



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

Processo nº 16327.000529/2001-70
Recurso nº 139.782 Voluntário
Acórdão nº 3101-00.060 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 20 de maio de 2009
Matéria Imposto Sobre a Importação
Recorrente WARNER MUSIC BRASIL LTDA
Recorrida DRJ-SÃO PAULO/SP

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Exercício: 1997, 1998, 1999

VALOR ADUANEIRO. MÉTODO DO VALOR DE TRANSAÇÃO.
ROYALTIES.

Para os efeitos do Acordo de Valoração Aduaneira, os direitos de autor inserem-se no conceito de royalties e direitos de licença. Ao preço efetivamente pago ou a pagar deve ser acrescentado o valor dos royalties quando relacionados às mercadorias importadas e objeto da valoração e constituírem condição de venda, devendo ser pagos pelo importador, direta ou indiretamente.

AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL. VÍCIO NA INTIMAÇÃO.
BITRIBUTAÇÃO.

Verificado o correto enquadramento legal, manifestando-se a defesa acerca do lançamento tributário, resta demonstrado que não houve cerceamento do direito de defesa.

Supre o suposto vício da intimação o comparecimento do sujeito passivo para apresentar sua defesa no processo administrativo fiscal

Inexiste bitributação quando verificado que o fato gerador e a base de cálculo são distintos.

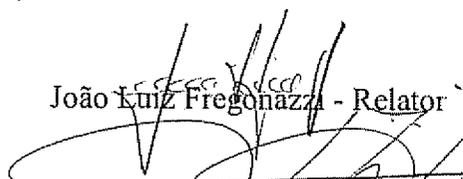
Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros, João Luiz Fregonazzi (Relator), Hércio Lafetá Reis e Henrique Pinheiro Torres.

Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Luiz Roberto Domingo. O Conselheiro Rodrigo Cardozo Miranda, declarou-se impedido.


Henrique Pinheiro Torres - Presidente


João Luiz Fregonazzi - Relator


Luiz Roberto Domingo - Redator Designado

EDITADO EM 01/12/2009

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, José Luiz Novo Rossari, Luiz Roberto Domingo, Rodrigo Cardozo Miranda, João Luiz Fregonazzi, Valdete Aparecida Marinheiro, Susy Gomes Hoffmann e Hécio Lafeté Reis (Suplente).

Ausente o Conselheiro Tarásio Campelo Borges.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário contra o Acórdão DRJ/SPOII n.º 17-18.468, de 28 de maio de 2007, da 1.ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo/SP (fls. 2164/2184), que, por unanimidade de votos, julgou procedente o auto de infração e por conseguinte manteve a exigência do imposto de importação, multa e juros de mora, cujo montante do crédito tributário apurado perfaz R\$ 300.981,74 , e imposto sobre produtos industrializados vinculado, multa e juros de mora, perfazendo um crédito tributário de R\$ 306.040,39.

Por bem relatar os fatos, adoto o relatório da autoridade julgadora de primeira instância, abaixo transcrito.

"A fiscalização lavrou autos de infração para constituição de ofício de créditos relativos ao imposto sobre a importação, imposto sobre produtos industrializados e respectivos juros de mora e multas, em face da infração "outros ajustes obrigatórios não efetuados"

No relatório fiscal, às fls. 1803/1820, a autoridade fiscal oferece os motivos que ensejaram a presente autuação e, em síntese apertada, esclarece que a interessada, ao declarar os valores aduaneiros dos bens importados, deixou de incluir os valores pagos a título de royalties remetidos às empresas sediadas no exterior, denominadas Licenciante/Licenciadora. Tais royalties se referem a direito artístico (ou direito fonomecânico) de cada CD.

Sendo assim, foi lavrado o auto de infração para exigir a diferença de tributos relativa aos valores pagos a título de

royalties que deixaram de ser considerados para a determinação do valor aduaneiro dos bens em tela.

Inconformada com a autuação, a interessada apresentou impugnação, tempestivamente, em 29/04/2001, fls. 1822/1839 para o IPI e, fls. 1994-2011 para o II, alegando em síntese que:

Dos fatos

Entendeu a fiscalização que a interessada deixou de acrescentar aos preços efetivamente pagos pelas mercadorias importadas, os valores proporcionais à saída de CD, para o Território Licenciado (Brasil), e que foram efetivamente remetidos à Licenciadora/Licenciante (Exterior), a título de direitos autorais;

O entendimento adotado pelo Fisco carece de embasamento legal para a exigência dos referidos impostos;

Preliminares

O auto de infração não merece prosperar, vez que carece de aspectos formais necessários para a constituição regular do crédito tributário, o que por si só determina sua nulidade, ou pelo menos sua ineficácia como procedimento administrativo tendente à constituição do crédito tributário;

Primeiro porque o auto de infração foi entregue a pessoa que não detém mandato, expresso ou tácito, outorgado pela impugnante que habilite representar no recebimento e ciência de Autos de Infração de qualquer origem ou de outras quaisquer intimações, notificações ou citações de ordem administrativa;

A Lei exige que o contribuinte outorgue mandato expresso para se fazer representar perante o Fisco, conforme artigo 23 do Decreto 70.235/72 e artigo 196 do Código Tributário Nacional;

A preterição dessa formalidade viola a Lei e retira a regularidade do Processo Administrativo Fiscal, caracterizando ofensa ao princípio da legalidade de todo e qualquer ato administrativo (CF/88, art. 37, caput);

Em segundo, porque o auto de infração padece ainda de mal maior, ou seja, o autuante, ao descrever os fatos e enquadramento legal, deixou de comprovar a correlação entre o fato e a hipótese descrita na norma jurídica (comprovação de tipicidade), quando alega que a empresa não incluiu na base de cálculo dos tributos, os valores dos direitos fonomecânicos ou direitos artísticos, conceitualmente diferenciados dos 'direitos autorais' remetidos às empresas situadas no exterior, denominadas Licenciantes;

Não o fez porque concluiu que direitos artísticos e direitos autorais são a mesma coisa conforme definição da Lei dos Direitos Autorais (Leis nº 5.998/73 e 9.610/98), assim como dos direitos fonomecânicos que estão abrigados pela mesma Lei

como direitos conexos (direitos dos produtores fonográficos), portanto nada tendo haver com royalties e direitos de licença;

Em terceiro porque, ao definir os direitos fonomecânicos ou direitos artísticos a royalties e direitos de licença, única hipótese prevista de inclusão na base de cálculo do tributo (art. 8, letra "c") das Normas sobre Valoração Aduaneira, se utilizou, de forma incorreta, do princípio da analogia, não observando que este princípio, previsto no artigo 108 do CTN, veda a interpretação extensiva para cobrar tributo quando a base de cálculo tem que ser definida em lei, ou ainda, quando resultar na exigência de tributo não previsto em lei (Princípio da legalidade, C.F., art. 150, I);

A fiscalização não se preocupou em verificar o Acordo sobre Aspectos dos Direitos de Propriedade Intelectual Relacionados ao Comércio (Anexo 1 C – GATT), vez que ali encontram-se definidos os conceitos de direito do autor e direitos conexos (Seção 1 – Artigo 14), assim como royalties e direitos de licença, representado pelo uso da marca (Seção 2), desenhos industriais (Seção 4) e de patentes (Seção 5);

Os motivos expostos são suficientes para se determinar a nulidade do auto de infração que não merece prosperar,

Dos Contratos

Os contratos, denominados Contratos de Licença, podem ser definidos como Contrato de Cessão Parcial, pois é válido apenas para Brasil, conforme item B do preâmbulo, e, Temporária, ou seja, por prazo determinado, de acordo com a cláusula 18, de uso dos direitos de produtor fonográfico sobre certas obras musicais, dos quais a Licenciadora WALDEN MUSIC INC (WALDEN) e WEA INTERNACIONAL INC (WEA) são titulares;

A legislação sobre direitos autorais reconhece esses direitos da WALDEN e da WEA, como sendo direitos autorais, conexos aos direitos do autor;

São esses direitos de produtor fonográfico, ou seja, de produtor dos primeiros fonogramas (matrizes) daquelas obras, que a WALDEN e WEA cederam parcial e temporariamente à impugnante, nos termos dos Contratos, para que esta pudesse realizar no Brasil a comercialização de discos fonográficos acabados e fabricados nos Estados Unidos (cláusula 10 "d"),

'Os pagamentos, devidos pela impugnante à WALDEN e WEA, sob os Contratos, pelo fornecimento dos discos fabricados e acabados nos Estados Unidos, corresponde aos preços de favor prevalentes das Licenciadoras para suas licenciadas internacionais FOB local de fabricação' (sic);

A Cláusula 13, intitulada 'Royalties' de 'Copyright, obriga a impugnante a pagar aos proprietários de direitos autorais (copyright) ou donos de composições musicais gravadas nos fonogramas da WALDEN e WEA a remuneração a eles devida pelas vendas de discos importados,

É de se ressaltar que essa remuneração, objeto do auto de infração, que erroneamente está classificada como royalties, em vista da legislação americana, é devida não à WALDEN e WEA, mas aos titulares dos direitos de autor de tais obras musicais (por serem eles seus autores);

A referência às marcas registradas e nomes comerciais (cláusula 8) não desvirtua os Contratos, que permanecem contratos de cessão ou de licença de uso de direitos de produtor fonográfico, pois nenhuma remuneração é prevista nos Contratos pela utilização de tais marcas e nomes comerciais;

Direitos autorais – objeto dos contratos

As figuras, do fonograma e do produtor fonográfico, bem como o direito de vender discos fonográficos (concedidos à impugnante pelos contratos), eram reconhecidas e definidas, na legislação sobre direitos autorais, Lei 5.988, de 14/12/73, até 19/02/98 e continuou sendo após a promulgação da Lei nº 9.610/98, Lei de Direitos Autorais, em consonância com as definições contidas na Convenção de Roma, de 1961, promulgada pelo Decreto nº 57.125, de 19/10/65, a qual o Brasil acolheu sem qualquer reserva e na Convenção de Genebra, de 1971, promulgada pelo Decreto nº 76.906, de 24/12/75;

Além dos dispositivos acima citados convém lembrar que o período de proteção dos direitos patrimoniais do produtor fonográfico sobre suas obras fonográficas era de 60 (sessenta) anos, pela Lei nº 5.988/73, art. 45, sendo ampliado para 70 (setenta) anos, pela atual Lei dos Direitos Autorais nº 9.610/98, arts. 41 e 43, para os direitos patrimoniais do autor e, art. 96 para os direitos patrimoniais do produtor fonográfico sobre seus fonogramas;

A lei ao tratar em dispositivos diferentes, dos direitos do autor e dos direitos do produtor de fonograma, entende que estes últimos são direitos conexos aos direitos do autor, denominados, usualmente apenas como direitos conexos. Além dos direitos do produtor de fonogramas, são igualmente direitos conexos os direitos dos artistas intérpretes ou executantes das obras musicais _ Lei nº 9.610/98;

Desta forma, resta claro que ambos os direitos do autor e os conexos são direitos autorais, tratados como tais pela legislação atual e pela sucedida;

Dai resulta que qualquer utilização de um fonograma por terceiro, para distribuição por venda ou locação de exemplares da reprodução, gera o direito à cobrança de remuneração em benefício do artista e do produtor de fonogramas;

Posto isso, os artigos acima transcritos englobam todos os direitos artísticos, assim como dos direitos de produtor fonográfico da WALDEN e posteriormente da WEA, objeto de cessão ou licença, acordada nos contratos;

direito de autorizar a venda dos fonogramas importados dos Estados Unidos (Contrato, cláusula 10 (d));

direito de autorizar a reprodução dos fonogramas (Contrato, cláusula 2 (a));

direito de autorizar a transmissão, via radiodifusão, de gravações de seus fonogramas, bem como a execução pública destas (Contratos, cláusula 2 (c)),

Assim, conclui-se que os direitos de produtor fonográfico, cedidos pela WALDEN e pela WEA, são direitos autorais conexos, disciplinados, inteiramente, pela anterior e atual lei sobre direitos autorais;

Sendo direitos autorais não podem os direitos do produtor fonográfico ser confundido com qualquer dos direitos de propriedade industrial (royalties e os direitos de licença), sejam eles direitos sobre patentes, marca de indústria e comércio e os demais previstos na lei pertinente nem com outros incluídos no âmbito do Instituto Nacional de Propriedade Industrial (INPI);

Para corroborar o que se argumenta, reproduz-se o conceito de royalties, direitos artísticos e direitos autorais encontrados no Dicionário Jurídico de Maria Helena Diniz:

Royalty – Termo inglês. Valor que se cobra pelo uso de patente de invenção, marca de indústria ou comércio e assistência técnica, científica ou administrativa de origem estrangeira (Othon Sidou);

Direitos dos artistas, intérpretes ou executantes – Direito autoral. Tem o artista, intérprete ou executante o direito exclusivo de, a título oneroso ou gratuito, autorizar ou proibir: 1. a fixação de suas interpretações ou execuções, 2. a reprodução, a execução pública e a locação das suas interpretações ou execuções fixadas; 3. a radiodifusão das suas interpretações ou execuções, fixadas ou não; 4. a colocação à disposição do público de suas interpretações ou execuções de maneira que qualquer pessoa a elas possa ter acesso, no tempo e no lugar que individualmente escolherem, 5. qualquer outra modalidade de utilização de suas interpretações ou execuções.

Direito Autoral – Direito Civil. Conjunto de prerrogativas de ordem não patrimonial (moral) e pecuniária que a lei reconhece a todo criador de obras literárias, artísticas e científicas de alguma originalidade, no que diz respeito a sua paternidade e ao seu ulterior aproveitamento, por qualquer meio, durante toda a sua vida, ou a seus sucessores, ou pelo prazo que ela fixar (Antônio Chaves),

Das definições acima, verifica-se que o conceito de direito artístico e direito autoral se complementam, ao passo que para royalty o conceito é diametralmente oposto;

Nesse sentido o próprio fisco tem entendido que direitos autorais não se confundem com royalties ou direito de marca e, portanto, não sujeitos ao limite de dedutibilidade, imposto pelo art. 233 do RIR/80;

Conseqüentemente, é inadmissível a alegação da fiscalização de que os direitos fonomecânicos ou direitos artísticos são conceitualmente diferenciados dos 'direitos autorais'. Esta alegação carece de fundamentação legal e cerceia inclusive o direito de defesa da impugnante, que não sabe qual o meio utilizado para tal diferenciação;

Normas sobre Valoração Aduaneira

Conforme já demonstrado, os contratos são pertinentes a direitos autorais e nada tem a ver com royalties e direitos de licença relacionados com as mercadorias, objeto da valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida que tais royalties e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar, prevista na letra "c" do artigo 8º cc o artigo 1º das Normas sobre Valoração Aduaneira – Parte I do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo sobre Tarifas e Comércio 1994,

Conforme se pode verificar no dispositivo referenciado, artigo 8º letra "c", deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas quando não incluídos no preço do valor aduaneiro os royalties e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração;

Acrescente que os direitos autorais não constituem condição de venda para a exportação das mercadorias importadas, mas apenas uma obrigação legal do importador de pagar ao possuidor do direito artístico no exterior, um percentual sobre os discos importados e efetivamente vendidos no Brasil;

Se os argumentos elencados não foram suficientes para a formação da convicção do julgador, a impugnante adiciona um outro argumento para afastar a exigência tributária, qual seja, a bitributação dos valores remetidos as Licenciadoras, no exterior, a título de direitos autorais e conexos;

Isto porque a autoridade administrativa adicionou na base de cálculo dos impostos aduaneiros os valores remetidos ao exterior a título de direitos autorais, os quais foram objetos de tributação pelo Imposto de Renda quando de sua remessa, de acordo com o artigo 685 do Regulamento do Imposto de renda – RIR/2000 – Decreto 3.000/99;

Destarte, sobre a mesma identidade nominal de base de cálculo, que é o valor dos direitos autorais remetidos às Licenciadoras no exterior, estão sendo exigidos concomitantemente o Imposto de renda e o Imposto sobre a Importação e o Imposto sobre produtos Industrializados vinculado à importação, em total afronta ao artigo 154, inciso I da Constituição Federal, que veda a cobrança de impostos que tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados na Constituição;

Diante das relevantes razões de fato e de direito requer seja julgado improcedente e insubsistente o presente auto de infração"

A autoridade julgadora de primeira instância julgou procedente o lançamento, entendendo que os direitos autorais integram o valor aduaneiro, base de cálculo do imposto de importação.

Irresignada, a querelante interpôs recurso voluntário, onde reitera argumentação já expendida na fase impugnatória.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Luiz Fregonazzi, Relator

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, pelo que dele tomo conhecimento.

A controvérsia reside na exigência de inclusão dos valores pagos a título de direitos autorais (direitos artísticos ou fonomecânicos) na base de cálculo do imposto de importação. A recorrente defende que os direitos autorais diferem dos royalties e direitos de licença que devem ser incluídos na base de cálculo do referido imposto, como ajuste ao preço efetivamente pago ou a pagar, nos termos do disposto no artigo 8º, parágrafo 1 (c) do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994 – promulgado pelo Decreto nº 1.355/94;

PRELIMINARES

AUSÊNCIA DE INTIMAÇÃO VÁLIDA

Alega a recorrente que pessoa que não detém mandato, expresso ou tácito, outorgado pela impugnante, que a habilite a representar no recebimento e ciência de autos de infração de qualquer origem ou de outras quaisquer intimações, notificações ou citações, ainda que de ordem administrativa é que tomou ciência do auto de infração. Afirmo que a preterição dessa formalidade viola a lei e retira a regularidade do Processo Administrativo Fiscal, caracterizando ofensa ao princípio da legalidade de todo e qualquer ato administrativo (CF/88, art. 37, *caput*).

O artigo 23 do Decreto 70.235/72 e artigo 196 do Código Tributário Nacional, disciplinam a matéria, restando consignado a necessidade de mandato, que autorize a representar a contribuinte no recebimento e ciência de autos de infração. No entanto, o comparecimento do contribuinte aos autos supre esta falta, a teor do disposto na Lei n.º 9.784/99, artigo 26, §5º.

No que respeita à doutrina, vejam-se os ensinamentos de Marcos Vinícius Neder e Maria Teresa Martínez López *in Processo Administrativo Fiscal Federal Comentado, Dialética – 2002*:

"A regra é a intimação pessoal do contribuinte, mas pode ser feita também ao seu representante legal, ou seja, ao seu procurador ou mandatário com poderes para receber citação. Por exemplo, (...) a pessoa jurídica, na figura de quem possuir poderes estatutários para representá-la.

A possibilidade do "preposto" da pessoa jurídica, contudo, foge ao rigor formal exigido pela validade da intimação, pois admite que funcionário, mesmo sem ter poderes de representação, receba a intimação em nome da pessoa jurídica. Nesse caso, deve o auditor ter cautela na aplicação da regra, pois, em razão das graves conseqüências advindas da não apresentação de defesa pelo contribuinte, o julgador pode entender que o conhecimento do ato não se concretizou e desacreditar todo o restante do processo. Só seria válida a intimação nestas condições quando se tratasse pessoa categorizada no quadro funcional da empresa que, depois do fato, continue exercendo suas funções normalmente, de maneira que não pairam dúvidas que o objetivo do ato foi alcançado.

(...)

A intimação do lançamento deve vir acompanhada de todos os elementos de prova que fundamentem a exigência (v.g., termos, documentos demonstrativos de cálculo). A ausência deles pode impedir o perfeito conhecimento da acusação pelo contribuinte e dar azo à alegação de cerceamento do direito de defesa. O artigo 26 da Lei nº 9.784/99, §5º, prevê que 'as intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade'.

Todavia, é de se considerar que, uma vez apresentada a impugnação, por óbvio a recorrente deu-se por intimada e supriu quaisquer deficiências, demonstrando que conheceu das exigências consubstanciadas no auto de infração, peça exordial do processo administrativo fiscal.

Portanto, é de se rejeitar a preliminar.

AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO LEGAL

Na descrição dos fatos, a autoridade autuante afirma expressamente às fls. 1811 que a motivação do lançamento prende-se à não inclusão na base de cálculo do imposto de importação e, conseqüentemente, do imposto sobre produtos industrializados vinculado à importação, dos valores dos direitos fonomecânicos ou direitos artísticos.

Às fls. 1810 consta enquadramento legal, sendo citados os artigos do Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Decreto nº 91.030/85, que explicita quem é sujeito passivo da obrigação tributária principal (art.77), o contribuinte do imposto (art.80), as regras de incidência do imposto (art. 83), o fato gerador do imposto de importação (art.86), a base de cálculo (art.89, II), no caso o valor aduaneiro nos termos do Acordo de Valoração Aduaneira, o montante do crédito tributário a ser pago (artigo 111), a data de pagamento (artigo 112), as regras concernentes ao processamento do despacho aduaneiro de importação (artigos 413, 416 e 418), ou seja, delinea as disposições legais infringidas informando à contribuinte das infrações cometidas (artigo 499).

Outrossim, informa as sanções a que a contribuinte está sujeita (artigo 501, III) e, por fim, informa as regras acerca do lançamento tributário, determinação e exigência do

crédito tributário devido, com o direito à ampla defesa, contraditório e duplo grau de jurisdição, consoante disposição contida no artigo 542 do supracitado Regulamento Aduaneiro.

Na peça exordial, a autoridade autuante relata a não inclusão na base de cálculo dos impostos aduaneiros (II e IPI vinculado à importação) dos valores relativos aos direitos fonomecânicos ou direitos artísticos e os contratos anexados aos autos nos quais fundamenta suas conclusões.

Como se verifica, a autoridade autuante indica as disposições legais infringidas, o suporte fático e a tipicidade dos atos praticados pela recorrente.

Do exame da impugnação apresentada, verifica-se que a recorrente compreendeu os motivos da autuação, tanto assim que menciona, em sua defesa, as disposições legais que regem a matéria em litígio.

Não pode pois prosperar a tese da ausência de fundamentação legal, defendida e superada pela autoridade julgadora de primeira instância, e alegada na peça recursal.

Rejeito a preliminar.

BITRIBUTAÇÃO

Adoto, nessa parte, idênticos argumentos aos do Nobre Relator *a quo*, abaixo transcrito:

Outro argumento trazido aos autos pela autuada, com intuito de afastar a exigência tributária, diz respeito a bitributação dos valores remetidos às Licenciadoras a título de direitos autorais, haja vista entender que tais valores já foram objeto de tributação pelo Imposto de Renda quando de sua remessa.

Tal assertiva não merece prosperar, vez que, de acordo com as normas legais, tais valores, direitos fonomecânicos ou direitos artísticos, constituem apenas uma parcela a ser acrescida na composição da base de cálculo do Imposto de Importação, que não se confunde com as remessas remetidas ao exterior e tributadas pelo IR.

Não deixo, porém, de registrar que a alegação de bitributação não pode prosperar em hipótese alguma, pois os tributos em relevo, imposto de importação e sobre a renda e proventos de qualquer natureza, possuem hipóteses de incidência diversas, bases de cálculo diversas, diferindo em tudo quanto seja objeto de comparação.

Algum questionamento poderia haver no caso dos produtos fabricados no país de importação, mas ainda assim não seria hipótese de bitributação, mas de não ocorrência do fato gerador do imposto de importação. Nesse caso, haveria incidência do imposto de renda apenas. Ocorre que a exigência fiscal diz respeito apenas às mercadorias importadas.

A alegação vai de encontro às regra basilares do código tributário nacional e revela desconhecimento das regras concernentes ao imposto sobre a importação.

Em face do exposto, rejeito a preliminar.

MÉRITO

No mérito, falece razão à recorrente.

O argumento basilar consiste na afirmação que direitos autorais não se inserem no conceito de royalty ou licença.

Mister tecer algumas considerações acerca do Acordo de Valoração Aduaneira.

Antes da publicação do Decreto nº 92.930/86 (DO 17/07) que promulgou o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio e seu protocolo adicional, a atribuição de verificação do Valor Aduaneiro foi da antiga Carteira de Comércio Exterior do Banco do Brasil S/A – CACEX. É o que estabelecia a Lei nº 2.145, de 29 de dezembro de 1953, em seu artigo 2.

A partir da publicação do DL nº 730/69, artigo 4.º, foi estabelecida pauta de valor mínimo. Com a criação do CONCEX, pela Lei nº 5.025/66, e a edição do DL nº 1.753/79 art. 5.º, a atribuição de definir pauta de valor mínimo passou a ser da antiga Comissão de Política Aduaneira. É o que prescrevia o art. 94 do antigo Regulamento Aduaneiro, aprovado pelo Dec. nº 91.030/85.

Já o art. 91 do mesmo Decreto estabelecia que havendo pauta de valor mínimo, esta seria a base de cálculo do imposto, ressalvada a hipótese do valor aduaneiro ser superior ao da respectiva pauta.

Com a entrada em vigor do Acordo de Valoração Aduaneira AVA em 1986, mediante a promulgação pelo Decreto nº 92.930/86, os artigos 90 a 96 do antigo Regulamento Aduaneiro foram derogados, sendo banidas as práticas de preço de referência e pauta de valor mínimo. Em 1988, a Resolução CPA 04-1.527/88 (DO 27/07) revogou todas as resoluções anteriores que estabeleciam pauta de valor mínimo, acabando na prática com o estabelecimento de pautas e preços de referência como base de cálculo para o imposto de importação.

A partir de então, o estabelecimento do valor aduaneiro, base de cálculo para o imposto de importação, passou a ser atribuição da autoridade aduaneira.

Atualmente, vige o Acordo de Valoração Aduaneira - AVA, do qual o Brasil é signatário, cabendo à Receita Federal o controle do valor aduaneiro. O Decreto nº 1.355, de 30 de setembro de 1994 alterou disposições do referido acordo ao promulgar a “Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguaí de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT”, verbis:

O Presidente da República, no uso de suas atribuições, e

Considerando, que o Congresso Nacional aprovou, pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, a Ata Final que incorpora os resultados da Rodada Uruguaí de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, assinada em Maraqueche, em 12 de abril de 1994;

Considerando que o Instrumento de Ratificação da referida Ata Final pela República Federativa do Brasil foi depositado em

Genebra, junto ao Diretor-geral do GATT, em 21 de dezembro de 1994;

Considerando que a referida Ata Final entra em vigor para a República Federativa do Brasil em 1º de janeiro de 1995, decreta

Art. 1º A Ata Final que Incorpora os Resultados da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT, apensa por cópia ao presente Decreto, será executada e cumprida tão inteiramente como nela se contém.

Art. 2º Este Decreto entra em vigor na data de sua publicação, revogadas as disposições em contrário.

Importante citar aqui, pela relevância que assume, o art. 98 da Lei n.º 5.172/1966, denominada usualmente Código Tributário Nacional – CTN, *verbis*:

Art. 98 – Os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

No que tange à legislação de regência da matéria, convém deixar registrado que cabe ao contribuinte declarar na declaração de importação - DI o preço de transação, nos termos do art. 1.º do Acordo de Valoração Aduaneira.

Inicialmente, registre-se, a teor do disposto no artigo 5.º da Carta Magna Brasileira, que o contribuinte tem o direito inarredável de declarar o valor aduaneiro:

Art. 5.º -

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei,

Nessa marcha, o art. 153, § 1.º, da Constituição Federal de 1988, autoriza o Poder Executivo a alterar alíquotas do imposto de importação. Todavia, é vedada a alteração pelo Poder Executivo da base de cálculo desse imposto. A base de cálculo do imposto de importação é justamente o valor aduaneiro da mercadoria importada, o qual somente pode ser revisto segundo o rito estabelecido no Acordo de Valoração Aduaneira – AVA.

A doutrina tem entendido que o lançamento *in casu* é por homologação, em que há determinação legal para que o contribuinte identifique a base de cálculo, a matéria tributável, e ele próprio recolha os tributos. Somente após a autoridade competente deve examinar o lançamento. Mister, porém, ressaltar que o lançamento se faz com base na declaração prestada pelo importador, denominada declaração de importação.

O Regulamento Aduaneiro, Decreto n.º 4543/2002, art. 482, que nessa parte em nada alterou o regulamento anterior, esclarece que o despacho de importação é o procedimento mediante o qual é verificada a exatidão dos dados declarados pelo importador. Isto é, dados declarados, o importador e ninguém mais declara. O art. 483 estabelece que essa declaração será apresentada à unidade aduaneira. A IN SRF n.º 206/2002, art. 4.º, vigente à época dos fatos relatados na petição inicial da ação judicial, estatui que a declaração de importação será formulada pelo importador, no SISCOMEX.

Veja-se o que o CTN, art. 142, informa acerca do lançamento tributário, *verbis*:

Art. 142 – Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo Único – A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Compete ao contribuinte informar a base de cálculo, formular e apresentar declaração de importação, e à autoridade aduaneira proceder à análise e homologação ou revisão do lançamento. Ao informar a base de cálculo, no caso o valor aduaneiro, a teor do disposto no art. 75 do Novo Regulamento Aduaneiro, o contribuinte não pode ser tolhido, conforme mandamento legal insculpido no art. 142, combinado com os arts. 147 e 150 do CTN. Todavia, o lançamento pode ser efetuado e revisto de ofício pela autoridade aduaneira, a teor do disposto no artigo 149 do CTN, que pode inclusive questionar a base de cálculo proposta pelo contribuinte, a teor do disposto no Acordo de Valoração Aduaneira, conforme será visto.

Quem formula a declaração de importação é o contribuinte, e deve proceder de acordo com a sua livre convicção. É que, nos termos da Constituição da República Federativa do Brasil, art. 5.º, IV, “é livre a manifestação do pensamento, sendo vedado o anonimato”. Nesse mesmo diapasão, reverbera o art. 45 do DL n.º 37/66, base maior do Regulamento Aduaneiro, *verbis*:

Art. 45 – As declarações do importador subsistem para quaisquer efeitos fiscais, ainda quando o despacho seja interrompido e a mercadoria abandonada.

O art. 2º do Decreto-lei nº 37/1966, com a redação dada pelo art. 1º do Decreto-lei nº 2.472/1988, define a base de cálculo do Imposto de Importação:

“Art. 2º - A base de cálculo do imposto é:

(..)

II – quando a alíquota for ‘ad valorem’, o valor aduaneiro definido no artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), no qual o Brasil é parte;”

O supracitado Acordo de Valoração Aduaneira estabelece qual o valor que deve ser aceito para fins de cálculo dos tributos incidentes na importação, os métodos de aferição desse valor, bem como a autoridade competente para, em procedimentos estabelecidos no próprio acordo, aferir se o valor declarado pelo importador deve ser aceito, sofrer os ajustes previstos, ou mesmo ser rejeitado, *verbis*:

Acordo sobre a Implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio 1994

Introdução Geral

I A base primeira para a valoração aduaneira, em conformidade com este Acordo, é o “valor de transação”, tal como definido no

artigo 1 O artigo 1 deve ser considerado em conjunto com o artigo 8, que estabelece, "inter alia", ajustes ao preço efetivamente pago ou a pagar nos casos em que determinados elementos, considerados como fazendo parte do valor para fins aduaneiros, corram a cargo do comprador, mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas. O artigo 8 prevê também a inclusão, no valor de transação de certas prestações do comprador a favor do vendedor, sob a forma de bens ou serviços e não sob a forma de dinheiro. Os artigos 2 a 7 estabelecem métodos para determinar o valor aduaneiro, quando este não puder ser determinado de acordo com as disposições do artigo 1.

2 Quando o valor aduaneiro não puder ser determinado de acordo com as disposições do artigo 1, deveria normalmente haver um processo de consultas entre a administração aduaneira e o importador, com o objetivo de estabelecer uma base de valoração de acordo com o disposto nos artigos 2 ou 3. Pode ocorrer, por exemplo, que o importador possua informações sobre o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares importadas, e que a administração aduaneira não disponha destas informações, de forma imediata, no local de importação. Também é possível que a administração aduaneira disponha de informações sobre o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares importadas, e que o importador não tenha acesso imediato a essas informações. Consultas entre as duas partes permitirão trocar informações, atendidas as limitações impostas pelo sigilo comercial, para determinar uma base adequada de valoração para fins aduaneiros.

Já se vislumbra, na introdução geral ao referido acordo, que o valor aduaneiro, base de cálculo do imposto de importação, será o preço de transação, obedecidos para sua aferição os métodos e procedimentos estabelecidos no Acordo de Valoração Aduaneira.

As autoridades aduaneiras podem, seguindo os ritos estabelecidos, estabelecer outro valor como base de cálculo dos tributos incidentes na importação, a teor do disposto nas normas contidas nos artigos 1.º a 17 do referido acordo, *verbis*:

Artigo 17. Nenhuma disposição deste Acordo poderá ser interpretada como restrição ou questionamento dos direitos que têm as administrações aduaneiras de se assegurarem da veracidade ou exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira.

Assim, o Acordo de Valoração Aduaneira define o valor aduaneiro base de cálculo do imposto de importação, que é o preço de transação, os métodos alternativos de definição da referida base de cálculo, a liberação das mercadorias mediante prestação de garantia, os recursos e a devida publicidade da legislação interna dos membros signatários, bem como os procedimentos que devem ser utilizados na aferição do valor aduaneiro e a autoridade competente, no caso a autoridade aduaneira.

A competência para proceder ao exame de valor aduaneiro é da autoridade aduaneira, observada a legislação de regência, conforme dispõe o artigo 82 do Regulamento Aduaneiro, *verbis*:



Art. 82. A autoridade aduaneira poderá decidir, com base em parecer fundamentado, pela impossibilidade da aplicação do método do valor de transação quando (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 17, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994):

I - houver motivos para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de uma declaração de valor; e

II - as explicações, documentos ou provas complementares apresentados pelo importador, para justificar o valor declarado, não forem suficientes para esclarecer a dúvida existente.

Parágrafo único. Nos casos previstos no caput, a autoridade aduaneira poderá solicitar informações à administração aduaneira do país exportador, inclusive o fornecimento do valor declarado na exportação da mercadoria.

Assentado que o Acordo de Valoração Aduaneira vige para todos os efeitos, e que compete à autoridade aduaneira apurar a base de cálculo do imposto de importação, que vem a ser justamente o valor aduaneiro, deve ser verificado se os royalties e direitos de licença integram a base de cálculo do imposto de importação.

O Acordo de Valoração Aduaneira, que integra o anexo ao Acordo Constitutivo da Organização Mundial do Comércio, promulgado pelo Decreto nº 1.355/1994, dispõe que o primeiro método de determinação do valor aduaneiro, base de cálculo do imposto sobre a importação, é o valor de transação, definido em seu artigo 1 como o preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada, ajustado segundo as disposições do artigo 8 do acordo, *in verbis*:

“Artigo 1

1. O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, desde que:

(...)

Artigo 8

1. Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do Artigo 1, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

(...)

(c) royalties e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais royalties e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;

(...)

3. Os acréscimos ao preço efetivamente pago ou a pagar, previstos neste Artigo, serão baseados exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis.

4. Na determinação do valor aduaneiro, nenhum acréscimo será feito ao preço efetivamente pago ou a pagar, se não estiver previsto neste Artigo.”

Do texto supratranscrito, verifica-se que *royalties* e direitos de licença devem ser acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas quando satisfizerem duas condições:

que sejam relacionados às mercadorias importadas e (grifei),

que o importador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda das mesmas. (grifei)

No caso em tela, busca-se determinar, portanto, se os *royalties* pagos pela interessada atendem aos requisitos do artigo 8. 1 (c) do Acordo de Valoração Aduaneira.

Os *royalties* em questão são decorrentes da importação de dispositivos de gravação sonora, gravados, do tipo “compact-discs”, conhecidos também como CD, por meio das DI relacionadas no subitem “h.1”, cujas datas, de registro e desembaraço, constam no item “h.2” do auto de infração às fls.1806.

De acordo com os Contratos de Câmbio das Remessas de Direitos Artísticos relacionados às fls. 361, que tiveram origem na venda de CD importados e fabricados no Brasil, nos anos 1997, 1998 e o primeiro semestre de 1999, fls. 362 a 400, infere-se que as empresas no exterior receberam os direitos fonomecânicos ou direitos artísticos, admitidos pelo contribuinte como direitos autorais. As empresas que receberam direitos autorais foram WALDEN MUSIC INC (fls. 365) e WEA INTERNATIONAL INC (fls. 368).

Em sua defesa a recorrente alega que os direitos autorais, e não *royalties*, não constituem condição de venda para a exportação das mercadorias importadas, mas apenas uma obrigação legal do importador de pagar ao possuidor do direito artístico no exterior, um percentual sobre os discos importados e efetivamente vendidos no Brasil. Conforme se verá, para os efeitos do Acordo de Valoração Aduaneira, direitos autorais encontram-se abrangidos pelo conceito de *royalties* e direitos de licença.

Por ter deixado de acrescentar aos preços efetivamente pagos pelos bens importados, os valores proporcionais à saída dos CD, para o Território Licenciado (Brasil), e que foram efetivamente remetidos à Licenciadora/Licenciante, detentoras de licenças com direitos de licenciar direitos e de fabricar e vender matrizes de dispositivos sonoros gravados, bem como de vender produtos oriundos dessas mesmas matrizes, gravadas nos Estados Unidos, matrizes e produtos do tipo “compact disc” (CD), com os quais o contribuinte firmou Contratos de Licença, exclusivos, para vender e/ou fabricar e vender aqueles “compact disc” que integram a denominação existente naqueles Contratos de Licença de “Catálogos Licenciados”, dentro do Território licenciado”, concluiu a fiscalização que está previsto no contrato, já na própria importação, os *royalties*, como parte do preço de importação.

Em primeiro lugar, a teor do disposto no artigo 98 do CTN, transcrito alhures, determina que os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.

Portanto, deve ser buscado, no bojo do Acordo de Valoração Aduaneira - AVA, qual o alcance da expressão “royalties e direitos de licença”, que não são e nem serão, necessariamente, biunívocos aos conceitos de royalties de outras normas legais internas ou externas.

Nesse ponto, registre-se que no anexo I do AVA, Notas Interpretativas, Nota ao artigo 8.º, Parágrafo 1 (c), define a questão, ao estabelecer que os royalties e direitos de licença poderão incluir, entre outros, os direitos de autor, *verbis*:

Parágrafo 1 (c)

1. Os royalties e direitos de licença referidos no parágrafo 1 (c) do artigo 8 poderão incluir, entre outros, pagamentos relativos a patentes, marcas registradas e direitos de autor. No entanto, na determinação do valor aduaneiro, os ônus relativos ao direito de reproduzir as mercadorias importadas no país de importação não serão acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar por elas.

2. Os pagamentos feitos pelo comprador pelo direito de distribuir ou revender as mercadorias importadas não serão acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar por elas, caso não sejam tais pagamentos uma condição da venda, para exportação para o país de importação, das mercadorias importadas.

Portanto, tem razão a autoridade autuante ao considerar os direitos de autor, direitos artísticos e fonomecânicos, como royalties e direitos de licença para os efeitos do Acordo de Valoração Aduaneira.

Apenas a título de informação, e para corroborar o entendimento exarado ao longo deste voto, observe-se o que dispõe a opinião consultiva 4.7 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (divulgada por meio da Instrução Normativa SRF nº 17/1998):

“ROYALTIES e direitos de licença segundo o Artigo 8.1 c) do Acordo

Um acordo é concluído entre uma gravadora de discos R e o artista A, ambos estabelecidos no país de exportação X. Em conformidade com esse acordo, A deve receber um pagamento a título de royalty relativamente a cada disco vendido no varejo como remuneração da cessão dos direitos de reprodução, comercialização e distribuição de A em nível internacional. R conclui subseqüentemente um acordo de venda e distribuição com o importador I, mediante o qual se compromete a fornecer-lhe discos que reproduzem uma apresentação do artista A, para revenda no país de importação. Nos termos desse acordo, R renuncia aos direitos de comercialização e distribuição em favor de I, de quem exige, em troca, um pagamento de royalty de 10 % sobre o preço de venda a varejo relativo a cada disco adquirido e importado no país de importação. I paga os 10 % a R.

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

O pagamento do royalty constitui uma condição de venda posto que I deve pagar essa quantia como uma consequência do contrato de distribuição e venda concluído com R. A fim de proteger seus interesses comerciais, R não teria vendido seus discos a I se este não tivesse aceito essa cláusula.

O pagamento relaciona-se com as mercadorias objeto de valoração, uma vez que é efetuado em razão do direito de comercializar e distribuir as mercadorias importadas em particular e o montante do royalty varia em função do preço de venda efetivo de um determinado disco.

O fato de R ser obrigado a pagar, em troca, um royalty à A, em decorrência das vendas mundiais das apresentações deste, não tem qualquer relação com o contrato entre R e I. Este efetua o pagamento diretamente ao vendedor, não sendo do seu interesse o modo como R aloca as suas receitas brutas. O pagamento do royalty de 10 % deve então ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar." (grifei)

Verifica-se, portanto, que sob o ponto de vista do Acordo de Valoração Aduaneira, os royalties e direitos de licença englobam, sim, os direitos autorais. Assim, tal como na referida opinião consultiva citada, os royalties devem ser acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar.

Outrossim, convém ressaltar que todas as vezes em que o pagamento do royalty pelo comprador está relacionado com as mercadorias objeto de valoração e constitui uma condição de venda dessas mercadorias, o royalty deve ser acrescido ao valor aduaneiro. Ressalte-se, inclusive, que é irrelevante se o royalty for pago a outra pessoa que não o exportador no exterior.

Reprise-se, duas são as condições, as quais estão presentes no caso *subjudice*:

o royalty deve consistir em uma condição de venda das mercadorias – isto pode ser comprovado pois no contrato de fls. 1897 e seguintes, especialmente a combinação das cláusulas 13, 14, (a) e (b), 15 e 18 (b), consta que o importador deve pagar os referidos royalties. Ainda que os royalties não sejam pagos ao exportador e não estejam incluídos no preço pago ou a pagar, pois os royalties podem ser pagos indiretamente;

o royalty deve estar relacionado com as mercadorias importadas – quanto a esta segunda condição, basta analisar que sobre as mercadorias importadas há um pagamento a título de royalty.

Ainda, as licenciadoras possuem quotas do capital social da importadora, ora recorrente, sendo então sócias. Permito-me anotar o vínculo, que não necessariamente tem o condão de influir no preço pago ou a pagar, apenas para considerar que as detentoras dos royalties firmaram contrato de licença (fls. 1897 e 1929) com a importadora, vinculada, que deverá pagar royalties em razão do vínculo contratual sobre as mercadorias importadas.

Na verdade, fabricante, exportador e importador, embora em países distintos (Alemanha, EUA e Brasil), são vinculados, havendo uma rede de interesses expressos em diversas cláusulas contratuais acostadas aos autos que permito-me considerar como suficientes para definir que os royalties dizem respeito às mercadorias importadas e constituem condição de venda. Por essa razão, inclusive, é que a importadora está autorizada pela licenciadora a adquirir as unidades de outro país, no caso a Alemanha, pois a licenciadora pode fabricar em os

discos fonográficos (*compact disc* – cd) em outros países. Isso está expressamente previsto no contrato de licença, doc.02, acostado aos autos às fls. 1898, cláusula de ouro que permite que a licenciadora fabrique os “*compact disc*” em outro país, direta ou indiretamente, e os venda para o Brasil, *verbis*:

A. A Licenciadora tem o direito de licenciar o direito de vender e/ou de fabricar e vender em países que não sejam os Estados Unidos da América, discos fonográficos contendo desempenhos sonoros incluídos sobre ou em dispositivos de gravação, tais como matrizes de metal e/ou fitas gravadoras matrizes (aqui chamadas “matrizes”) dentro dos catálogos licenciados, conforme esse termo é adiante definido.

A licenciadora faz prever no referido contrato que os referidos discos poderão ser importados pela licenciada desde que, é claro, pague os royalties. Veja-se o disposto na Cláusula 18, alínea “b” do referido contrato, às fls. 1922, *verbis*:

(b) Fica expressamente entendido e concordado que discos serão fabricados ou importados pela licenciada em quantidades consistentes com a demanda antecipada para os mesmos durante o prazo deste contrato e de acordo com as práticas comerciais comuns da licenciada, de modo a não resultar em excesso de formação de estoque imediatamente antes da expiração do prazo deste contrato.

Ou seja, a licenciadora informa que poderá produzir em outros países, ato contínuo uma empresa sua coligada (WARNER MUSIC MANUFACTURING EUROPE GmbH) fabrica a mercadoria na Alemanha e vende para a importadora brasileira, tudo decorrente de obrigação contratual, expressa em contrato firmado entre a WALDEN MUSIC INC. e a WEA DISCOS LTDA, que veio a se tornar a WARNER MUSIC BRASIL LTDA, importadora e recorrente. Como fecho de ouro a atar toda a operação, a licenciadora tem participação acionária majoritária consoante contrato social da licenciada. Ressalto que o royalty deve ser pago pelo importador DIRETA OU INDIRETAMENTE, ou seja, pode ser pago a terceira pessoa que não o exportador ou fabricante.

Ora, se isto não é obrigação contratual, se isto não constitui condição de venda, então é o que? É evidente que cuida-se de obrigação contratual, que os royalties constituem condição de venda das mercadorias importadas e a elas estão irremediavelmente associados.

Na verdade, causa espécie que a licenciadora, mediante o contrato de licença supracitado, procure não deixar transparecer que a fabricação na Alemanha e a conseqüente importação pela licenciada são totalmente controladas pelas disposições contratuais, evitando cuidadosamente mencionar que as importações realizadas pela importadora licenciada somente podiam ocorrer nos exatos termos estabelecidos no mencionado contrato. Tais estratégias não resistem a uma análise acurada do contrato, em vista dos fatos narrados e demais atos processuais. Trata-se de um esquema triangular cuidadosamente articulado que permite evitar a inclusão dos royalties no valor aduaneiro, base de cálculo do imposto de importação.

O pagamento desses royalties decorre de obrigação contratual, é condição de venda, deve ser incluído na base de cálculo do imposto de importação.

19

Veja-se a Opinião Consultiva 4.1, colada abaixo, que define a questão:

OPINIÃO CONSULTIVA 4.1

ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA SEGUNDO O ARTIGO 8, PARÁGRAFO 1 (c) DO ACORDO

1. Quando uma máquina, fabricada segundo um processo patenteado, for vendida para exportação para o país de importação por um preço que não compreende o direito da patente, que o importador, segundo as instruções do vendedor, deva pagar a um terceiro, titular da patente, o royalty deve ser adicionado ao preço pago ou a pagar com base no disposto no Artigo 8, parágrafo 1 (c) do Acordo?

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira expressou a seguinte opinião:

O royalty deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar, de conformidade com o disposto no Artigo 8, parágrafo 1 (c), posto que o pagamento do royalty pelo comprador está relacionado com as mercadorias objeto de valoração e constitui uma condição de venda dessas mercadorias. (grifei)

Quanto à Opinião Consultiva 4.2 (IN SRF n.º 17/98), trazida a lume na Sessão de Julgamento desta 1.ª Câmara em fevereiro deste ano, releva considerar que diz respeito a obrigação legal, decorrente de lei, “segundo as leis do país de importação”, e não diz respeito a obrigação contratual, estando o caso hipotético ali tratado completamente desvinculado de qualquer condição de venda (obrigação contratual), *verbis*:

OPINIÃO CONSULTIVA 4.2

ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA SEGUNDO O ARTIGO 8, PARÁGRAFO 1 (c) DO ACORDO

1. Um importador adquire de um fabricante discos fonográficos que contêm obra musical Segundo as leis do país de importação, o importador, quando revende os discos, deve pagar um royalty de 3% do preço de venda a uma terceira parte, o autor da composição musical, detentor do direito autoral. Nenhuma parte do royalty reverte direta ou indiretamente ao fabricante, nem se lhe transfere como consequência de uma obrigação derivada do contrato de venda. O royalty deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar? (grifei)

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

O royalty não deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar na determinação do valor aduaneiro; o pagamento do royalty não constitui uma condição da venda para exportação das mercadorias importadas, mas decorre de uma obrigação legal do importador de pagar ao possuidor do direito autoral, quando os discos forem vendidos no país de importação. (grifei)

Ou seja, não decorre de uma condição de venda, mas decorre de uma obrigação legal a hipótese descrita na Opinião Consultiva 4.2, que jamais poderia ser aplicada ao caso em tela.

Por todo o exposto, e considerando que os royalties pagos decorrem de uma condição de venda, estão relacionados às mercadorias importadas e foram pagos indiretamente, ou seja, a terceira pessoa, nego provimento ao recurso voluntário.

É como voto.

João Luiz Fregonazzi

Voto Vencedor

Conselheiro Luiz Roberto Domingo, Redator Designado

Valoração Aduaneira

Quanto à preliminar de bitributação, ressalto que cabe razão ao contribuinte de que transitada em julgado a decisão no sentido de que os royalties devão fazer parte integrante do preço de importação, terá a contribuinte direito à restituição do que fora pago a título de IRRF pelas remessas, pois se couber a tributação do II e IPI não caberá a tributação da fonte. Contudo tal compensação não pode ser concedida de forma condicional devendo ao termo deste litígio ser requerido pela via própria da restituição.

Quanto ao mérito, entendo que todo o direito tributário tem como substrato de incidência as relações jurídicas de direito privado que se estabelecem. São tais relações que revelam a materialidade utilizada pela hipótese de incidência da norma tributária.

Nessa linha, a inclusão de royalties no valor aduaneiro da mercadoria importada dependerá das circunstâncias em que se efetivou o negócio jurídico de direito privado. Senão Vejamos.

A inclusão ou não dos royalties no preço de mercadorias trouxe diversas discussões uma vez que não se tinha um exata interpretação dos enunciados previstos no artigo 8, "c", do **ACORDO SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO DO ARTIGO VII DO ACORDO GERAL SOBRE TARIFAS E COMÉRCIO 1994** (Acordo de Valoração Aduaneira):

"1. Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do Artigo 1, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

...

(c) *royalties* e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração que o comprador deve 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;"

Para tanto vieram os atos emanados do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, integrados no sistema de direito positivo brasileiro por meio da IN SRF nº 17, de 16/02/98, os quais esclarecem diversos casos sobre Valoração Aduaneira.



Na aplicação dessas notas explicativas, a decisão de primeira instância consigna que:

“Faz-se mister observar o que dispõe a opinião consultiva 4.7 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (divulgada por meio da Instrução Normativa SRF nº 17/1998):

“ROYALTIES e direitos de licença segundo o Artigo 8.1 c) do Acordo

Um acordo é concluído entre uma gravadora de discos R e o artista A, ambos estabelecidos no país de exportação X. Em conformidade com esse acordo, A deve receber um pagamento a título de royalty relativamente a cada disco vendido no varejo como remuneração da cessão dos direitos de reprodução, comercialização e distribuição de A em nível internacional. R conclui subseqüentemente um acordo de venda e distribuição com o importador I, mediante o qual se compromete a fornecer-lhe discos que reproduzem uma apresentação do artista A, para revenda no país de importação. Nos termos desse acordo, R renuncia aos direitos de comercialização e distribuição em favor de I, de quem exige, em troca, um pagamento de royalty de 10 % sobre o preço de venda a varejo relativo a cada disco adquirido e importado no país de importação. I paga os 10 % a R.

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

O pagamento do royalty constitui uma condição de venda posto que I deve pagar essa quantia como uma consequência do contrato de distribuição e venda concluído com R. A fim de proteger seus interesses comerciais, R não teria vendido seus discos a I se este não tivesse aceito essa cláusula.

O pagamento relaciona-se com as mercadorias objeto de valoração, uma vez que é efetuado em razão do direito de comercializar e distribuir as mercadorias importadas em particular e o montante do royalty varia em função do preço de venda efetivo de um determinado disco.

O fato de R ser obrigado a pagar, em troca, um royalty à A, em decorrência das vendas mundiais das apresentações deste, não tem qualquer relação com o contrato entre R e I. Este efetua o pagamento diretamente ao vendedor, não sendo do seu interesse o modo como R aloca as suas receitas brutas. O pagamento do royalty de 10 % deve então ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar.” (grifei)

Pois bem, no caso do exemplo acima a pessoa R é ao mesmo tempo cessionário e cedente dos direitos autorais dos discos que exporta para pessoa I, do país de importação.

Ocorre que o presente caso não comporta esse estrutura de negócio jurídico de direito privado. Verifica-se que as pessoas envolvidas na exportação são duas: uma que realizou a exportação do disco e outra que licenciou o direito e que detém o direito autoral para exploração em nome do autor. Representa, este último o autor em seus interesses acerca da obra, cuja industrialização e exportação não foram feitos por essa pessoa.

No caso, os contratos e documentos de importação demonstram que o cedente dos direitos de exploração de autor foram feitos pela empresa dos Estados Unidos, enquanto a exportadora dos discos foram feitas por empresa sediada na Alemanha.

Desta forma, o caso em apreço não cumpre os requisitos da opinião consultiva 4.7, uma vez que naquela hipótese a pessoa do exportador e a pessoa do licenciante se confundem.

Já no caso da Opinião Consultiva 4.2, cuja descrição comporta uma desvinculação entre a pessoa do exportador e a pessoa do licenciante, entendo ser diretamente aplicável ao caso:

“opinião consultiva 4.2

ROYALTIES e direitos de licença segundo o Artigo 8.1 c) do Acordo

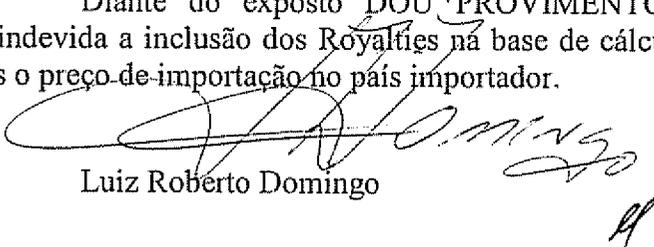
Um importador adquire de um fabricante discos fonográficos que contêm obra musical. Segundo as leis do país de importação, o importador, quando revende os discos, deve pagar um *royalty* de 3% do preço de venda a uma terceira parte, o autor da composição musical, detentor do direito autoral. Nenhuma parte do *royalty* reverte direta ou indiretamente ao fabricante, nem se lhe transfere como consequência de uma obrigação derivada do contrato de venda. O *royalty* deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar?

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

O *royalty* não deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar na determinação do valor aduaneiro; o pagamento do *royalty* não constitui uma condição da venda para exportação das mercadorias importadas, mas decorre de uma obrigação legal do importador de pagar ao possuidor do direito autoral, quando os discos forem vendidos no país de importação.”

Assim sendo, não se comprova pelos documentos acostados nos autos que o pagamento dos royalties à empresa licenciante sediada nos Estados Unidos não importa em condição de venda da importação dos discos da Alemanha.

Diante do exposto DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para considerar indevida a inclusão dos Royalties na base de cálculo da Importação, pois tal valor não compõe o preço de importação no país importador.


Luiz Roberto Domingo