgou a impugnação improcedente, conforme se depreende da ementa do Acórdão nº 17-31.337, de 27/04/2009, *in verbis*:

Assunto: Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

Período de apuração: 04/04/2001 a 24/11/2004

VALOR ADUANEIRO.

No caso de o preço ou a venda estarem sujeitos a alguma “condição ou contraprestação”, cujo valor é indeterminado, afasta-se o método do valor de transação. Conhecido o valor da condição, o mesmo faz parte do “encargo econômico” suportado pelo importador como contrapartida pela aquisição da mercadoria importada, consistindo em parcela do “preço efetivamente pago ou a pagar”. O disposto no artigo 11 da IN SRF 327/2003 não afronta o Acordo de Valoração.

Lançamento Procedente.

Inconformada com o resultado do julgamento da instância *a quo*, a Recorrente interpôs seu recurso voluntário tempestivamente, reiterando, em síntese, os argumentos de sua impugnação.

O processo foi digitalizado e posteriormente distribuído para este Conselheiro na forma regimental.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Daniel Mariz Gudiño

O recurso voluntário atende aos pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, razão pela qual deve ser conhecido.

A controvérsia a ser dirimida cinge-se a saber se o fato de a Recorrente: (i) promover constantes treinamentos e capacitação técnica dos profissionais responsáveis pela manutenção e instalação dos equipamentos; (ii) executar ações de propaganda e marketing para a manutenção e fortalecimento da marca; (iii) oferecer serviços de instalação, assistência técnica e garantia dos equipamentos importados; justifica a aplicação dos ajustes previstos no Artigo 8º do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994, também conhecido como Acordo de Valoração Aduaneira ou simplesmente AVA-GATT.

Isso porque, segundo o referido dispositivo legal, introduzido na legislação brasileira pelo Decreto nº 1.355, de 1994, todos os valores que são pagos pelo importador ao exportador, direta ou indiretamente, como condição de venda da mercadoria importada, não incluídos no valor declarado para a transação, devem ser nele incluídos para efeito de valoração aduaneira.

Segundo a instância *a quo*, o fato de a Recorrente ser subsidiária e representante exclusiva da Toshiba Medical Systems Co. no Brasil exigiria dela uma série de obrigações, as quais configurariam condição de venda. Ainda no contexto da distribuição exclusiva, a instância *a quo* cita o Estudo de Caso 3.1 constante do anexo à Instrução Normativa SRF nº 318, de 2003, que trata das hipóteses fáticas que configuram “condição ou contraprestação” relativa à comercialização das mercadorias importadas.

Entre as hipóteses do mencionado estudo de caso constam algumas bastante similares àquelas relatadas pela própria Recorrente no curso da ação fiscal, a saber:

Excerto de fl. 18

A empresa em epígrafe, pelo fato de ser representante exclusiva da TOSHIBA MEDICAL SYSTEMS CORPORATION (anteriormente denominada TOSHIBA CORPORATION), na comercialização e assistência técnica dos equipamentos médico-hospitalares, da marca TOSHIBA, está obrigada a manter em seu estoque um número mínimo de peças, que poderão serem utilizadas nas garantias, instalações e manutenções de equipamentos comercializados no Brasil.

Além dos itens obrigatórios a serem importados, a Toshiba Brasil mensalmente realiza importações de partes e peças de equipamentos, que tenham maior rotatividade no estoque, visando sempre mantê-lo abastecido para atender a demanda interna.

Outro aspecto relevante e primordial para a manutenção da marca TOSHIBA no Brasil, assim como o seu fortalecimento, é o constante dispêndio com despesas de propaganda e marketing, custos estes suportados pela representante no Brasil.

Ainda com relação ao fortalecimento da marca existe um outro aspecto de vital importância para o negócio no Brasil, trata-se dos constantes treinamentos e capacitação técnica dos profissionais responsáveis pela manutenção e instalação dos equipamentos TOSHIBA, custos estes também suportados pela representante do Brasil.

Excerto de fl. 26

Das garantias suportadas na assistência técnica, prestada nos equipamentos oriundos das importações direta pelos clientes.

Concluída a instalação do equipamento, objeto da venda através do processo por importação direta e após o mesmo posto em funcionamento, iniciar-se-á, o período de garantia de 12 (doze) meses contra defeitos de fabricação, garantia esta que é prestada pela Toshiba Medical do Brasil Ltda.

Durante o período de garantia, ocorrendo defeitos no equipamento e sendo necessária a substituição de partes e peças para a continuidade de seu funcionamento, a TOSHIBA MEDICAL DO BRASIL LTDA fará a reposição das referidas peças e providenciará o conserto do aparelho arcando com os custos e despesas incorridos no processo;

Além dos custos com reposições das peças, são também suportadas pela TOSHIBA MEDICAL DO BRASIL LTDA., o ônus com as despesas de viagens e estadias, kilometragem (sic), abastecimento, bem como, as horas técnicas incorridas no curso da assistência técnica dos equipamentos objeto da garantia.

(Grifou-se)

O racional utilizado pela fiscalização para calcular o ajuste do valor de transação referente aos custos de propaganda, garantias e promoção de vendas foi informado no relatório de fiscalização de fls. 128/129, do qual se extrai o seguinte trecho:

Os custos de propaganda, garantia e promoção de vendas foram fornecidos pelo contribuinte por meio de lançamento nas contas 42114201 a 42014205, e 41105001-00497, em meio magnético anexo ao presente dossiê, e os resultados são resumidos nas folhas 26 a 66. Esses valores são considerados como custeio das atividades de vendas e de garantia oferecida às mercadorias vendidas pelo contribuinte como objeto social.

Havendo vendas de aparelhos pela TOSHIBA MEDICAL DO BRASIL LTDA cuja importação é efetuada diretamente em nome do comprador final, referido pelo contribuinte como "IMPORTAÇÃO DIRETA", repartiu-se o custeio de propaganda e garantia em partes proporcionais às vendas de "IMPORTAÇÃO DIRETA" e revendas de mercadorias importadas pelo contribuinte. Nas folhas 67 a 70 são listadas as vendas de IMPORTAÇÃO DIRETA.

As revendas do contribuinte foram fornecidas em meio magnético anexo ao presente dossiê, e são resumidas nas folhas 71 e 72.

Os valores do custeio a tributar são calculados em proporção de vendas de aparelhos importados pelo contribuinte relativamente à venda total efetuada, conforme mostrado nas folhas 73 e 74.

A despeito das evidências identificadas pela fiscalização, a Recorrente se insurgiu contra o lançamento, alegando que o Artigo 8º do AVA-GATT não faz qualquer menção a despesas incorridas em propaganda, garantia e promoção de vendas. Por essa razão, seu entendimento é de que o art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 16, de 1998, e o art. 11 da Instrução Normativa SRF nº 327, de 2003, teriam extrapolado as suas competências ao criarem novas hipóteses de ajuste.

De fato, o Artigo 8º do AVA-GATT não faz menção a despesas incorridas em propaganda, garantia e promoção de vendas e ainda é taxativo ao prever que nenhum acréscimo será feito ao preço efetivamente pago ou a pagar que não esteja previsto em seu texto. Interessante notar que os valores que o Artigo 8º do AVA-GATT determina sejam acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar estão contidos também na Instrução Normativa SRF nº 16, de 1998, e na Instrução Normativa SRF nº 327, de 2003, porém, em dispositivos que não tratam das despesas incorridas em propaganda, garantia e promoção de vendas. Confira-se:

IN SRF nº 16/98

Art. 8º Na apuração do valor aduaneiro com base no método do valor de transação deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada:

I - os seguintes elementos, na medida que sejam de responsabilidade do importador e não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria:

- a) comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra;*
- b) o custo de recipientes e embalagens consideradas, para fins aduaneiros, integradas à mercadoria; e*
- c) o custo de embalar, compreendendo os gastos com mão-de-obra e materiais;*

II - os royalties e os direitos de licença relacionados com a mercadoria objeto de valoração, na medida que o comprador deva pagá-los, direta ou indiretamente, como condição de venda dessa mercadoria e não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;

III - o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente da mercadoria importada, que reverta direta ou indiretamente ao vendedor.

[...]

Art. 9º O valor dos seguintes bens e serviços fornecidos, direta ou indiretamente, pelo importador, gratuitamente ou a preços reduzidos, para serem utilizados na produção da mercadoria importada, deverá ser acrescentado ao preço efetivamente pago ou a pagar, para fins de apuração do valor aduaneiro:

I - materiais, componentes, partes e elementos semelhantes incorporados à mercadoria;

II - ferramentas, matrizes, moldes e elementos semelhantes;

III - materiais consumidos na produção; e

IV - projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de design, e planos e esboços, realizados no exterior.

[...]

Art. 11. Para fins de apuração do valor aduaneiro, com base no método do valor de transação, será admitido o desconto:

[...]

Parágrafo único. Não serão admitidos os descontos relativos a:

I - atividades ligadas à comercialização da mercadoria importada, como propaganda, garantia e promoção de vendas, empreendidas pelo importador em proveito do fornecedor ou por conta deste, para satisfazer parte do pagamento pela referida mercadoria, conforme previsto no contrato de compra e venda;

II - fornecimento de bens ou prestação de serviços a terceiro, pelo importador, por conta do fornecedor, como condição de venda da mercadoria importada;

III - vinculação existente entre as partes, que influencie o preço;

IV - transações anteriores.

IN SRF nº 327/2003

Art. 11. Constituem parcelas integrantes do preço efetivamente pago ou a pagar os custos relativos:

I - a atividades ligadas à comercialização da mercadoria importada, como propaganda, garantia e promoção de vendas, empreendidas pelo comprador em benefício do vendedor ou por conta deste, para satisfazer parte do pagamento da mercadoria importada, e como condição de venda dessa mercadoria; ou

II – ao fornecimento de bens ou prestação de serviços a terceiro, pelo comprador, por conta do vendedor, como condição de venda da mercadoria importada.

Art. 12. Na determinação do valor aduaneiro com base no método do valor de transação deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada:

I - os seguintes elementos, na medida que sejam de responsabilidade do comprador e não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria:

- a) as comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra;*
- b) o custo de recipientes e embalagens consideradas, para fins aduaneiros, integradas à mercadoria; e*
- c) o custo de embalar, compreendendo os gastos com mão-de-obra e materiais.*

II - os royalties e os direitos de licença relacionados com a mercadoria objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessa mercadoria, na medida que tais valores não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;

III - o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente da mercadoria importada, que reverta direta ou indiretamente ao vendedor.

[...]

Art. 13. Para fins de apuração do valor aduaneiro, deverá ser acrescentado ao preço efetivamente pago ou a pagar, o valor dos seguintes bens e serviços fornecidos, direta ou indiretamente, pelo comprador, gratuitamente ou a preços reduzidos, para serem utilizados na produção da mercadoria importada:

I - materiais, componentes, partes e elementos semelhantes incorporados à mercadoria;

II - ferramentas, matrizes, moldes e elementos semelhantes;

III - materiais consumidos na produção;

IV - projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de design, e planos e esboços, realizados no exterior.

Verifica-se, pois, que as normas complementares em comento foram sutis ora qualificando as despesas de propaganda, garantia e promoção de vendas como descontos não autorizados, ora qualificando-as como parcelas integrantes do preço efetivamente pago ou a pagar. Na prática, contudo, o resultado dos referidos dispositivos é a realização de um ajuste no preço efetivamente pago ou a pagar, nos mesmos moldes do Artigo 8º do AVA-GATT.

Considerando que o AVA-GATT é um acordo internacional em matéria tributária, incorporado no ordenamento jurídico pátrio com força de lei, os dispositivos

infralegais ora comentados violam os princípios da legalidade e da hierarquia das normas implícitos nos arts. 96, 98 e 100 do Código Tributário Nacional.

Ainda que fosse possível ignorar esse fato, o ônus das despesas de propaganda, garantia e promoção de vendas não é da Recorrente, como faz crer a fiscalização. Conforme informado no curso da ação fiscal à fl. 23, a Recorrente é reembolsada das referidas despesas ao cobrar da sua controladora no Japão uma comissão por intermediação de vendas. De acordo com a Recorrente, essa comissão reflete justamente despesas de treinamento, propaganda, promoção de vendas, etc.

Desse modo, resta caracterizado que o ônus das despesas em comento correm, na verdade, por conta da empresa exportadora, embora em um primeiro momento o desembolso de caixa seja da Recorrente.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO ao recurso voluntário, exonerando o crédito tributário integralmente.

Daniel Mariz Gudiño - Relator