



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

Processo nº 16561.720023/2011-80
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.196 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de julho de 2016
Matéria II, IPI, PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO
Recorrente ALPARGATAS S.A.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

VALOR ADUANEIRO. "ROYALTIES" E DIREITOS DE LICENÇA. "CONDIÇÃO DE VENDA". INTERPRETAÇÃO DO AVA/GATT. AMPLITUDE DA EXPRESSÃO.

O AVA/GATT deve ser entendido à luz da legislação internacional, e não da acepção unilateral que a legislação nacional dá à terminologia empregada no acordo. Na interpretação da expressão "condição de venda", no AVA/GATT (Artigo 8º, 1, "c"), deve-se buscar identificar se seria possível a venda sem o cumprimento do contrato referente aos *royalties* e direitos de licença.

VALOR ADUANEIRO. "ROYALTIES" E DIREITOS DE LICENÇA. MERCADORIAS IMPORTADAS E MERCADORIAS NACIONAIS CONTEMPLADAS EM UM MESMO INSTRUMENTO JURÍDICO/CONTRATO. POSSIBILIDADE DE DISCERNIMENTO. DADOS OBJETIVOS E QUANTIFICÁVEIS.

Na hipótese de o instrumento jurídico/contrato referente a "*royalties*" e direitos de licença, qualquer que seja a denominação adotada, abranger tanto a importação de mercadorias quanto a venda de produtos nacionais, não afronta o AVA/GATT o discernimento, pela fiscalização, com base em dados objetivos e quantificáveis, como as efetivas vendas das mercadorias estrangeiras e de produtos nacionais, de cada uma dessas operações, expurgando do valor aduaneiro as rubricas referentes a vendas de produtos nacionais.

MULTAS EM LANÇAMENTO DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

Carece de base legal a incidência de juros de mora sobre o montante referente a multas, em lançamento de ofício.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/09/2016 por FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 13/09/2016 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 14/09/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 15/09/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA

Impresso em 16/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO. COFINS-IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. RE 559.607/SC-RG.

Devem ser excluídas da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação as parcelas referentes ao ICMS e ao valor das próprias contribuições, conforme decidiu definitivamente o pleno do STF no RE nº 559.607/SC, de reconhecida repercussão geral, decisão esta que deve ser reproduzida por este CARF, em respeito ao disposto no art. 62, § 2º de seu Regimento Interno.

Recurso voluntário provido em parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento parcial ao recurso, nos seguintes termos: i) quanto à inclusão dos *royalties* e taxas na apuração do valor aduaneiro - por maioria, em negar provimento, vencidos os Conselheiros Waltamir Barreiros e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; ii) quanto ao critério de cálculo utilizado no lançamento - por maioria, em negar provimento, vencidos os Conselheiros Waltamir Barreiros e Rodolfo Tsuboi, que entendiam que não havia objetividade no critério; iii) quanto à existência de *bis in idem* - por unanimidade, em negar provimento; e iv) quanto à aplicação de juros de mora sobre a multa de ofício - por maioria, em dar provimento, vencidos os Conselheiros Eloy Eros da Silva Nogueira, Fenelon Moscoso de Almeida e Robson José Bayerl. De ofício, foi aplicado ao caso o entendimento externado no RE nº 559.937/RS, julgado com repercussão geral, para afastar o ICMS e as próprias contribuições da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-Importação e da Cofins-Importação. Designado o Conselheiro Rosaldo Trevisan para redigir o voto vencedor. O Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira apresentou declaração de voto.

Robson José Bayerl - Presidente

Fenelon Moscoso de Almeida - Redator *Ad hoc*

Rosaldo Trevisan - Redator Designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Robson José Bayerl (presidente), Rosaldo Trevisan, Eloy Eros da Silva Nogueira, Waltamir Barreiros, Fenelon Moscoso de Almeida, Rodolfo Tsuboi (suplente) e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Trata-se de Autos de Infração lavrados para exigir da contribuinte o Imposto de Importação (II), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), a contribuição ao Programa de Integração Social (PIS – Importação) e a Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS – Importação), referentes a fatos geradores ocorridos durante os anos de 2007 a 2010 (fls. 1634-1642)¹.

As autuações ocasionaram créditos tributários com os seguintes valores principais: **(i)** quanto ao II, R\$ 6.394,39 (fl. 1635); **(ii)** quanto ao IPI, R\$ 2.614,32 (fl. 1637); **(iii)** quanto ao PIS/PASEP – Importação, R\$ 733,44 (fl. 1639); e **(iv)** quanto à COFINS – Importação, R\$ 3.378,85 (fl. 1641). Ademais, os valores principais foram acrescidos, cada qual, de multa de ofício de 75% e juros de mora, resultando num débito da contribuinte no total de R\$ 29.488,72 (fl. 3) A ciência da contribuinte acerca dos Autos de Infração deu-se em 21/11/2011 (fls. 1636, 1638, 1640 e 1642).

Inconformada com a autuação, a contribuinte apresentou Impugnação, em 20/12/2011, alegando, em breve síntese, que os *royalties* e as taxas às empresas estrangeiras não deveriam ser adicionados ao valor aduaneiro, pois não figuram como uma *condição de venda das mercadorias*, mas buscam remunerar um universo amplo de direitos adquiridos pela assinatura dos respectivos contratos. São trechos de sua defesa administrativa (fls. 1643-1699):

7. (...) o pagamento desses royalties e taxas é calculado, eminentemente, com base na receita líquida de todas as vendas realizadas pela Requerente (produtos fabricados, adquiridos internamente e revendidos, importados e revendidos etc.), de quaisquer produtos com as marcas TIMBERLAND e MIZUNO. Assim, o pagamento dos royalties às empresas The Timberland Company e Mizuno USA, Inc. é realizado independentemente de o produto vendido pela Requerente **(i)** ser de fabricação própria (insumos nacionais e/ou importados), **(ii)** ter sido importado e revendido; ou **(iii)** ter sido adquirido no mercado nacional e revendido, dentre outras possibilidades. (fl. 1645)

67. (...) observa-se que, mesmo se a Requerente optar, em determinado ano, por não importar nenhum produto (ou importá-los em números mínimos), adquirindo-os no mercado interno ou fabricando-os no País para posterior distribuição – atividades estas que fazem parte do objeto social da Requerente e que também estão previstas no âmbito dos CONTRATOS --, **a Requerente estaria sujeita, da mesma forma, ao pagamento dos chamados “royalties mínimos” a serem remetidos ao exterior.** (fl. 1663)

86. Pois bem, no presente caso, da análise dos CONTRATOS, facilmente se verifica que a importação de mercadorias não está condicionada ao pagamento dos royalties e outras taxas. Pelo contrário, a importação das mercadorias está totalmente desvinculada do pagamento de tais valores, podendo ser praticada independentemente do seu pagamento. (fl. 1668)

144. Portanto, (i) ou as Autoridades Fiscais estão pretendendo que a Requerente pague os tributos sobre a operação de importação no momento do fato gerador e, posteriormente, complemente / ajuste o valor pago com base nos royalties posteriormente remetidos às empresas estrangeiras; (ii) ou as Autoridades Fiscais estão pretendendo que a Requerente adicione ao valor aduaneiro das mercadorias uma grandeza desconhecida no momento do fato gerador dos tributos, o que nos leva a concluir que a tributação ocorre por presunção / arbitramento. Seja qual for a hipótese escolhida, resta evidente a inaplicabilidade de tais procedimentos. (fl. 1685)

Ademais, a contribuinte traz à baila decisões administrativas e notas interpretativas do Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA) que, supostamente, reforçariam sua defesa. Alega, ainda, ocorrência de *bis in idem* na tributação, vez que os royalties já seriam tributados em Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) quando da remessa ao exterior. Por fim, defende a inaplicabilidade da SELIC, a impossibilidade de aplicação de juros sobre multa e a inconstitucionalidade da multa de ofício.

A DRJ/PE, por meio do Acórdão nº 11-45.610, lavrado em 28/03/2014, julgou improcedente a Impugnação, com a transcrição da seguinte ementa (fls. 2335-2363):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

VALOR ADUANEIRO. ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA. AJUSTES.

Os royalties e direitos de licença, inclusive aqueles relativos a marcas e direitos de distribuição, deverão ser acrescidos ao valor de transação para fins de apuração do valor aduaneiro, sempre que tais pagamentos estiverem relacionados com as mercadorias objeto de valoração e configurem uma condição de venda das mercadorias.

O artigo 8º prevê expressamente que qualquer parcela do resultado de qualquer revenda subsequente das mercadorias importadas, que se reverta direta ou indiretamente ao vendedor, deve ser acrescida ao valor aduaneiro.

O Acordo de Valoração Aduaneira firmado no âmbito do GATT admite, inclusive, que tais pagamentos sejam feitos a pessoa diversa do exportador, interpretação corroborada por diversas opiniões consultivas emanadas pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

BIS IN IDEM. INOCORRÊNCIA.

O Imposto de Importação tem como fato gerador a importação de mercadorias e como contribuinte o importador. Por outro lado, o Imposto de Renda Retido na Fonte, incidente sobre o pagamento de royalties a empresas estrangeiras, tem como fato gerador o auferimento de renda e como contribuinte a empresa estrangeira, ainda que o importador seja responsável por sua retenção.

Desse modo, tratando-se de contribuintes diversos (importador e prestador de serviço) e fatos geradores diversos (importar e auferir renda), afastada está a alegação de bis in idem.

CORREÇÃO MORATÓRIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC.

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

MULTA DE OFÍCIO. CARÁTER EXPROPRIATÓRIO. VEDAÇÃO AO CONTROLE DE CONSTITUCIONALIDADE.

No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

A contribuinte, irressignada com o decidido, interpôs Recurso Voluntário, pelo qual defendeu que o acórdão recorrido em nenhum momento conseguiu demonstrar **(i)** estar caracterizada a vinculação entre os *royalties* e as taxas pagos e as operações de importação; e **(ii)** que o pagamento dos *royalties* seria uma condição para a importação das mercadorias.

Em breve síntese, a contribuinte, por meio do seu recurso, ratificou as alegações da Impugnação, de modo a expor as razões pelas quais os *royalties* e as taxas não deveriam ser considerados como *condição de venda da mercadoria importada* e, consequentemente, não deveriam ser acrescidos ao valor aduaneiro (base de cálculo dos tributos lançados). Ao longo da peça, procura demonstrar: **(i)** a ausência de relação entre os *royalties* pagos e as mercadorias importadas; **(ii)** que o pagamento dos *royalties* e direitos de licença não configuram condição de venda; **(iii)** a impossibilidade de conferir tratamento desigual entre produtos estrangeiros e nacionais; **(iv)** a jurisprudência do CARF em favor da recorrente; **(v)** a incongruência do lançamento fiscal; **(vi)** a vedação à tributação *bis in idem*; **(vii)** a improcedência da incidência de juros SELIC sobre a multa de ofício; e **(viii)** a necessidade de dilação probatória (fls. 2375-2413).

Transcrevo, *ipsis litteris*, a seguir, as conclusões e pedidos constantes das fls. 2411 a 2413 do Recurso Voluntário.

(i) os royalties e taxas pagos pela Recorrente NÃO estão relacionados às Operações de importação de produtos do exterior, diferentemente do que sugere o V. Acórdão recorrido. No presente caso, como visto, os royalties remuneram uma ampla variedade de direito conferidos à Recorrente e não há como ser vinculado a uma operação de importação (direito de uso, exploração, representação dentre outros);

(ii) os royalties pagos são calculados com base (a) num valor fixo, desvinculado das operações de importação e da venda das mercadorias e (b) num valor adicional com base na receita líquida de venda, no mercado interno, de todas as mercadorias comercializadas (inclusive as fabricadas e/ou adquiridas no Brasil). Tal circunstância comprova que não há vinculação entre o pagamento desses royalties e as operações de importação;

(iii) os royalties e taxas pagos NÃO são condição de venda das mercadorias importadas. Com efeito, o pagamento dos royalties se dá em função do direito adquirido, por meio dos CONTRATOS, de comprar, produzir, representar,

propagandear, vender etc. produtos que contenham as marcas MIZUNO e TIMBERLAND;

(iv) corroborando o entendimento de que o pagamento dos royalties e taxas não está condicionado à importação das mercadorias está o fato de a Recorrente fabricar em suas instalações mercadorias com as marcas TIMBERLAND e MIZUNO e também pagar royalties e taxas com base na receita líquida de venda desses produtos nacionais;

(v) na medida em que os royalties e taxas são pagos pelo valor de venda dos produtos TIMBERLAND e MIZUNO – independente de serem fabricados no país, revendidos internamente ou objeto de transação internacional -, sobre este valor certamente está embutido os custos e o próprio lucro da Recorrente em decorrência de suas atividades no Brasil;

*(vi) por vezes a importação de produtos TIMBERLAND e MIZUNO nem mesmo é feita destas empresas, mas diretamente do fabricante estrangeiro. Assim, os royalties e taxas são pagos a **peessoas jurídicas distintas** das exportadoras das mercadorias;*

(vii) por tudo isso, ao pretender adicionar ao valor aduaneiro grandezas não relacionadas às operações de importação, as Autoridades Fiscais estão ampliando de forma abusiva o conceito de valor aduaneiro, previsto nas normas aduaneiras da OMC, amplamente utilizadas e reconhecidas pela legislação, doutrina e jurisprudência pátria, ofendendo flagrantemente a própria regra-matriz de incidência dos tributos exigidos, conforme definida pela Constituição Federal;

*(viii) esse E. CARF já reconheceu, **em processo administrativo da PRÓPRIA RECORRENTE**, que, em virtude da natureza das atividades que realiza e da amplitude dos CONTRATOS, os royalties e taxas pagos à TIMBERLAND e À MIZUNO não devem ser adicionados ao valor aduaneiro das mercadorias importadas (**processo administrativo nº 16327.002467/2001-31 – doc.nº 5 acima**);*

(ix) em razão da natureza dos royalties e taxas pagos (contraprestação à cessão de diversos direitos), adicioná-los ao valor aduaneiro de mercadorias importadas conflita com o artigo III do GATT/1947 – tratado de Direito Internacional do qual o Brasil é signatário -, que impede que o Brasil tribute produto do exterior de forma mais elevada que o nacional;

(x) se os royalties devem fazer parte do valor aduaneiro das mercadorias importadas (ou seja, figurando como custo / despesa), não há como tributar tal grandeza pelo IRRF e a CIDE (vedação ao bis in idem);

(xi) além disso, no presente caso, os critérios e a metodologia utilizados pelas DD. Autoridades estão absolutamente equivocados, pois não desconsideram valores relativos às atividades desenvolvidas no Brasil; e

(xii) tendo em vista que o pagamento dos royalties e taxas ocorre em momento posterior ao fato gerador dos tributos, resta evidente que a tributação de tal montante (i) não é condição para a importação e (ii) não poderia ser feita com base em presunção.

*151. Diante do exposto, com base nos fundamentos de fato e de direito expostos nestes autos, a Recorrente requer seja julgado **INTEGRALMENTE PROCEDENTE** o presente Recurso Voluntário, para que, reformando-se o V. Acórdão recorrido, sejam integralmente cancelados os AIIM em questão.*

152. Caso entendam Vossas Senhorias que são necessários novos elementos para que se demonstre o direito ora pleiteado, inclusive em respeito ao princípio da verdade real, a Recorrente requer seja assegurada a produção de provas por todos

os meios em direito admitidos, especial pela determinação da conversão do processo em diligência, nos termos do item V acima.

153. Ademais, a Recorrente requer que a taxa SELIC seja aplicada tão somente sobre o crédito tributário principal, não podendo recair sobre o valor da multa de ofício, que é penalidade e não tem natureza tributária.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Waltamir Barreiros, Relator, p/ Conselheiro Fenelon Moscoso de Almeida, Redator *ad hoc*.

Naquela assentada, o então Conselheiro Relator apresentou minuta de voto, com as considerações acerca das matérias deduzidas em recurso voluntário, a seguir reproduzidas, designando-me o presidente da turma para formalizar o aresto correspondente.

A Recorrente foi intimada do Acórdão da DRJ em 22/08/2014 (fl. 2372) e protocolizou o Recurso Voluntário em 15/09/2014 (fl. 2374), razão pela qual é tempestivo, bem como atende aos demais requisitos de admissibilidade.

MÉRITO

A contribuinte é sociedade por ações que celebrou contratos com empresas estrangeiras localizadas nos Estados Unidos da América (*The Timberland Company* e *Mizuno USA, Inc.*), pelos quais garantiu a si o direito de fabricar, manter, propagandar e comercializar produtos *Timberland* e *Mizuno* (fls. 12-144, 145-246 e 247-324). Dentre as obrigações contratuais, está o dever de a contribuinte pagar *royalties* e outras taxas às empresas estrangeiras.

Cinge-se a presente lide em se saber se devem ou não ser adicionados os referidos *royalties* e taxas ao valor de transação declarado para os produtos importados das citadas marcas, com vistas à determinação do valor aduaneiro e, conseqüentemente, da base de cálculo dos tributos pertinentes (a saber, II, IPI, PIS/Pasep-Importação e COFINS-Importação). A discussão passa por se saber qual o grau de vinculação entre as mercadorias importadas e os *royalties* e taxas pagos.

Antes de adentrar na discussão do tema, é mister esclarecer que o MPF-F 08185002011 00059 6, que deu origem ao presente processo, resultou na lavratura de 16 autos de infração, sendo 4 para cada um dos seguintes estabelecimentos da Recorrente (fl. 1634):

<u>CNPJ</u>	<u>Processo</u>	<u>Valor</u>
61.079.117/0001-05	10880.735489/2011-91	68.101,55
61.079.117/0104-02	16561.720022/2011-35	5.699.770,62
61.079.117/0110-50	16561.720023/2011-80	29.488,72
61.079.117/0145-80	16561.720024/2011-24	41.708.161,72

Os 4 processos citados foram vinculados no sistema e-processo, todavia o último, de nº 16561.720024/2011-24, foi julgado em 16 de março de 2016 pela 2ª Turma Ordinária, 3ª Câmara, Terceira Sessão de Julgamento, tendo como relatora a Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo.

Considerando a absoluta identidade de matéria entre os processos, tomo a liberdade de adotar integralmente o voto da Ilustre Conselheira, com base no Acórdão nº 3302-003.126, com as devidas adaptações às citações das peças destes autos.

" 2. Do mérito

2.1. A amplitude dos direitos e obrigações previstos no contrato valor aduaneiro

a) Dos Royalties

No que se refere às atividades fim indicadas no Estatuto Social da Recorrente, encontram-se a industrialização, fabricação e comercialização de produtos, a representação comercial, bem como a exploração de marcas, patentes e quaisquer outros direitos de propriedade intelectual e industrial de outras empresas nacionais ou estrangeiras. Nesse sentido, ela celebrou contrato com a empresa Timberland e Mizuno.

*Ela afirma que se tornou a "titular" da marca Timberland e Mizuno com todos os direitos e deveres daí provenientes. Em razão da cessão de direitos de todos os direitos e obrigações estipulados nos **contratos**, a Recorrente tem que pagar royalties e taxas às empresas Timberland e Mizuno.*

Os contratos com a Timberland são verdadeiros contratos de franquia. A Lei nº 8.955, de 15 de dezembro de 1994, dispõe que:

Lei nº 8.955/1994

Art. 2º Franquia empresarial é o sistema pelo qual um franqueador cede ao franqueado o direito de uso de marca ou patente, associado ao direito de distribuição exclusiva ou semi-exclusiva de produtos ou serviços e, eventualmente, também ao direito de uso de tecnologia de implantação e administração de negócio ou sistema operacional desenvolvidos ou detidos pelo franqueador, mediante remuneração direta ou indireta, sem que, no entanto, fique caracterizado vínculo empregatício.

Já em relação à Mizuno, configura-se como contrato de distribuição, mas a Recorrente pode inclusive fabricar sob a licença da marca Mizuno.

*Da análise de ambos os contratos, conclui-se que o pagamento de royalties e das taxas **decorre** justamente da **existência** do referido contrato de franquia e o seu pagamento é independente de o produto vendido: (i) ser de realização própria, com utilização de insumos nacionais e/ou importados, (ii) ter sido*

importado e revendido; ou (iii) ter sido adquirido no mercado nacional e revendido, dentre outras possibilidades.

Logo, o pagamento dos royalties decorre da relação jurídica contratual entre a Recorrente e as empresas Timberland e Mizuno e não da relação jurídica tributária, que é ocasionada pela importação.

A base de cálculo na importação é o valor aduaneiro, conforme previsto no artigo 2º do Decreto-lei nº 37/1966, com redação dada pelo Decreto-lei nº 2.472/1988:

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

I - quando a alíquota for específica, a quantidade de mercadoria, expressa na unidade de medida indicada na tarifa;

II - quando a alíquota for "ad valorem", o valor aduaneiro apurado segundo as normas do art. 7º do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio GATT.

Da doutrina, extrai-se o seguinte conceito:

Por valor aduaneiro entende-se, então, a quantidade de moeda corrente nacional que corresponde ao produto objeto de transação, levadas em consideração as práticas comuns do mercado internacional e as peculiaridades do negócio. (HILÚ NETO, Miguel. Imposto sobre importações e imposto sobre exportações. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 177)

O Acordo de Valoração Aduaneira (AVA) 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:

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:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/09/2016 por FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 13/09/2016 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 14/09/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 15/09/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA

Impresso em 16/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(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.*

A partir do Acordo de Valoração Aduaneira, os *royalties* e direitos de licença deverão compor a base de cálculo do valor aduaneiro, quando são **condição de venda** das mercadorias. No caso em apreço, tal condição não é vislumbrada a partir da leitura das cláusulas contratuais.

Da análise dos contratos, depreendem-se as seguintes cláusulas, que demonstram que o valor para o pagamento de *royalties* e das taxas, ou seja, a mensuração da base de cálculo desses é computado a partir de valores mínimos previstos ou, então, a partir das receitas auferidas com a comercialização dos produtos das referidas marcas no mercado interno. Não há previsão, por exemplo, de cláusula que estabeleça o valor a partir da operação de importação ou, no caso, que se condicione a importação ao pagamento de *royalties*. Não há nexo de causalidade em momento algum entre o pagamento de *royalties* e a operação de importação, não é peculiaridade da operação de importação.

No caso da Timberland, foram juntados dois contratos, um do ano de 2005 e outro do ano de 2010. Colacionam-se, abaixo, trechos importantes dos contratos da Timberland e da Mizuno:

- Contrato com a Timberland – 2005:

"1.3 Pagamentos de Royalties pela Franqueada à Timberland. A franqueada, durante o Prazo de Validade do Contrato fará os seguintes pagamentos de Royalties à Timberland:

Conforme descrito abaixo, e definido no Artigo 6.2.1 abaixo, a Franqueada deverá pagar Royalties num valor igual a sete vírgula seis por cento (7,6%) das Vendas Líquidas da Franqueada para todos os Produtos vendidos no atacado ou de outra forma dispostos pela Franqueada no atacado e quatro vírgula um por cento (4,1%) das Vendas Líquidas da Franqueada para todos os Produtos vendidos a varejo nas lojas operadas pela Franqueada ou

determinado de outra pela Franqueada em lojas operadas pela Franqueada.”

2. DEFINIÇÕES. *Conforme utilizadas no presente Contrato:*

(...)

2.12. “Vendas Líquidas”. *Significa o total do faturamento de todos os Produtos vendidos direta ou indiretamente pela Franqueada ou por uma Afiliada de uma Franqueada a um Cliente, menos: (i) lucros creditados do Cliente; (ii) impostos de vendas (por exemplo ICMS, PIS e COFINS). Ao calcular as Vendas Líquidas de acordo com o presente Instrumentos, não serão feitas deduções para:*

a) comissões;

b) contas não cobráveis ou

c) impostos (outros que impostos de vendas), honorários, avaliações, imposições, pagamentos ou despesas de qualquer tipo que possam ser incorridas ou pagas pela Franqueada ou por uma Filial da Franqueada com relação aos pagamentos de royalties devidos à Timberland de acordo com o presente Instrumento ou com relação à transferência de fundos ou royalties ou com conversão de qualquer moeda para dólares norte americanos.

Para vendas no atacado, em qualquer trimestre, se a diferença entre as “vendas brutas” totais e as “vendas brutas totais do sistema” for maior do que nove por cento (9%) deverá ser somado ao valor final de Vendas Líquidas para fins de cálculo de royalties sobre vendas no atacado. Para fins deste artigo “Vendas Brutas” significa o preço total faturado depois dos descontos relativos a todos os Produtos vendidos direta ou indiretamente pela Franqueada ou por uma Filial da Franqueada a um cliente atacadista (isto é, sem quaisquer outras deduções a não ser os descontos a clientes atacadistas). “Vendas Brutas do Sistema”, significa o preço total (baseado na) lista de preços mensal sazonal que está no sistema de reportes financeiros da Franqueada no início de um exercício fiscal) para todos os Produtos vendidos direta ou indiretamente pela Franqueada ou por uma Filial da Franqueada a um Cliente atacadista antes de quaisquer descontos ou deduções. Para se evitar quaisquer dúvidas, apenso a este Instrumento na forma de Anexo 2.12 (A) está um exemplo de cálculo acima. Para fins de controle, um relatório trimestral deverá ser apresentado à Franqueada com sua Declaração de Royalties (conforme definido no Artigo 7.2) de acordo com o gabarito

apenso ao presente Instrumento na forma do Anexo 2.12 (B).

"4.3. Vendas Mínimas. A Franqueada deverá vender (ou pagar royalties mínimos sobre esta quantia especificada de vendas) em cada Exercício o número mínimo de Produtos em cada classe no agregado (calçados, vestuário e produtos de conservação) no Território, conforme descrito no Anexo 4.3. Na eventualidade da Franqueada falhar em satisfazer os requisitos estabelecidos neste Artigo 4.3, a Timberland poderá rescindir este Contrato imediatamente ou em qualquer data posterior em que tal falha continue, a não ser que a Franqueada não tenha remediado a falha antes da data efetiva de tal rescisão."

"6. PREÇOS TAXAS E ROYALTIES.

6.1. Preços. Os preços serão conforme estabelecido no Anexo 4.23. Com relação a pedidos apresentados para a Timberland, após a data de corte do pedido sazonal corrente da Timberland, a Timberland irá fornecer os Produtos (se disponíveis) a seu então atual preço "imediato" para tais Produtos. A não ser que de outra forma designado pela Timberland, os preços serão expressos em dólares norte-americanos e são ex-fábrica, para o depósito ou fábrica aplicável. A posse e todos os riscos de perda deverão passar para a Franqueada quando o Produto deixar tais depósitos ou fabricadas, e todo o frete, seguro ou outros custos de transporte e importação serão arcados pela Franqueada.

(...)

6.2. Royalties e Taxas A Franqueada pagará à Timberland as seguintes taxas e royalties em relação a cada Produto comprado de uma Fonte Timberland de acordo com o disposto no presente Instrumento.

6.2.1. Um royalty conforme estabelecido no Artigo 1.3 (d) acima ("Royalty"). Ao calcular Royalties, não serão feitas deduções para impostos (incluindo, mas não se limitando, a imposto de renda, franquia ou impostos sobre ganhos de capital), encargos, honorários, avaliações, imposições, pagamentos ou despesas de qualquer tipo que possam ser incorridas ou pagas com relação aos pagamentos de Honorários ou Royalties devidos à Timberland de acordo com o presentes Instrumento ou com relação à publicidade, promoção, envio, distribuição, venda ou exploração dos Produtos, transferência de fundos, ou conversão de qualquer moeda.

7.1. Royalties Mínimos Garantidos. A cada ano, a Franqueada pagará à Timberland o valor especificado com um Royalty mínimo garantido no anexo 7.1. os Royalties mínimos garantidos deverão ser pagos atecipadamente e trimestralmente, em ou depois de cada trimestre.

O primeiro tal pagamento trimestral de Royalty mínimo garantido será devido na Data Efetiva. Todos tais pagamentos serão não reembolsáveis, mas serão creditados contra Royalties devidos no sub-artigo 6.2.

- Contrato com a Timberland – 2010:

“1.3. Pagamentos de Royalties pela Franqueada à Timberland. Conforme descrito e definido adicionalmente na Cláusula 6.2.1 abaixo, a Franqueada deverá pagar um Royalty (conforme definido na Cláusula 6.2.1) para os canais e nos valores previstos abaixo (todas as porcentagens apresentadas na tabela abaixo são uma porcentagem das Vendas Líquidas da Franqueada):

(...)

Para os anos contratuais de 2013 a 2019, a taxa de Royalty será determinada pelo EBITDA dos negócios da Timberland da Franqueada aplicado de forma retrospectiva às Vendas Líquidas de um ano específico, proporcionalmente, conforme descrito adicionalmente na tabela a seguir. Para os fins do presente Contrato, "EBITDA" deverá significar lucro antes de impostos, depreciação, amortização, e despesa financeira, menos receita financeira, ajustado para excluir os seguintes itens: perdas de operações encerradas, o efeito cumulativo de alterações nos princípios contábeis geralmente aceitos, qualquer encargo único ou diluição resultante de qualquer aquisição ou alienação de investimento, itens extraordinários de perda, despesa ou receitas e quaisquer outros itens incomuns ou não recorrentes de perda, despesa ou receita, incluindo encargos de reestruturação.

Controles adicionais, relatórios e processos relacionados a taxas de Royalty, EBITDA e pagamentos estão descritos no Anexo 1.3.

(...)

Por exemplo, se a porcentagem de EBITDA do final do ano de um determinado ano for 11,25%, a taxa de Royalty do LVQ seria 6,1% sobre as Vendas Líquidas do LVQ da Franqueada nesse ano. O EBITDA aumentou sobre a taxa base em 1% de um possível 1,5%, ou 66% da taxa de Royalty aplicável seguinte. Em virtude de o aumento na taxa de Royalty do LVQ entre 5,3% e 6,5% ser 1,2%, 66%

desse aumento é igual a 0,80%. Portanto, a taxa de Royalty do LVQ aplicável para o ano seria 5,3% mais 0,80%, ou 6,1%. Para evitar dúvida, a taxa de Royalty não será reduzida abaixo das taxas aplicáveis no EBITDA de 10,25%, nem será aumentada acima das taxas aplicáveis no EBITDA de 13,25%.

A Franqueada deverá pagar um Royalty para quaisquer vendas por meio de um website próprio da Franqueada ou operado pela Franqueada à taxa de Royalty aplicável a Lojas e Pequenas Lojas e deverá pagar um Royalty para quaisquer vendas por meio de um Website de terceiro à taxa de Royalty aplicável aos LVQs.”

“2.12. “Vendas Líquidas” significam o valor total da fatura de todos os Produtos vendidos direta ou indiretamente pela Franqueada ou por uma Afiliada da Franqueada para um Cliente (incluindo quaisquer vendas feitas por meio do Website da Franqueada (conforme definido abaixo), menos (i) as devoluções de Cliente realmente creditadas; e (ii) impostos sobre vendas (por exemplo: ICMS, PIS e COFINS), sendo que os impostos sobre venda não deverão ser reduzidos por nenhum Subsídio para Investimento, conforme definido na Cláusula 2.23. No cálculo das Vendas Líquidas de acordo com este instrumento, nenhuma dedução deverá ser feita a respeito de (A) comissões; (B) contas incobráveis ou (C) impostos (exceto os impostos sobre vendas), taxas, lançamentos, imposições, pagamentos ou despesas de qualquer tipo que vierem a ser incorridos ou pagos pela Franqueada ou por uma Afiliada da Franqueada a respeito dos pagamentos de royalty devidos à Timberland de acordo com este instrumento ou a respeito da transferência de fundos ou royalties ou com a conversão de qualquer moeda para Dólares Norte Americanos.

Para evitar dúvida, no caso de a Timberland instruir a Franqueada ou uma Afiliada da Franqueada, por escrito, a fornecer o Produto para um Cliente da Timberland localizado fora do Território, essas vendas não deverão ser incluídas no cálculo das Vendas Líquidas. A Franqueada e suas Afiliadas reconhecem que elas não têm o direito de vender o Produto a qualquer pessoa fora do Brasil e não poderão vender quaisquer Produtos fora do Brasil, a menos que a Timberland, exclusivamente a seu critério, mas sem nenhuma obrigação de tipo algum, expressamente instruir a Franqueada por escrito a fornecer esse Produto.”

“2.14. “Produto” ou ‘Produtos’ significam os calçados, roupas, acessórios e produtos de cuidado ao produto de marca Timberland® (ou seja, produtos que usam as Marcas), exceto: (a) as categorias de produto não incluídas na linha de produto da Timberland na Data de Vigência ou que forem removidas dessa linha de produto em qualquer momento após a Data de Vigência; (b) produtos sujeitos, na Data de Vigência, ou em qualquer momento após a Data de Vigência, para licenças exclusivas concedidas pela Timberland a Pessoas que não a Franqueada ou suas Afiliadas para territórios que incluem o Território (doravante denominados “Produtos Licenciados”); e (c) produtos de marca não da Timberland vendidos ou oferecidos para venda pela Timberland. Exclusivamente a seu critério, a Timberland poderá incluir nos Produtos aqueles excluídos de acordo com os itens (a), (b) ou (c) acima, sujeito a todos e quaisquer termos e condições que a Timberland vier a impor a seu critério.”

2.26 “Fonte da Timberland” significa um fabricante terceiro de um ou mais Produtos autorizado pela Timberland a fornecer Produtos para a Franqueada para distribuição no Território.”

“4.1. Compra Exclusiva. De acordo com os planos comerciais estabelecidos ou aprovados por escrito pela Timberland com a Franqueada (doravante denominados “Planos de Negócios”) que vierem a estar em vigor de tempos em tempos durante a Vigência, a Franqueada deverá comprar os Produtos somente da Timberland, de sua Afiliada designada, e das Fontes da Timberland.”

“4.23. Compras da Timberland e Fontes da Timberland. A Franqueada deverá comprar os Produtos da Timberland somente de acordo com os termos e condições da Timberland previstos no Anexo 4.23 deste instrumento (que deverão estar sujeitos à alteração pela Timberland mediante notificação razoável) e os termos e condições contidos no Manual de Franqueada da Timberland (que deverá estar sujeito à alteração pela Timberland mediante notificação razoável), cuja cópia deverá ser fornecida à Franqueada. Na medida em que o Manual de Franqueada entrar em conflito com os termos e condições contidos no presente Contrato, o presente Contrato deverá reger.”

6.5. Taxas de Terceirização e Taxa de Usuário. A Franqueada deverá pagar à Timberland, além de qualquer outro royalty ou taxa exigido de acordo com este instrumento, as seguintes taxas:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/09/2016 por FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 13/09/2016 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 14/09/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 15/09/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA

Impresso em 16/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(a) Todos os Produtos enviados a partir dos armazéns da Timberland deverão estar sujeitos à taxa de usuário que deverá ser calculada sobre o valor bruto de cada fatura (doravante denominada "Taxa de Usuário"). A Taxa de Usuário inicial deverá ser de 10% (dez por cento) do valor bruto de todos os Produtos faturados a partir dos armazéns da Timberland e deverá estar sujeita à alteração de tempos em tempos.

(b) A respeito de cada Produto comprado de uma Fonte da Timberland, a Franqueada deverá pagar uma taxa de terceirização (doravante denominada "Taxa de Terceirização", e juntamente com a Taxa de Usuário, doravante denominadas "Taxas") igual a 5% (cinco por cento) do preço de compra da fatura para os Produtos fornecidos por qualquer Fonte da Timberland.

(...)

7. PAGAMENTO.

7.1. Royalties Mínimos Garantidos. A cada Ano, a Franqueada deverá pagar para a Timberland o valor especificado como Royalty Garantido Mínimo no Anexo 7.1.A da forma prevista no Anexo 7.1.B. Os Royalties Garantidos Mínimos deverão ser pagos trimestralmente, previamente ou até o primeiro dia de cada trimestre. O primeiro referido pagamento trimestral de Royalty Garantido Mínimo deverá ser devido na Data de Vigência. Todos esses pagamentos serão não reembolsáveis, mas deverão ser creditados aos Royalties devidos de acordo com o Parágrafo 7.2.

Já no que concerne à Mizuno, transcrevem-se os trechos importantes:

"1.1 Definições de Termos. Os termos seguintes devem ter os significados seguintes quando utilizados neste Contrato:

(a) "Produtos de Distribuição" significa os produtos Mizuno relacionados na Seção 1 do Anexo A, os quais o Distribuidor pode distribuir de acordo com os termos e condições deste Contrato, conforme alterado periodicamente pela Companhia mediante aviso por escrito para o Distribuidor."

ARTIGO 3 LICENÇA DE USO DE MARCA PARA DISTRIBUIÇÃO E VENDA DE PRODUTOS

3.1 Direitos para Promover, Comercializar e Vender

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2, de 24/04/2004

Autenticado digitalmente em 05/09/2016 por FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 13/0

9/2016 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 14/09/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, As

sinado digitalmente em 15/09/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por FE

NELON MOSCOSO DE ALMEIDA

Impresso em 16/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

(a) *Direito de Compra.* O Distribuidor deve ter o Direito de Comprar, distribuir, comercializar e vender os Produtos de Distribuição provenientes da Companhia e da Mizuno ou de seus designados, mediante e sujeito a todas as condições e termos deste Contrato e, de acordo com os termos de compra apresentados no Anexo D.

(b) *Consultas de Produtos.* No caso da Companhia ou a Mizuno receber quaisquer consultas ou pedidos acerca dos Produtos de Distribuição para venda ou entrega no Território, a Companhia deve imediatamente informar tal consulta ou pedido ao Distribuidor. No evento de o Distribuidor receber quaisquer consultas ou pedidos acerca de os Produtos de Distribuição para venda ou entrega fora do Território, o Distribuidor deve imediatamente informar tal consulta ou pedido à Companhia.

ARTIGO 4 – LICENÇA DE USO DE MARCA PARA FABRICAÇÃO

4.11 Pagamento e Contabilidades

a) *Royalty.*

(i) *Calculo de "Vendas Líquidas"*

A cada ano do Contrato, o Distribuidor deverá pagar à Companhia royalties sobre todos os Produtos conforme calculado de acordo com as taxas especificadas no Anexo E com relação a todas as Vendas Líquidas (conforme definidas a seguir) dos Produtos. "Vendas Líquidas" significarão vendas brutas no atacado dos Produtos pelo Distribuidor ou quaisquer de suas afiliadas, associadas ou empresas subsidiárias baseadas sobre o faturamento usual por itens vendidos no curso normal dos negócios conforme refletido em todos os balanços financeiros publicados do Distribuidor, menos:

(1) *impostos sobre o valor agregado (mais PIS, COFINS e outros impostos e créditos tributários);*

(2) *imposto sobre o consumo;*

(3) *descontos comerciais costumeiros calculados na fonte no Território; e,*

(4) *devoluções de produtos defeituosos recebidos pelo Distribuidor e aceitos pela Companhia de conformidade com a Seção 3.4 e conforme reconciliados de acordo com a Seção 4.11(2) (d). Os créditos por vendas só serão permitidos para devoluções efetivas e, não deverão ser permitidos sob o fundamento de um sistema de reserva ou acumulado.*

(...)

*(d) **Adiantamento e Garantia.** O Distribuidor pagará à Companhia adiantamentos trimestrais mínimos calculados pro rata com relação a royalties futuros sobre os Produtos nas datas de 15 de Fevereiro, 15 de Março, 15 de Agosto e 15 de Novembro de cada ano corrido da vigência do Contrato. Todos os pagamentos deverão ser em dólares norte-americanos, via transferência eletrônica para a conta e instituição financeira especificadas pela Companhia periodicamente de acordo com o programa de pagamento especificado no Anexo E. Como reconhecimento das potenciais flutuações da taxa de câmbio entre o dólar norte-americano e o Real Brasileiro, o adiantamento mínimo será modificado baseado nas taxas de câmbio estabelecidas na Seção 4.11(b) e no Anexo E. Os adiantamentos e as parcelas referentes ao saldo do adiantamento mínimo constituem adiantamento não restituível sobre royalties a serem acumulados conforme estabelecido na Seção 4.11 (a) e (c). O adiantamento mínimo total deverá ser considerado como acumulado a favor da conta da Companhia a partir da data deste Contrato. Após o início da distribuição e venda dos Produtos do Distribuidor na Argentina, as partes devem em boa fé revisar o Anexo E para aumentar os royalties mínimos ali estabelecidos."*

Os contratos, no caso em análise, são muito mais amplos que contratos de uma simples compra e venda internacional e não há relação de causalidade da importação com o pagamento de royalties.

Em conformidade com a Teoria Geral do Direito Tributário, a base de cálculo possui uma relação intrínseca com a hipótese de incidência. No caso em apreço, o núcleo do critério material da hipótese de incidência é o verbo mais complemento, que se apresentam como "realizar importação", logo, a base de cálculo será o valor aduaneiro, que está intimamente relacionado com a operação de importar. Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO:

Temos para nós que a base de cálculo é a grandeza instituída na consequência da regra-matriz tributária, e que se destina, primordialmente, a dimensionar a intensidade do comportamento inserto no núcleo do fato jurídico, para que, combinando-se à alíquota, seja determinado o valor da prestação pecuniária. Paralelamente, tem a virtude confirmar, infirmar ou afirmar o critério material expresso na composição do suposto normativo. A versatilidade categorial desse instrumento jurídico se apresenta em três funções

*distintas: a) medir as proporções reais do fato; b) compor a específica determinação da dívida; e c) confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 400)*

A partir do momento em que se imputa o valor dos royalties e direitos de licença, que, no caso, não estão relacionados com a importação, há um desvirtuamento da base de cálculo do tributo e, por conseguinte, do próprio critério material da hipótese de incidência.

Ultrapassado tal aspecto, da leitura dos contratos, não há qualquer cláusula que condicione a importação de mercadorias ao pagamento de royalties. Estes são calculados a partir das operações no mercado interno e, em alguns, casos incidem sobre produtos nacionais, que utilizam a marca contratada.

O acórdão da DRJ/[Recife] entendeu, por sua vez, que o cerne dos contratos é a comercialização de produtos, especialmente, a operação de importação. Contudo, com a devida vênia, a partir da leitura dos contratos, não se pode chegar a tal conclusão.

Além disso, não há também vinculação temporal do pagamento de royalties às operações de importação. *Os royalties* e as taxas, que são pagos pela Recorrente são uma espécie de remuneração em razão da cessão ampla do direito de uso das marcas Timberland e Mizuno nas suas mais variadas formas (exploração, propaganda, venda, representação, entre outras obrigações). O cálculo dos *royalties*, como são baseados nas vendas de mercadorias no mercado interno, ocorre temporalmente após a importação. Assim, até por uma falta de lógica jurídica em relação ao aspecto temporal, não há como incluir na base de cálculo do valor aduaneiro a quantia paga de *royalties*.

No caso da Mizuno, há inclusive a previsão dos chamados royalties de reconciliação que seriam pela renovação do contrato.

Meditando sobre como os *royalties* estão previstos nos contratos, não há como vincular os royalties às operações de importação, uma vez que, nos contratos em análise, no que concerne ao modo de calcular o pagamento dos royalties, eles podem ocorrer de dois modos: i) *a partir de uma quantia mínima, que são os royalties mínimos garantidos*; ii) *a partir do pagamento de vendas líquidas, ocorridas no mercado nacional da cessão do direito de exercer no Brasil uma série de atividades relacionadas às marcas Timberland e Mizuno*.

b) Das Taxas

Os contratos também preveem o pagamento de algumas taxas. **No contrato com a Timberland**, assinado em 2010, a Recorrente se obriga ao pagamento da chamada "Taxa de usuário e terceirização". A "taxa de usuário" é calculada sobre o valor bruto de cada fatura e será a alíquota de 10% do valor bruto de todos os produtos faturados a partir dos armazéns da Timberland. Já a "taxa de terceirização" é devida a partir de cada produto.

comprado de uma fonte Timberland, e a alíquota será de 5% do preço de compra da fatura para os produtos fornecidos por qualquer fonte da Timberland. Colacionam-se trechos sobre as taxas de ambos os contratos:

- Contrato com a Timberland – 2005:

“6. PREÇOS TAXAS E ROYALTIES.

6.1. Preços. Os preços serão conforme estabelecido no Anexo 4.23. Com relação a pedidos apresentados para a Timberland, após a data de corte do pedido sazonal corrente da Timberland, a Timberland irá fornecer os Produtos (se disponíveis) a seu então atual preço “imediato” para tais Produtos. A não ser que de outra forma designado pela Timberland, os preços serão expressos em dólares norte-americanos e são ex-fábrica, para o depósito ou fabrica aplicável. A posse e todos os riscos de perda deverão passar para a Franqueada quando o Produto deixar tais depósitos ou fabricadas, e todo o frete, seguro ou outros custos de transporte e importação serão arcados pela Franqueada.

(...)

6.2. Royalties e Taxas A Franqueada pagará à Timberland as seguintes taxas e royalties em relação a cada Produto comprado de uma Fonte Timberland de acordo com o disposto no presente Instrumento.

(...)

6.5. Taxas de Compras e Taxas de Usuário A Franqueada pagará à Timberland, além de quaisquer royalties ou taxas necessários de acordo com o presente instrumento, as seguintes taxas:

(a) todos os produtos enviados de depósitos da Timberland estarão sujeitos a uma taxa de usuário que será calculada sobre o valor bruto de cada nota fiscal (Taxa de Usuário). A taxa inicial da taxa de usuário será dez por cento (10%) do valor bruto de todos os Produtos faturados dos depósitos da Timberland e estará sujeita a alterações de tempos em tempos.

(b) Com relação a cada Produto comprado de uma Fonte Timberland, irá pagar uma “Taxa de Compra” igual a 6 por cento (6%) do preço de compra faturado dos Produtos fornecidos por qualquer Fonte Timberland.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 **- Contrato com a Timberland – 2010:**

Autenticado digitalmente em 05/09/2016 por FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 13/09/2016 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 14/09/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, Assinado digitalmente em 15/09/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA

Impresso em 16/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

“4.1. Compra Exclusiva. De acordo com os planos comerciais estabelecidos ou aprovados por escrito pela Timberland com a Franqueada (doravante denominados “Planos de Negócios”) que vierem a estar em vigor de tempos em tempos durante a Vigência, a Franqueada deverá comprar os Produtos somente da Timberland, de sua Afiliada designada, e das Fontes da Timberland.”

6.5. Taxas de Terceirização e Taxa de Usuário. A Franqueada deverá pagar à Timberland, além de qualquer outro royalty ou taxa exigido de acordo com este instrumento, as seguintes taxas:

(b) A respeito de cada Produto comprado de uma Fonte da Timberland, a Franqueada deverá pagar uma taxa de terceirização (doravante denominada “Taxa de Terceirização”, e juntamente com a Taxa de Usuário, doravante denominadas “Taxas”) igual a 5% (cinco por cento) do preço de compra da fatura para os Produtos fornecidos por qualquer Fonte da Timberland.

A Recorrente tem a possibilidade de comprar determinada mercadoria de um fornecedor internacional, diferente do detentor da marca e enviará o pagamento de royalties e taxas no caso

Documento assinado digitalmente em 22/09/2016 por ROSELIANE DE ALMEIDA
Autenticado digitalmente em 22/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA
Assinado digitalmente em 13/09/2016 por ROSALDO TREVISAN DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 13/09/2016 por ROSALDO TREVISAN DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 13/09/2016 por ROSALDO TREVISAN DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 15/09/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por FE NELON MOSCOSO DE ALMEIDA
Impresso em 16/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

dessas importações realizadas com outros fornecedores para a empresa Timberland e não para o fornecedor da mercadoria, demonstrando. Mais uma vez, observa-se a desvinculação do pagamento de *royalties* com a importação das mercadorias. Na realidade, **os *royalties* são pagos pela cessão de direito do uso da marca**. Essas empresas, que não detêm a marca e realizam operações de exportação, são chamadas de "Fonte de Timberland", ou seja, são fabricantes terceiros, que não recebem *royalties*, tampouco taxas.

Já no concerne à empresa Mizuno, verifica-se o pagamento de alguns valores a título de custos com "moldes globais para os Produtos de Distribuição" e "com serviços terceirizados e serviços de desenvolvimento de produtos". Colaciona-se, abaixo, trecho do contrato:

4.10. Proteção das Marcas Proprietárias e Informação Proprietária

(b) O Distribuidor cooperará integralmente e de boa fé com a Mizuno e a Companhia com a finalidade de reter e preservar os direitos da Mizuno e da Companhia sobre as Marcas Proprietárias. No auxílio desse objetivo, a Companhia e o Distribuidor deverão preparar e mutuamente acordar sobre um orçamento que as partes destinarão para a proteção das Marcas Proprietárias, sendo que tal orçamento deve ser acordado por ocasião da reunião anual de marketing e projeção estabelecida na Seção 5.2.

Há precedente deste tribunal no sentido de não considerar o *royalty* e os direitos de licença como componentes da base de cálculo do valor aduaneiro:

Assunto: Imposto sobre a importação – II

Data do fato gerador: 04/08/1997

VALORAÇÃO ADUANEIRA. ROYALTIES RELATIVOS AO DIREITO DE REPRODUZIR AS MERCADORIAS IMPORTADAS NO PAÍS DE IMPORTAÇÃO NÃO MODIFICA O VALOR PAGO OU A PAGAR PELAS MERCADORIAS.

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.

MARCA REGISTRADA. MERCADORIAS IMPORTADAS ADQUIRIDAS DE FORNECEDOR DISTINTO DO DETENTOR DA MARCA. ROYALTY NÃO MODIFICA O VALOR PAGO OU A PAGAR PELAS MERCADORIAS QUANDO NÃO FOR COMPROVADO QUE OS VALORES PAGOS SERIAM CONDIÇÃO DE VENDA DA MERCADORIA PARA O PAÍS IMPORTADOR.

Embora o importador seja obrigado a pagar um royalty para obter o direito de utilizar a marca registrada, essa obrigação decorre de um contrato distinto que não guarda relação com a venda para exportação das mercadorias para o país de importação. As mercadorias importadas são adquiridas de vários fornecedores conforme diferentes contratos e o pagamento do royalty não constitui uma condição da venda dessas mercadorias. O comprador não deve pagar o royalty para adquirir as mercadorias. Portanto, o royalty não deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar como um ajuste segundo o Artigo 8.1 c). Para que estes pagamentos sejam incluídos no valor aduaneiro é necessário comprovar que os valores pagos seriam uma condição de venda da mercadoria para o país importador.

(CARF; 3ª Seção; 1ª Câmara; 2ª Turma Ordinária; Acórdão 3102001.601; Relator: Winderley Moraes Pereira; Data da sessão: 22.08.2012)

Assim, diante do exposto, não se vislumbra o pagamento de royalties e direitos de licença como condição de venda para a importação, ocasionando, por conseguinte, a reforma do acórdão da DRJ/PE para anular os autos de infração impostos à Recorrente."

Por julgar oportuno e pertinente ao presente caso, transcrevo parte do Acórdão nº 3102-001.601, cuja ementa foi reproduzida logo acima pela Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo.

(...)

O segundo grupo de operações são as importações realizadas pela Recorrente de outros fabricantes autorizados pela empresa detentora das marcas. Nos termos das informações constantes do contrato de licença, nestes casos não existe pagamento de royalties para as empresas exportadoras, estes seriam devidos a empresa detentora da marca, quando da venda a varejo das mercadorias no mercado interno.

Tratando da matéria temos a opinião consultiva 4.13, que trata de operação bastante semelhante a descrita para as operações da Recorrente, determinando que nestes casos o valor dos royalties não será incluído no valor aduaneiro.

Entendo que a opinião consultiva é àquela que mais se adequa ao caso em estudo, sendo assim, as operações de importação realizadas pela Recorrente com terceiros não sofrem a inclusão dos royalties pagos a detentora das marcas. Confirmando esta posição temos a nota 2 ao parágrafo 1(c), que determina que os pagamentos feitos pelo comprovador pelo direito de distribuir ou revender as mercadorias importadas não serão acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar por elas.

A aplicação da opinião consultiva, seria afastada se fosse comprovado nos autos que os valores pagos seriam condição de venda. Nestas operações não se vislumbra nos contratos de licença trazidos aos autos a vinculação de royalties como condição da venda das mercadorias importadas. Os contratos tratam de direito de reprodução e licença da marca, permitindo que a Recorrente seja um fabricante e distribuidor dos produtos licenciados no Brasil.

O relatório fiscal constante do auto de infração (fl. 280), detalha a inclusão dos royalties no valor aduaneiro da mercadoria, considerando que tais valores seriam uma condição de venda e informa que estas conclusões foram obtidas dos contratos, entretanto, não aponta em quais contratos estariam incluídas a condição de venda, tampouco informa os fatos e demonstra como foram obtidas tais conclusões.

O auto de infração, exige que sejam demonstrados os fatos motivadores do lançamento, apontando as provas e os valores apurados. O relatório fiscal, constante do auto de infração, não informa em quais contratos estaria comprovado que o preço pago de royalties seria uma condição de venda. O simples fato de existir pagamento de royalties pela Recorrente, não implica obrigatoriamente em considerar estes pagamentos como condição de venda, conforme dito alhures, caberia a Fiscalização demonstrar este fato e apontar detalhadamente os valores que atendem estes requisitos para serem incluídos no valor aduaneiro.

(...)

Portanto, analisando as operações realizadas pela Recorrente com base nos contratos de licença trazidos aos autos, entendo que não foi comprovado que os valores de royalties pagos a terceiros fabricantes das mercadorias seria uma condição de venda, sendo assim aplicável ao caso a Solução de Consulta 4.13. (CARF – Processo n. 16327.002467/2001-31, Rel. Cons. Winderley Moraes Pereira, 1ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, j. em 22/08/2012) (grifou-se)

Caso não sejam acolhidos pela turma os argumentos acima, que são suficientes para afastar integralmente a autuação, restariam ainda a analisar as demais alegações de defesa relativas à incongruência do lançamento fiscal, à existência tratamento desigual entre produtos estrangeiros e nacionais, à vedação de "bis in idem", e à improcedência da incidência de juros sobre a multa de ofício, além da demanda por dilação probatória.

Há que se acordar com a recorrente no que se refere à incongruência do lançamento fiscal, porque o critério de cálculo utilizado no lançamento não foi objetivo, tendo a autoridade fiscal estimado, estatisticamente, os montantes que seriam relativos a eventuais direitos e *royalties* incidentes nas operações. Assim há afronta ao Acordo de Valoração Aduaneira, Artigos 8º, 3, que estabelece que "*Os acréscimos ao preço efetivamente pago ou a pagar, previstos neste Artigo, serão baseados exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis*"; e 8º, 4, que dispõe que: "*4. Na determinação do valor aduaneiro, nenhum acréscimo será feito ao preço efetivamente pago ou a pagar se não estiver previsto neste Artigo*". Ademais, como assevera a recorrente, não existem normas legais e infralegais que amparem os procedimentos adotados pela fiscalização.

Não há máculas, no lançamento, outrossim, no que se refere a eventual tratamento desigual, ou "*bis in idem*", pois a inclusão de *royalties*, em geral, no valor aduaneiro, é expressamente prevista em acordo internacional, o Acordo de Valoração Aduaneira do GATT (Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT), não constituindo tal acordo ruptura com o tratamento nacional assegurado no Artigo III do mesmo GATT. E a tributação por IRRF sobre determinada renda ou provento, ou a exigência de CIDE, não obsta a incidência do imposto de importação sobre *royalties* e direitos de licença.

No que se refere à necessidade de produção adicional de prova, entende-se desnecessária ao deslinde do presente contencioso, estando nos autos os contratos e os elementos imprescindíveis à apreciação da lide.

Por fim, no que se refere à demanda para que os juros sejam aplicados somente sobre o principal, e não sobre a multa de ofício, cabe destacar que este colegiado já se manifestou recentemente sobre a matéria, em entendimento que aqui se endossa:

O assunto seria aparentemente resolvido pela Súmula nº 4 do CARF:

“Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais” (grifo nosso)

Contudo, resta a dúvida se a expressão “débitos tributários” abarca as penalidades, ou apenas os tributos. Verificando os acórdãos que serviram de fundamento à edição da Súmula, não se responde a questão, pois tais julgados se concentram na possibilidade de utilização da Taxa SELIC.

Segue-se então, para o art. 161 do Código Tributário Nacional, que dispõe:

“Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito.”(grifo nosso)

As multas são inequivocamente penalidades. Assim, restaria ilógica a leitura de que a expressão créditos ao início do caput abarca as penalidades. Tal exegese equivaleria a sustentar que: “os tributos e multas cabíveis não integralmente pagos no vencimento serão acrescidos de juros, sem prejuízos da aplicação das multas cabíveis”.

A Lei nº 9.430/1996, por sua vez, dispõe, em seu art. 61, que:

“Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Novamente ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput.

Mais recentemente tratou-se do tema nos arts. 29 e 30 da Lei nº 10.522/2002:

“Art. 29. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional e os decorrentes de contribuições arrecadadas pela União, constituídos ou não, cujos fatos geradores tenham ocorrido até 31 de dezembro de 1994, que não hajam sido objeto

de parcelamento requerido até 31 de agosto de 1995, expressos em quantidade de Ufir, serão reconvertidos para real, com base no valor daquela fixado para 1º de janeiro de 1997.

§ 1º A partir de 1º de janeiro de 1997, os créditos apurados serão lançados em reais.

§ 2º Para fins de inscrição dos débitos referidos neste artigo em Dívida Ativa da União, deverá ser informado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional o valor originário dos mesmos, na moeda vigente à época da ocorrência do fato gerador da obrigação.

§ 3º Observado o disposto neste artigo, bem assim a atualização efetuada para o ano de 2000, nos termos do art. 75 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, fica extinta a Unidade de Referência Fiscal – Ufir, instituída pelo art. 1º da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

Art. 30. Em relação aos débitos referidos no art. 29, bem como aos inscritos em Dívida Ativa da União, passam a incidir, a partir de 1º de janeiro de 1997, juros de mora equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) no mês de pagamento.” (grifo nosso)

Veja-se que ainda não se aclara a questão, pois se trata da aplicação de juros sobre os “débitos” referidos no art. 29, e a expressão designada para a apuração posterior a 1997 é “créditos”. Bem parece que o legislador confundiu os termos, e quis empregar débito por crédito (e vice-versa), mas tal raciocínio, ancorado em uma entre duas leituras possíveis do dispositivo, revela-se insuficiente para impor o ônus ao contribuinte.

Não se tem dúvidas que o valor das multas também deveria ser atualizado, sob o risco de a penalidade tornar-se pouco efetiva ou até inócua ao fim do processo. Mas o legislador não estabeleceu expressamente isso. Pela carência de base legal, então, entende-se pelo não cabimento da aplicação de juros de mora sobre as multas aplicadas no lançamento de ofício. (Excerto do voto vencedor, do Cons. Rosaldo Trevisan, no Acórdão n. 3401-003.035, Rel. Cons. Robson José Bayerl, maioria, sessão de 25 jan. 2016)

E, diante do fato de a exigência efetuada se referir, entre outros, à base de cálculo da COFINS-importação e da Contribuição para o PIS/PASEP-importação, e da existência de julgamento, pelo STF, do Recurso Extraordinário (RE) nº 559.607/SC, com repercussão geral reconhecida, devendo o resultado do julgamento da suprema corte ser reproduzido nas decisões deste CARF, em função do art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do colegiado, reconheço, de ofício, a aplicação do decidido pelo STF ao caso em análise, como tem também decidido este colegiado:

...diante do fato de a exigência efetuada se referir à base de cálculo da COFINS-importação e da Contribuição para o PIS/PASEP-importação, e da existência de julgamento, pelo STF, do Recurso Extraordinário (RE) nº 559.607/SC, com repercussão geral reconhecida, devendo o resultado do julgamento da suprema corte ser reproduzido nas decisões deste CARF, em função do art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do colegiado, reconheço, de ofício, a aplicação do decidido pelo STF ao caso em análise.

O citado RE versa sobre a questão da inclusão (ou não) do ICMS e do valor das próprias contribuições na base de cálculo da COFINS-importação e da Contribuição para o PIS/PASEP-importação, tema a respeito do qual o STF reconheceu a existência de Repercussão Geral (tema nº 01) em 26/09/2007.

Conforme DJE de 16/10/2013 (publicado em 17/10/2003), o STF reconheceu em plenário a inconstitucionalidade do acréscimo do ICMS e das próprias contribuições à base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação, sendo o Min. Dias Toffoli encarregado de redigir o acórdão, rejeitando-se questão de ordem da Procuradoria da Fazenda Nacional que suscitava que fossem modulados os efeitos da decisão:

“Prosseguindo no julgamento, o Tribunal negou provimento ao recurso extraordinário para reconhecer a inconstitucionalidade da expressão “acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições”, contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/04, e, tendo em conta o reconhecimento da repercussão geral da questão constitucional no RE 559.607, determinou a aplicação do regime previsto no § 3º do art. 543-B do CPC, tudo nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie (Relatora). Redigirá o acórdão o Ministro Dias Toffoli. Em seguida, o Tribunal rejeitou questão de ordem da Procuradoria da Fazenda Nacional que suscitava fossem modulados os efeitos da decisão. Votou o Presidente, Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 20.03.2013” (grifo nosso)

Em consulta ao sítio "web" do STF, atesta-se que a Fazenda apresentou embargos de declaração em 12/11/2013, que foi juntada petição em 23/01/2014, e que os autos estavam conclusos para o relator desde 04/02/2014. Em 17/09/2014 os embargos foram rejeitados. E em 14/10/2014 foi publicado o acórdão em relação aos embargos:

efeitos da decisão com que se declarou a inconstitucionalidade de parte do inciso I do art. 7º da Lei 10.865/04. Declaração de inconstitucionalidade. Ausência de excepcionalidade.

1. A modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade é medida extrema que somente se justifica se estiver indicado e comprovado gravíssimo risco irreversível à ordem social. As razões recursais não contém indicação concreta, nem específica, desse risco.

2. Modular os efeitos no caso dos autos importaria em negar ao contribuinte o próprio direito de repetir o indébito de valores que eventualmente tenham sido recolhidos.

3. A segurança jurídica está na proclamação do resultado dos julgamentos tal como formalizada, dando-se primazia à Constituição Federal.

4. Embargos de declaração não acolhidos.” (grifo nosso)

O processo teve trânsito em julgado em 24/10/2014, passando a vincular os julgamentos deste colegiado, por força art. 62, § 2º do Anexo II do Regimento Interno do CARF, devendo esta corte administrativa reproduzir a decisão definitiva de mérito proferida pelo STF na sistemática do art. 543-B do Código de Processo Civil.

Assim, devem ser excluídos, da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação, nas autuações, as parcelas referentes ao ICMS e às próprias contribuições.

Pelo exposto, deve ser reconhecida de ofício a necessidade de exclusão das parcelas referentes ao ICMS e das próprias contribuições da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação, na autuação, em função do RE nº 559.607/SC, julgado, com repercussão geral, pelo STF, e do art. 62, § 2º do RICARF (Acórdão n. 3401-003.138, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, maioria, sessão de 17 mar. 2016)

Assim, deve ser reconhecida de ofício, também no presente caso, a necessidade de exclusão das parcelas referentes ao ICMS e das próprias contribuições da base de cálculo da Contribuição para o PIS/PASEP-importação e da COFINS-importação, na autuação, em função do RE nº 559.607/SC, julgado, com repercussão geral, pelo STF, e do art. 62, § 2º do RICARF.

Processo nº 16561.720023/2011-80
Acórdão n.º **3401-003.196**

S3-C4T1
Fl. 2.529

Conclusão

Com essas considerações, votou o Relator original no sentido de dar provimento integral ao Recurso Voluntário.

Fenelon Moscoso de Almeida

Voto Vencedor

Conselheiro Rosaldo Trevisan, Redator Designado

Manifesto, por meio do presente, divergência em relação ao entendimento externado pelo relator no que se refere à inclusão dos *royalties* e "taxas" na apuração do valor aduaneiro e ao critério de cálculo utilizado no lançamento.

No que tange ao primeiro tema, entendo que a matéria é disciplinada em tratado internacional, o Acordo de Valoração Aduaneira do GATT, não podendo ser objeto de interpretação à luz de conceitos derivados da legislação nacional e da doutrina tributária nacional, como no precedente inicialmente colacionado no voto do relator (Acórdão nº 3302-003.126). O Acordo de Valoração Aduaneira, aplicado em mais de 180 países, não pode ser alterado pela vontade unilateral das partes, nem ter seus conceitos deturpados pela legislação nacional, sendo, v.g., pouco relevante, na interpretação do acordo, o que a legislação nacional considera como "contrato de franquia", ou de distribuição, ou o que a doutrina tributária entende como peculiaridades da base de cálculo, no país.

Recorde-se que, no Brasil, lamentavelmente, a legislação nacional chegou a tentar alterar o conteúdo da expressão "valor aduaneiro", alteração essa que acabou corretamente obstada pela suprema corte, no RE nº 559.607/SC, citado ao final do voto do relator, e aplicado de ofício, unanimemente, por este colegiado.

Por certo que a expressão "valor aduaneiro" não pode significar, no Brasil, algo diferente do que significa nos demais países signatários do GATT, e membros da OMC, sob pena de tornar inócuo o acordo internacional uniformizador, e de ser o país acionado perante o Órgão de Solução de Controvérsias de tal organização. Aliás, a incorporação da expressão "valor aduaneiro" ao texto constitucional brasileiro (art. 149, § 2º, II, "a"), pela Emenda Constitucional nº 33/2001, obviamente se fez com a acepção que já estava consagrada internacionalmente.

Assim, o conteúdo da expressão "valor aduaneiro" e dos elementos que o compõem deve ser buscado na legislação internacional, mormente no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), somente se prestando a legislação nacional a complementar o AVA naqueles temas em que o acordo prevê faculdades às partes (v.g., o Artigo 8º, 2).

O próprio AVA define a quase totalidade dos termos e expressões que emprega, para evitar tratamento desigual pelos países signatários. E o tema sobre o qual estamos a tratar é disciplinado no Artigo 8º, 1, "c" do AVA:

"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; (...)" (grifo nosso)

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 05/09/2016 por FENELON MOSCOSO DE ALMEIDA, Assinado digitalmente em 13/0

9/2016 por ROSALDO TREVISAN, Assinado digitalmente em 14/09/2016 por ELOY EROS DA SILVA NOGUEIRA, As

sinado digitalmente em 15/09/2016 por ROBSON JOSE BAYERL, Assinado digitalmente em 05/09/2016 por FE

NELON MOSCOSO DE ALMEIDA

Impresso em 16/09/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Além de definir os termos e expressões que utiliza, o AVA estabelece "princípios" que norteiam a aplicação de todo o Acordo, em sua Introdução Geral:

“Introdução Geral – 1. A base primeira para a valoração aduaneira, em conformidade com este Acordo, é o valor de transação...”; “Os membros, ...desejando elaborar normas para sua aplicação com vistas a assegurar maior uniformidade e precisão na sua implementação; reconhecendo a necessidade de um sistema equitativo, uniforme e neutro para a valoração de mercadorias para fins aduaneiros, que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios; reconhecendo que a base de valoração de mercadorias para fins aduaneiros deve ser tanto quanto possível o valor de transação das mercadorias a serem valoradas; reconhecendo que o valor aduaneiro deve basear-se em critérios simples e equitativos condizentes com as práticas comerciais e que os procedimentos de valoração devem ser de aplicação geral, sem distinção entre fontes de suprimento; reconhecendo que os procedimentos de valoração não devem ser utilizados para combater o dumping; acordam...” (grifos nossos).

No corpo do acordo podem ainda ser apontados outros “princípios”, como o da **leal concorrência**, derivado do artigo 1º, pelo qual o valor aduaneiro deve ter como base um preço representativo de uma operação normal, não afetada por vínculos entre vendedor e comprador; o da compatibilização entre o **sigilo** das informações de caráter confidencial fornecidas pelo importador e a **publicidade** das regras e critérios utilizados para valoração aduaneira, previstos, respectivamente, nos artigos 10 e 12 do AVA/GATT, e o do **direito de informação**, previsto no artigo 16 do acordo, por meio do qual o importador tem direito de receber, por escrito, após solicitação, uma explicação da Aduana sobre como foi determinado o valor aduaneiro das mercadorias por ele importadas.²

Ademais, no Anexo I do AVA figuram as Notas Interpretativas do acordo, que o integram, conforme artigo 14, contendo explicações e exemplos para facilitar sua aplicação. O Anexo II detalha disposições sobre o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (CTVA, ou “Comitê de Valoração de Bruxelas”), sob os auspícios do CCA/OMA, com a finalidade de conseguir, no nível técnico, uniformidade, na interpretação e aplicação do acordo, podendo, o CTVA, emitir Opiniões Consultivas, Comentários e Notas Explicativas. Tal comitê foi criado pelo artigo 18 do AVA-GATT.

Compreendido o Acordo em visão sistêmica, há que se entender que os *royalties* e direitos de licença, qualquer que seja a denominação que lhes dê a legislação nacional (direitos, taxas, gravames, cânonos...), devem ser acrescentados ao preço pago ou a pagar, para fins de valoração aduaneira, caso devam ser pagos pelo comprador, direta ou indiretamente, e constituam uma condição de venda das mercadorias.

2 Sobre os “princípios” do AVA-GATT, remeta-se a: Julio Carlos LASCANO, *El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas*, 2. ed., Buenos Aires: Osmar Buyatti, 2007, p. 67-88; e *Principios y métodos de valoración aduanera*, in Germán PARDO CARRERO (org.), *El Derecho Aduanero en el siglo XXI*, Colômbia: Legis, 2009, p. 459-463; Daniel ZOLEZZI, denominando-os de “propósitos”, *Valor en Aduana (Código Universal de la OMC)*, Buenos Aires: La Ley, 2003, p. 14-18; Marcelo Pimentel de CARVALHO, *Valor Aduaneiro: Princípios, Métodos e Fraude*, São Paulo: Aduaneiras, 2007, p. 94-96; Antenori TREVISAN NETO, *Aplicação do Acordo sobre Valoração Aduaneira no Brasil*, São Paulo: Aduaneiras, 2010, p. 82-91; e Heleno Taveira TÔRRES, *Base de Cálculo do Imposto de Importação e o Acordo de Valoração Aduaneira*, in TÔRRES (coord.), *Comércio Internacional e Tributação*, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 239-244.

E a interpretação do que seja uma condição de venda, por óbvio, não pode ser tão simples a ponto de que seja necessário que conste literalmente de contrato entre as partes, individualizadamente.

Como assevera Daniel ZOLEZZI, referência mundial no tema da valoração aduaneira (delegado junto ao CTVA de 1981 a 1989, e presidente do referido comitê, de 1989 a 1991), comentando o que entendem por "condição de venda" Glashoff e Shermann,

Por nuestra parte, creemos que - en la realidad de los negocios - las condiciones no se presentan de un modo tan ostensible. Compartimos el criterio de Glashoff y Sherman quienes sostienen que la expresión "condición de venta" no tiene un significado único y claro que permita aplicarla automáticamente a los distintos casos de la vida mercantil. Dicen que - en sentido amplio - podría ser entendida como la imposibilidad de separar el pago del canon de la venta de las mercancías importadas.

Avanzando un paso más, sostienen que el pago de un canon o de un derecho de licencia es "siempre una condición de venta si, de no mediar el pago de ese canon o derecho de licencia, los bienes no se hubieran vendido, o no se hubieran vendido al precio acordado". Afirman que la cuestión no se rige tanto por los términos contractuales, como por un examen de las alternativas que pueda tener el importador. Concluyen que el núcleo de la cuestión está en determinar si el vendedor hubiera vendido lo tangible al precio convenido, de no haber adquirido el comprador lo intangible, es decir, el derecho a usar o comerciar la propiedad intelectual por la que se paga el canon.

Compartimos su parecer. Por lo general, las ventas internacionales son contratos escuetos, sin cláusulas minuciosas. La "condición de venta" debe buscarse en la interdependencia entre la compra de lo tangible y el derecho a usar o comercializar lo intangible. Lo más usual es que el contrato de venta y el de licencia se concierten por separado, sin que importe en cuál de ellos se celebró primero. Frecuentemente, los importadores que compran mercancías relacionadas con un contrato de licencia, lo hacen a lo largo de un tiempo prolongado.³

Julio Carlos LASCANO, outro reconhecido especialista internacional em matéria de valoração aduaneira, apresenta a visão do Comitê do Código Aduaneiro Europeu sobre o tema:

De acuerdo con el Comité del Código Aduanero europeo, el problema que se plantea no es otro que el de saber si el vendedor está dispuesto a vender las mercancías sin que se abone un canon o un derecho de licencia (TAXUD/800/2002-ES, Comentario n. 3, 12).⁴

No Brasil, Marcelo Pimentel de CARVALHO, em um dos raros estudos específicos nacionais sobre valoração aduaneira, revela, remetendo a Santiago Ibáñez Marsilla, que "a mera existência de contrato de royalties separado e seu cálculo mediante fórmulas que

não guardam conexão direta com a quantidade de mercadorias importadas não impede, por si só, que os royalties sejam considerados 'condição de venda'".⁵

É exatamente na linha contemplada pela doutrina especializada, buscando identificar se seria possível a venda sem o cumprimento do contrato referente aos *royalties* e direitos de licença, que a fiscalização entende haver "condição de venda", como se depreende do Relatório de Auditoria Fiscal:

"Assim, a venda das mercadorias valoradas é condicionada pelo contrato de royalties e direitos de licença estabelecido entre Alpargatas S/A e The Timberland Company. Em outras palavras, a importação das mercadorias valoradas deve atender aos termos e condições estipulados no contrato de royalties e direitos de licença, sem os quais ela não pode ser efetivada."

"Assim, a venda das mercadorias valoradas é condicionada pelo contrato de royalties e direitos de licença estabelecido entre Alpargatas S/A e Mizuno USA, Inc.. Em outras palavras, a importação das mercadorias valoradas deve atender aos termos e condições estipulados no contrato de royalties e direitos de licença, sem os quais ela não pode ser efetivada."

O contrato (ou os contratos) pode(m), em verdade, espelhar mais de uma obrigação em um mesmo instrumento.

Exemplifique-se, já remetendo ao caso concreto que aqui se analisa. Um importador que adquira mercadorias sujeitas a *royalties* e direitos de licença (qualquer que seja a denominação que lhes dê eventual contrato firmado entre tal importador e o detentor dos direitos da marca da mercadoria transacionada, direta ou indiretamente), e fabrique, no país, mercadorias sujeitas aos mesmos *royalties* e direitos de licença, poderia celebrar, v.g., um ou dois instrumentos jurídicos para a realização do negócio.

Celebrando dois instrumentos jurídicos, um relativo à avença para importar, e outro para fabricar, seriam poucas as dúvidas de que os montantes referentes à importação deveriam ser acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar, para fins de valoração aduaneira nas importações, e que os montantes relativos à permissão de fabricação, no país, não comporiam o valor aduaneiro, por sequer serem relacionados às importações.

No entanto, celebrando um instrumento único, relativo a ambas as operações, poder-se-ia ensejar o entendimento de que a operação, por não ser relacionada unicamente à venda de mercadorias importadas, fugiria à regra estabelecida no Artigo 8º, 1, "c" do AVA, levando à não inclusão de qualquer parcela no valor aduaneiro, para fins de composição da base de cálculo do imposto de importação. Tal entendimento, contudo, não está em consonância com a leitura sistemática do AVA, que tem por objetivo a uniformização internacional da base de cálculo do imposto de importação considerando todos os valores que forem pagos ao exterior em função da importação, esteja ela ou não consubstanciada em um instrumento jurídico que a mescle com outras operações. E não está, também, em harmonia com o sistema "equitativo, uniforme e neutro" que se pretende com o AVA, pois importaria montantes diferenciados de base de cálculo a situações materialmente idênticas, mas formalmente consubstanciadas em instrumentos jurídicos distintos.

E, quanto ao termo "distribuir", ou ao contrato de distribuição, que poderia ser um terceiro instrumento jurídico, ou agregar-se ao instrumento único, ZOLEZZI

La Nota Interpretativa al artículo 8 también dispone que "los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar, cuando no constituyan una condición de venta de dichas mercancías para su exportación al país de importación". Quiere decir que los derechos de distribución integran el valor de transacción, cuando constituyen una condición de venta de dichas mercancías.

La doctrina no ha escatimado críticas a ese pasaje del Acuerdo. Herrera Ydáñez - Goizueta Sánchez expresan: "Verdaderamente no comprendemos el alcance de esta disposición, puesto que, como ya se establece en el propio apartado 1.c0 del artículo 8, todos los pagos a los que se refiere el citado precepto tienen que verificarse como consición de venta de las mercancías que se valoran, para que su importe pueda añadirse al precio realmente pagado o por pagar. Por tanto, la referencia de la nota a la condición de venta nos parece absolutamente superflua" (...). A su vez, Glashoff y Sherman sostienen que el precepto es sorprendente, puesto que generalmente un importador aspira a revender las mercancías importadas y tiene derecho a hacerlo (...). Citan un caso resuelto por la aduana de los Estados unidos, en que se decidió que el pago fijo anual que un importador abona a un vendedor, por el privilegio de convertirse en distribuidor exclusivo de sus mercancías, no integra el valor en aduana de las mismas cuando el pago de ese derecho es opcional y no una obligación impuesta por el vendedor. (...)

De todos modos, las observaciones que hacen Glashoff y Sherman quedan en pie: es casi imposible que un derecho de distribución no se pague como condición de venta de las mercancías importadas. El resultado práctico de aplicar esta disposición podría conducir a que lo que se anuncia como regla general - la exclusión del valor de transacción de los derechos de distribución o reventa - reconozca tantas excepciones que su contenido resulte inocuo.⁶

No mesmo sentido, LASCANO observa, sobre a dispensa de inclusão no valor aduaneiro dos direitos de distribuição, caso não constituam condição de venda, que

Esta dispensa del ajuste en el caso de los derechos de distribución no dejó de causar cierta perplejidad a los especialistas, desde que generalmente todo importador que compra mercaderías busca y recibe el derecho de revenderlas. En la búsqueda de casos a los que pudiera aplicarse este criterio se sugirió que el pago de una regalía o derecho de licencia especial por el derecho de distribución no es una condición de venta de las mercancías cuando están destinadas, al tiempo de su importación, al uso exclusivo del importador (p.e., equipamiento de planta, materias primas, parte para ensamblado, etc.) y después de la importación el importador adquiere los derechos de distribución contra el pago de una

*regalía. En la medida en que la venta de las mercaderías es anterior al contrato de licencia, las regalías establecidas en este último no son una condición de venta de las mercaderías.*⁷

Assim, percebe-se que a argumentação da recorrente, e a externada no precedente inicial colacionado no voto do relator (Acórdão nº 3302-003.126), sobre a amplitude de termos e expressões constantes do AVA, nacionalmente lidos, buscando nos contratos apresentados disposições que textualmente reconheçam a existência de condição de venda, não guarda correspondência com o teor do acordo nem com a doutrina especializada.

E, para que não fiquemos somente na doutrina especializada sobre a matéria, há que se recordar ainda que o CTVA, em diversas ocasiões, já se pronunciou sobre o assunto, em Opiniões Consultivas.

Isso foi bem percebido no segundo precedente colacionado no voto do relator (Acórdão nº 3102-001.601), que, apesar do apropriado ponto de partida, relacionando os textos em língua portuguesa (na tradução efetuada no Anexo da Instrução Normativa SRF nº 318/2003) das Opiniões Consultivas 4.1 a 4.13, acaba por invocar como precedente uma Opinião Consultiva do CTVA que pouco tem de coincidente com o caso que se analisa: a Opinião Consultiva 4.13.

Recorde-se o questionamento que ensejou a Opinião Consultiva 4.13, invocada no referido precedente, deixa claro que, ao contrário do que entendeu aquele colegiado administrativo, não se está a tratar de "... operação bastante semelhante a descrita para as operações da recorrente":

"O importador I adquire sacolas esportivas do fabricante estrangeiro M, assim como de outros fornecedores. O importador I, o fabricante M e os outros fornecedores não são vinculados. Por outro lado, o importador I é vinculado à firma C que detém o direito de uma marca registrada. Segundo os termos de um contrato entre I e C, este transfere àquele o direito de uso da marca registrada contra um pagamento a título de royalty. O importador I fornece ao fabricante M e aos outros fornecedores etiquetas que contêm a marca registrada e são afixadas nas sacolas esportivas antes da importação. O royalty guarda relação com as mercadorias objeto de valoração ? O pagamento efetuado por I a C deve ser considerado como uma condição da venda entre M e I e entre I e os outros fornecedores?"

Não é preciso muito esforço para perceber que o caso de fornecimento de etiquetas para aposição em sacolas, usado como análogo no precedente administrativo, está longe de guardar semelhança com as operações descritas nestes autos como compras de produtos das Marcas "Timberland" e "Mizuno".

Ademais, registre-se a abalizada opinião de ZOLEZZI, com exemplos de Direito Comparado, sobre a Opinião Consultiva 4.13:

Nuestra opinión: En ambos instrumentos, el Comité Técnico concluye que el pago del canon no integra el valor de transacción, fundándose en el hecho de que los contratos de

compra y de licencia son distintos, punto de vista que no compartimos. La Corte Federal de Canadá en "Reebok" y la Corte de Apelaciones de Nueva Zelandia en "Adidas" - en casos en los que los hechos eran similares a los aquí enunciados - dispusieron que el importe del canon se añadiera al precio realmente pagado o por pagar, aunque los contratos de compra y de licencia fueran distintos. Volvamos a Glashoff y Sherman y preguntémosnos si lo tangible se hubiera comprado de no mediar la compra de lo intangible. La respuesta es sencilla: ni los calzados ni los artículos deportivos se hubieran adquirido de no mediar los respectivos contratos de licencia.⁸

Não há nenhuma opinião consultiva que trate de caso exatamente igual ao mencionado nos autos, mas caberia aqui referirmos, também como caso análogo, e não idêntico, a Opinião Consultiva 4.11, no qual o questionamento efetuado ao Comitê era, a nosso ver, menos distante da realidade fática dos autos:

"O fabricante M de vestimentas esportivas e o importador I são ambos vinculados à matriz C, que possui os direitos de uma marca registrada afixada nessas vestimentas. O contrato de venda entre M e I não prevê o pagamento de royalty. Entretanto, I é obrigado a pagar um royalty a C, em virtude de um acordo distinto com este celebrado, para a obtenção do direito de uso da marca registrada afixada nas vestimentas que I adquiriu de M. O pagamento do royalty constitui uma condição de venda e está relacionado com os artigos de vestuário esportivos importados?"

Para tal questionamento, a resposta do CTV A foi no sentido de que:

"O contrato de venda entre M e I, cobrindo as mercadorias objeto da marca registrada, não contém cláusula que imponha expressamente o pagamento de um royalty. Entretanto, o pagamento em questão é uma condição de venda, uma vez que I é obrigado a pagar o royalty à matriz em razão da compra das mercadorias. I não está autorizado a utilizar a marca registrada sem o pagamento do royalty. A inexistência de contrato escrito com a matriz não anula a obrigação que I tem de efetuar o pagamento por ela exigido. Pelas razões expostas, o pagamento pelo direito de uso da marca refere-se às mercadorias objeto de valoração e a quantia correspondente deve ser acrescida ao preço efetivamente pago ou a pagar".

ZOLEZZI, mesmo reconhecendo que a Opinião Consultiva 4.11 parte de questionamento mal formulado, registra seu entendimento sobre a matéria:

Nuestra opinión: El caso es interesante, por varios motivos. La obligación de pagar el canon no figura en el contrato de venta, se trata de un pago indirecto y además el comprador y el vendedor están vinculados con el titular de la licencia. El problema de los cánones suele entrelazarse con el de la vinculación. (...)

Con todo, el relato de los hechos es algo confuso. Cuando el párrafo 1 del instrumento dice que el importador y el titular de la licencia tienen un "acuerdo celebrado por separado", todo indica que es un acuerdo escrito. Sin embargo, el párrafo 2 dice

*"que no existe un contrato escrito". De todos modos, la solución sería la misma.*⁹

O que ocorre, no presente caso, é que as importações são tratadas de forma conjunta com as vendas de produtos nacionais da marca. Daí ter a fiscalização segregado cada uma dessas operações, nos moldes do que descrevemos neste voto como "um instrumento único, relativo a ambas as operações", permitindo a visualização objetiva de qual parcela dos *royalties* e direitos de licença (independentemente do nome que a eles se dê no contrato) se refere a mercadorias importadas.

E o critério utilizado pela fiscalização (segundo tema motivador de nossa discordância em relação ao voto do relator), a nosso ver, não afronta a regra do Artigo 8º, 3 do AVA ("*Os acréscimos ao preço efetivamente pago ou a pagar, previstos neste Artigo, serão baseados exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis*"), mas a ele atende, discernindo, nas operações amparadas por um mesmo instrumento jurídico / contrato, aquelas que se referem especificamente a importações e as que se referem à venda de produtos nacionais, expurgando do valor aduaneiro os montantes referentes a esta última categoria.¹⁰

Não se imagina um outro critério, que não o apresentado pela fiscalização, para tal segregação. Afinal de contas, na filosofia que rege a valoração aduaneira, deve restar claro que compõem o valor aduaneiro da mercadoria os montantes efetivamente remetidos ao exterior relacionados à importação das mercadorias objeto de valoração.

Na hipótese de o instrumento jurídico/contrato referente a "*royalties*" e direitos de licença, qualquer que seja a denominação adotada, abranger tanto a importação de mercadorias quanto a venda de produtos nacionais, não afronta o AVA/GATT o discernimento, pela fiscalização, com base em dados objetivos e quantificáveis, como as efetivas vendas das mercadorias estrangeiras e de produtos nacionais, de cada uma dessas operações, expurgando do valor aduaneiro as rubricas referentes a vendas de produtos nacionais.

Pelo exposto, entendemos procedente o lançamento, que se encontra em conformidade com os ditames do Acordo de Valoração Aduaneira do GATT.

Rosaldo Trevisan

⁹ Valor en Aduana (Código Universal de la OMC), Buenos Aires: La Ley, 2003, p. 179.

¹⁰ Há precedentes internacionais de critérios a serem adotados na ausência de segregação contratual de royalties de elementos não gravados, como destaca LASCANO, El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas, 2. ed., Buenos Aires: Osmar Buyatti, 2007, p. 255-256.

Declaração de Voto

Conselheiro Eloy Eros da Silva Nogueira,

Peço vênica para apresentar declaração de voto. Como registrado no resultado do julgamento, expus na sessão visão divergente do Ilustre Conselheiro Relator Dr. Waltamir Barreiros, em seu mui bem fundamentado voto. Afilio-me ao entendimento e à conclusão apresentados pelo Ilustre Conselheiro Rosaldo Trevisan sobre a inclusão dos direitos de royalties e das taxas, descritos com brilho no voto vencedor deste Acórdão.

Desculpo-me pela objetividade das considerações que faço nesta declaração, sobre as matérias ali não tratadas: (a) a incidência de juros de mora sobre a multa lançada de ofício e (b) o afastamento de ofício do ICMS e do PIS e da COFINS Importação na determinação dessas contribuições sociais na importação; (c) não incidência de multa e juros por força do inciso III do artigo 100 do CTN, e de seu parágrafo único. O primeiro e este último item não foram acolhidos pelo colegiado, nesta sessão.

Como vimos, este processo administrativo se refere a autos de infração resultantes de revisão aduaneira de declarações de importação registradas nos anos de 2007 a 2010. O cerne da origem da exigência fiscal se refere à inclusão, no valor aduaneiro dos bens importados, dos direitos pagos a título de royalties e a título de taxas de autorização, relacionados a esses bens, inclusive através de suas marcas e design.

Sobre a incidência de juros sobre a multa lançada de ofício.

A contribuinte ataca a exigência de juros sobre as multas lançadas de ofício. O Ilustre relator acolheu a argumentação da recorrente, tendo sido acompanhado pela maioria deste Colegiado. Apenas faço, com objetividade, constar, nesta declaração de voto, minha irresignação.

A multa de ofício foi constituída com base na lei e com motivação na constatação de pagamento de tributo a menor que o devido. A multa está umbilicalmente dependente do valor devido de tributos. A multa é calculada proporcionalmente sobre esses tributos devidos. Apesar de ser uma penalidade, ela acompanha a natureza (tributária) de sua base originária, e compõe o crédito tributário (ou débito tributário).

Não procede a alegação do entendimento vencedor deste Acórdão de que a incidência de juros sobre a multa não estaria positiva e expressamente contemplada na legislação. Por certo que os valores devidos, mas não pagos no prazo de seu vencimento, devem ser atualizados considerando o interlúdio de sua eficaz quitação. Esse é o entendimento que há décadas conduz as práticas e os posicionamentos dos contribuintes, da administração pública, das autoridades, e dos pensadores do Direito, sendo incongruente com esse histórico e a absoluta maioria que a acolhem como ideal e justo, inaugurar questionamento de sua validade e eficácia.

Com relação aos juros de mora sobre a multa de ofício, verifico que os valores fixados na autuação não impuseram juros ou taxa SELIC sobre a multa de ofício. Ressalvo, contudo, minha visão de que juros devem incidir sobre a multa de ofício a partir da data de seu vencimento. E a data de seu vencimento será a ser definida na cobrança eventual

resultante do fato dela passar a ser uma exigência definitiva na conclusão do julgamento deste contraditório.

Da exigência do PIS Importação e da COFINS Importação - Com relação à inclusão do ICMS e das próprias contribuições sociais na determinação das bases de cálculos e da apuração dos valores devidos:

O entendimento do Supremo Tribunal Federal, em sede do Recurso Extraordinário nº 559.937/RS, afetado com repercussão geral, julgado em 20 de março de 2013, declarou a inconstitucionalidade do inciso I do artigo 7º da Lei nº 10.865/2004. O dispositivo julgado inconstitucional determinava a inclusão do ICMS e das próprias contribuições para o PIS e COFINS, na base de cálculo dessas contribuições incidentes na importação de bens.

O acórdão tem a seguinte ementa:

"EMENTA. Tributário. Recurso extraordinário. Repercussão geral. PIS/COFINS - importação. Lei nº 10.865/04. Vedação de bis in idem. Não ocorrência. Suporte direto da contribuição do importador (arts. 149, II, e 195, IV, da CF e art. 149, § 2º, III, da CF, acrescido pela EC 33/01). Alíquota específica ou ad valorem. Valor aduaneiro acrescido do valor do ICMS e das próprias contribuições. Inconstitucionalidade. Isonomia. Ausência de afronta.

1. Afastada a alegação de violação da vedação ao bis in idem, com invocação do art. 195, § 4º, da CF. Não há que se falar sobre invalidade da instituição originária e simultânea de contribuições idênticas com fundamento no inciso IV do art. 195, com alíquotas apartadas para fins exclusivos de destinação.

2. Contribuições cuja instituição foi previamente prevista e autorizada, de modo expresse, em um dos incisos do art. 195 da Constituição validamente instituídas por lei ordinária. Precedentes.

3. Inaplicável ao caso o art. 195, § 4º, da Constituição. Não há que se dizer que deveriam as contribuições em questão ser necessariamente não-cumulativas. O fato de não se admitir o crédito senão para as empresas sujeitas à apuração do PIS e da COFINS pelo regime não-cumulativo não chega a implicar ofensa à isonomia, de modo a fulminar todo o tributo. A sujeição ao regime do lucro presumido, que implica submissão ao regime cumulativo, é opcional, de modo que não se vislumbra, igualmente, violação do art. 150, II, da CF.

4 Ao dizer que a contribuição ao PIS/PASEP- Importação e a COFINS-Importação poderão ter alíquotas ad valorem e base de cálculo o valor aduaneiro, o constituinte derivado circunscreveu a tal base a respectiva competência.

5. A referência ao valor aduaneiro no art. 149, § 2º, III, a, da CF implicou utilização de expressão com sentido técnico inequívoco, porquanto já era

utilizada pela legislação tributária para indicar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação.

6. A Lei 10.865/04, ao instituir o PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação, não alargou propriamente o conceito de valor aduaneiro, de modo que passasse a abranger, para fins de apuração de tais contribuições, outras grandezas nele não contidas. O que fez foi desconsiderar a imposição constitucional de que as contribuições sociais sobre a importação que tenham alíquota ad valorem sejam calculadas com base no valor aduaneiro, extrapolando a norma do art. 149, § 2º, III, a, da Constituição Federal.

7. Não há como equiparar, de modo absoluto, a tributação da importação com a tributação das operações internas. O PIS/PASEP -Importação e a COFINS -Importação incidem sobre operação na qual o contribuinte efetuou despesas com a aquisição do produto importado, enquanto a PIS e a COFINS internas incidem sobre o faturamento ou a receita, conforme o regime. São tributos distintos.

(...)

9. Inconstitucionalidade da seguinte parte do art. 7º, inciso I, da Lei 10.865/04: "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições , por violação do art. 149, § 2º, III, a, da CF, acrescido pela EC 33/01.

10. Recurso extraordinário a que se nega provimento. "

(RE 559937, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Relator(a) p/ Acórdão: Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 20/03/2013, DJe-206 DIVULG 16-10-2013 PUBLIC 17-10-2013 EMENT VOL-02706-01 PP-00011)

S.m.j., o *caput* do art. 62-A do RICARF determina que "as decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática prevista pelos artigos 543-B e 543-C" do Código de Processo Civil (CPC), "deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF".

Sendo assim, por força desse dispositivo deve prevalecer o afastamento do entendimento fiscal quanto a inclusão do ICMS e das próprias contribuições na base de cálculo dos PIS e da COFINS aqui em discussão.

Sobre a aplicação das multa e juros por erro na determinação do valor aduaneiro:

Ora, estamos a analisar uma autuação resultante da revisão aduaneira de declarações de importação para um período de quase quatro anos. Durante esse longo tempo, a maior parte das importações traziam a informação da relação entre fabricantes e fornecedores e a marca definitiva dos produtos destinados a consumo. Uma parte dessas importações foi desembaraçada provavelmente pelo canal verde. Uma parte bem menor, mas não menos significativa, teria sido desembaraçada após ter sido submetida ao canal amarelo ou ao vermelho. Creio justo se crer que cada uma das autoridades desses despachos aduaneiros considerou correta a fixação do valor aduaneiro. Como já expliquei neste Colegiado antes, esse desembaraço não forma critério jurídico para os termos do artigo 146 do CTN, exceto se tiver ocorrido exigência fiscal para alterar o valor aduaneiro por esse mesmo motivo (inclusão de royalties e de taxas pagas). Mas, essa repetição constitui, em meu entendimento, uma prática

reiterada por parte das autoridades aduaneiras no exercício de sua exclusiva competência (que não se confunde com uma prática ou entendimento da própria administração tributária e aduaneira), consoante o que lhe atribui a lei da carreira c/c a Lei n. 5.172/1966 e o DL n. 37/1966.

Além disso, a inclusão dos royalties e das taxas pagas, na forma configurada como neste caso, foi objeto de dúvidas e divergências no Brasil e no exterior, sendo inequívoco que o órgão técnico e consultivo competente internacional foi instado a se manifestar a esse respeito. Podemos concluir que, para muitos, a inclusão dos royalties e das taxas no valor aduaneiro não estava definitiva e pacificada naqueles anos de 2007 a 2010. Desse quadro histórico, penso que se pode inferir plausível que houvesse interpretações individuais diferentes por parte das autoridades dos despachos em todo o Brasil e também por parte dos importadores.

Esse quadro me leva à conclusão de que estamos diante, sim, de uma situação que se enquadra na hipótese prevista do inciso III e do parágrafo único do artigo 100 do CTN:

“Decreto-lei n. 37 de 1966

Art.97 - Compete à autoridade julgadora:

I - determinar a pena ou as penas aplicáveis ao infrator ou a quem deva responder pela infração, nos termos da lei;

II - fixar a quantidade da pena, respeitados os limites legais.

(...)

Art.101 - Não será aplicada penalidade - enquanto prevalecer o entendimento - a quem proceder ou pagar o imposto:

I - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão irrecorrível de última instância administrativa, proferida em processo fiscal inclusive de consulta, seja o interessado parte ou não;

II - de acordo com interpretação fiscal constante de decisão de primeira instância proferida em processo fiscal, inclusive de consulta, em que o interessado for parte;

III - de acordo com interpretação fiscal constante de circular, instrução, portaria, ordem de serviço e outros atos interpretativos baixados pela autoridade fazendária competente.”

“Lei n. 5.172, de 1966:

Art. 100. São normas complementares das leis, dos tratados e das convenções internacionais e dos decretos:

I - os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas;

II - as decisões dos órgãos singulares ou coletivos de jurisdição administrativa, a que a lei atribua eficácia normativa;

III - as práticas reiteradamente observadas pelas autoridades administrativas;

IV - os convênios que entre si celebrem a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Parágrafo único. A observância das normas referidas neste artigo exclui a imposição de penalidades, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da base de cálculo do tributo.” (grifado)

Acho legítimo que a Administração, em ato de revisão aduaneira, resolva definir que, nessas importações já desembaraçadas, os royalties e as taxas pagas devam ser incluídas no valor aduaneiro. Acho legítimo que ela imponha essa posição para as importações anteriores, chegando mesmo a obrigar a retificação dessas Declarações de Importação e chegando, também a rever de ofício a aprovação da autoridade do despacho nas desembaraçadas pelo canal amarelo e vermelho.

Entretanto, apesar de não se tratar de uma mudança de critério jurídico, a posição firmada a partir da revisão aduaneira nega a prática reiterada das autoridades do despacho, exercidas individualmente. Sendo assim, em meu entendimento, essa situação deve invocar a aplicação da lei posta no parágrafo único do artigo 100 do CTN, exercida nos termos da competência estatuída pela lei do processo administrativo fiscal (Decreto n. 70.235, de 1972) e estatuída na lei aduaneira (artigo 97 DL 37/1966).

Por isso, entendo inarredável a aplicação, por reconhecimento de ofício deste Colegiado, que nessa situação de revisão aduaneira em que se determinou uma classificação fiscal para as importações passadas, com segura constatação de terem sido recorrentemente desembaraçadas sem a inclusão dos royalties e das taxas aqui em discussão, seja reconhecida a possibilidade de exigir apenas os tributos à luz do que dispõe o parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Por óbvio, e pelos mesmos fundamentos acima expostos, que defendo que essas penalidades não podem ser exigidas das importações em que o contribuinte atendeu a intimação fiscal para alterar seu valor aduaneiro exatamente para a que hoje a revisão aduaneira está considerando como incorreta.

Eloy Eros da Silva Nogueira