



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

Processo n° 16561.720024/2011-24
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3302-003.126 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de março de 2016
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - 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

Valor Aduaneiro. *Royalties* e direitos de licença.

A partir da análise dos contratos, configura-se que os *royalties* e taxas pagos pela interessada não se apresentam como condição de venda para a importação de mercadorias, portanto, os referidos valores não devem compor a base de cálculo do valor aduaneiro sob pena de desvirtuamento daquela e, também, por uma falta de lógica no critério temporal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Por maioria de votos, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, vencidos o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, que dava parcial provimento ao Recurso para incluir na base de cálculo do valor aduaneiro o valor das taxas e o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, que negava provimento ao Recurso.

(assinatura digital)

Ricardo Paulo Rosa - Presidente

(assinatura digital)

Sarah Maria Linhares de Araújo - Relatora

Participaram da sessão do julgamento os Conselheiros Ricardo Paulo Rosa, José Fernandes do Nascimento, Domingos de Sá Filho, Maria do Socorro Ferreira Aguiar, Lenisa Rodrigues Prado, Paulo Guilherme Delourede, Sarah Maria Linhares de Araújo e Walker Araujo.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário, no qual a Recorrente Alpargatas S/A, em declarações de importação, registradas por seu estabelecimento filial, durante os anos de 2007 a 2010, omitiu, segundo a fiscalização, do valor aduaneiro *royalties* e direitos de licença, infringindo o Acordo de Valoração Aduaneira, art. 8.1. (c), constante do anexo ao decreto nº 1.335/1994.

A fiscalização reconheceu que para que *royalties* e direitos de licença possam ser acrescidos ao valor aduaneiro de mercadorias importadas, duas condições devem ser atendidas simultaneamente: os pagamentos de *royalties* devem (i) estar relacionados às mercadorias importadas e (ii) ser uma condição para a importação de mercadorias.

Da omissão, ocasionou a incidência dos tributos aduaneiros, quais sejam, imposto de importação, IPI, PIS/PASEP - importação e COFINS -importação. As importações, no caso, foram da marca Timberland e Mizuno.

A Recorrente, dentre as atividades-fim indicadas em seu Estatuto Social, 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.

Ela celebrou contratos com as empresas *The Timberland Company* e *Mizuno USA, Inc.*, localizadas nos Estados Unidos da América, garantindo a si o direito de fabricar, manter, propagandear, comercializar, etc, produtos da marca Timberland e Mizuno. Os contratos apresentam-se como contratos de franquia e de distribuição.

A Recorrente alega que, em qualquer das hipóteses previstas contratualmente, o fato é que a natureza específica da operação realizada é irrelevante para a determinação do valor dos *royalties* a ser pago, devendo ser levado em consideração apenas as receitas auferidas com a comercialização, no mercado interno, de produtos TIMBERLAND ou MIZUNO. Ademais, argumenta no sentido de que os *royalties* não compõem a base de cálculo do valor aduaneiro e o seu pagamento não está condicionado à importação.

Da julgamento de primeira instância, colaciona-se a ementa abaixo:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO II

Exercício: 2007, 2008, 2009, 2010

Valor Aduaneiro. Royalties e direitos de licença.

Demonstrado pela autoridade fiscal que royalties e taxas pagos pelo interessado são relacionados às mercadorias importadas e são condição de venda das mesmas, é procedente a realização do ajuste previsto no artigo 8 do Acordo de Valoração Aduaneira.

Correto o lançamento das diferenças de tributos, acrescidos de juros de mora e multa de ofício.

Em recurso voluntário, a Recorrente repisou os argumentos da impugnação.

E o relatório.

Voto

Conselheira Sarah Maria Linhares de Araújo, Relatora.

1. Dos requisitos de admissibilidade

O Recurso Voluntário foi apresentado de modo tempestivo, a Recorrente foi cientificada em **10 de julho de 2013** e o recurso foi apresentado **em 07 de agosto de 2013**. Trata-se de matéria da competência deste colegiado e atende aos pressupostos legais de admissibilidade, portanto, deve ser conhecido.

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. (grifos não constam no original)

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:

(...)

*(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. (grifos nossos)

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 noJa 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 dívidas, apenso a este Instrumento na forma de Anexo 2.12 (A) está um exemplo de cálculo acima. Para fins de controle, um relatório trimestrel 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 remedidado 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 “imediate” 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.

6.2.1. 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, mais 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:

(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

(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 par 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 afiliarias, 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 norteamericano 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 grande 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/ São Paulo 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 prevêem 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 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.

(...)

6.5. 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.

- Contrato com a Timberland – 2010:

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:

(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.

(...)

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 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.

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

Autenticado digitalmente em 28/03/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA, Assinado digitalmente em 07/04/2016 por RICARDO PAULO ROSA, Assinado digitalmente em 28/03/2016 por SARAH MARIA LINHARES DE ARAUJO PAES DE SOUZA

Impresso em 08/04/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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 desde 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 PAIS 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.

VALORAÇÃO ADUANEIRA. ROYALTIES RELATIVOS AO DIREITO DE UTILIZAR A 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 PAIS 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 3102-001.601; 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/São Paulo para anular os autos de infração impostos à Recorrente.

3. Conclusão

Por todo exposto, conheço o recurso, concedendo-o provimento integral.

Sarah Maria Linhares de Araújo