



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

Processo nº 16561.720077/2012-26
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-003.894 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 26 de julho de 2017
Matéria II, IPI, PIS/PASEP-IMPORTAÇÃO E COFINS-IMPORTAÇÃO
Recorrente PIRELLI PNEUS LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 01/08/2007 a 31/12/2007

ROYALTIES. CONDIÇÃO DE VENDA. ALCANCE. VALOR ADUANEIRO. INCLUSÃO.

A expressão "condição de venda", no AVA/GATT (Artigo 8º, 1, "c"), para a finalidade de acréscimo dos *royalties* ou licenças ou, ainda, direitos de licenças ao valor aduaneiro, exige a vinculação direta entre o pagamento destes valores e a realização da operação de importação, o que não se verifica quando tais pagamentos se atrelam a contratos de transferência de tecnologia, pois nesses casos, representam condição para fabricação dos produtos no país de importação e sua ausência implica rescisão do contrato e óbice à utilização dos conhecimentos técnicos obtidos, não, porém, vedação às importações.

Recurso voluntário provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso voluntário apresentado, vencida a Conselheira Mara Cristina Sifuentes, tendo os Conselheiros Fenelon Moscoso de Almeida e Rosaldo Trevisan acompanhado o relator pelas conclusões, por entenderem ser deficiente a autuação em matéria probatória e de fundamentação.

Rosaldo Trevisan - Presidente

Robson José Bayerl - Relator

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, Augusto Fiel Jorge D'Oliveira, Mara Cristina Sifuentes, André Henrique Lemos, Fenelon Moscoso de Almeida, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Relatório

Trata-se de lançamento para exigência de Imposto de Importação (II), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Contribuição ao Programa de Integração Social (PIS – Importação) e Contribuição para Financiamento da Seguridade Social (COFINS – Importação), referentes ao período agosto/2007 a dezembro/2010, devido à não inclusão dos *royalties* pagos no valor aduaneiro dos insumos importados.

Além dos tributos, exige também a multa prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 c/c o art69, § 1 da Lei nº 10.833/03.

Segundo o Relatório Fiscal, por força de cláusula contratual, o contribuinte apurou e remeteu *royalties*, relativos à transferência de tecnologia, diretamente associados aos insumos importados, fornecidos por sociedade componente do mesmo grupo econômico, destinatária das verbas em comento, sem que estes valores fossem agregados ao valor aduaneiro dessas mercadorias.

Esclareceu, ainda, a forma de cálculo utilizada, ante ausência de apuração individualizada por parte da autuada:

“(…),esta fiscalização adotou os percentuais tidos como quantidades médias de insumos que compõem os produtos negociados, bem como as importações em seus percentuais ponderados, ambos os dados informados pela Contribuinte. A metodologia empregada fundamentou-se no critério de rateio do valor apurado pela fiscalização, que corresponde à parcela dos royalties relacionada com as matérias-primas importadas de vinculadas dos produtos objeto do contrato em análise.

Os valores de ajuste ao valor aduaneiro, apresentados abaixo, foram calculados tomando por base o valor da mercadoria no local de embarque (FOB em Reais) de todas as importações de vinculadas registradas por período de apuração, respeitados os percentuais indicados pela Contribuinte como insumos relacionados, sendo este denominado de ‘VMLEperíodo/vinculadas’ e o valor da mercadoria no local de embarque de cada adição, também respeitados os percentuais indicados como insumos relacionados, correspondendo ao ‘VMLEadição’.

A equação a seguir foi utilizada para a determinação do valor de ajuste:

Valor do Ajuste = (VMLEadição / VMLEperíodo/vinculadas) x Royalties Proporcionais.” (destaques no original)

Em impugnação, o contribuinte discorreu sobre os métodos de valoração aduaneira e aduziu que a sua aplicação deve seguir a ordem seqüencial da comparação com transações de i) produtos i.1) idênticos ou i.2) similares, ii) preços de revenda, iii) valor

agregado ao processo produtivo no Brasil e iv) arbitramento dos preços; que a fiscalização teria adotado o método do valor de transação; que a lei brasileira definiu *royalties* no art. 22, “c” da Lei nº 4.506/64; que o art. 8º, § 1º, “c” do Acordo de Valoração Aduaneiro – AVA, internalizado pelo art. 12, II da IN SRF 327/03, prevê que os *royalties* só integram o valor aduaneiro como condição de venda das mercadorias importadoras; que, nos termos das notas explicativas do AVA, a expressão “condição de venda” atrela a existência do negócio jurídico a uma imposição do fornecedor; que o simples fato do beneficiário dos *royalties* ser o fornecedor da mercadoria importada não é suficiente para caracterizar a condição de venda; que houve equívoco da fiscalização ao interpretar o art. 8º do AVA, vinculando a condição de venda à comercialização dos produtos no mercado brasileiro, sendo que este condicionamento deve vincular a operação de importação; que as importações de insumos (em sua maior parte, borracha natural) obedecem às cotações internacionais, incidindo os *royalties* sobre os produtos finais e não sobre aqueles; que o insumo poderia ser adquirido de qualquer fornecedor e ainda assim seriam devidos os *royalties*; que os contratos de compras de insumos e de transferência de tecnologia são independentes; que a Opinião Consultiva 4.9, emitida pelo Comitê de Valoração Aduaneira, ampararia a sua pretensão de não incluir os *royalties* no valor aduaneiro dos insumos importados; que os preços das transações equivalem àqueles comumente aplicados nos mercados interno e externo; que os contratos de transferência de tecnologia, devidamente registrados no Instituto Nacional de Propriedade Industrial – INPI, não mencionam qualquer dever de aquisição exclusiva de insumos da beneficiária dos *royalties*; que aludidos valores somente devem ser acrescidos ao valor aduaneiro nos casos de importação para revenda, mas não para os casos de matérias-primas; que, sendo a borracha natural uma *commodity* e conseqüentemente cotada em mercado internacional, não haveria que se falar em uma parcela “intangível” a ser remunerada por *royalty*; que, ainda que se entenda cabível a inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro, os cálculos realizados pela fiscalização não seriam objetivos, violando o parágrafo 3, artigo 8, da Nota Interpretativa do Acordo de Valoração Aduaneira; que, dada a impossibilidade de se mensurar o valor aduaneiro a partir dos dados disponíveis, não caberia a aplicação do primeiro método, mas sim pelo método do art. 2º do AVA; que suas operações estão em consonância com os critérios adotados pela RFB; que não houve qualquer prejuízo ao Fisco, a partir do exame da carga tributária incidente sobre as operações; que, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, teria se verificado a decadência dos fatos geradores ocorridos entre 01/07/2007 a 29/07/2007; e, por fim, que é descabida a aplicação multa prevista no art. 84 da MP 2.158-35/2001 c/c arts. 69 e 81, IV da Lei nº 10.833/03, correspondente a 1% (um por cento), pela falta de informação necessária à determinação de procedimentos de controle.

A DRJ São Paulo/SP manteve integralmente a autuação:

VALOR ADUANEIRO. CONDIÇÃO DE VENDA. ROYALTIES.

Método do valor de transação. Ao preço efetivamente pago ou a pagar deve ser acrescentado o valor dos royalties relacionados às mercadorias, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda.

MULTA DE 1% SOBRE O VALOR ADUANEIRO

O importador que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo-tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, relativamente à mercadoria importada, incorre na multa 1% sobre o seu valor aduaneiro, de acordo com o artigo 84, inciso I, da MP nº

2.158, de 2001, c/c artigo 69, §§ 1º e 2º, inciso III, e 81, inciso IV, da Lei nº 10.833, de 2003.

O recurso voluntário ratificou a argumentação exposta na peça inaugural, frisando a inexistência de relação de interdependência entre a importação das mercadorias e os *royalties* pagos; que a falta de pagamento destes valores não implica rescisão contratual ou de proibição de fabricação e venda das mercadorias acobertadas pelas licenças de uso de tecnologia e de marcas; que a borracha natural é uma *commodity*, não havendo que se falar em *royalty* pela remuneração de parcelas “intangíveis”; que o cálculo dos valores imputáveis às importações não atende a critérios objetivos; e, que é inaplicável a multa pela falta de informação necessária à determinação dos procedimentos de controle aduaneiro.

É o relatório.

Voto

O recurso voluntário preenche os requisitos de admissibilidade, devendo ser conhecido.

A questão que ora se apresenta a debate reside na inclusão, ou não, dos *royalties* pagos, pela transferência de tecnologia, conhecimentos técnicos e experiência na fabricação de pneumáticos, no valor aduaneiro dos **insumos** importados pelo recorrente, predominantemente borracha natural, adquiridos do beneficiário dos *royalties*.

No caso, a exportadora das matérias-primas, e também destinatária das verbas de *royalties*, é a pessoa jurídica PIRELLI TYRE S.P.A., que detém a quase integralidade das quotas de capital da recorrente, PIRELLI PNEUS LTDA.

A fiscalização entendeu que o pagamento dos *royalties* está intrinsecamente vinculado aos produtos importados, uma vez que sua incorporação ao processo produtivo (fabricação de pneus), somente ocorreria em função dos conhecimentos técnicos transferidos da sociedade concedente, o que caracterizaria “condição de venda” prevista no Acordo de Valoração Aduaneira – AVA, a exigir sua inclusão no valor aduaneiro.

A decisão recorrida trilhou o mesmo caminho, como se extrai da seguinte passagem:

*“Destaque-se, também que a própria Impugnante cita, em sua impugnação, que a autuação tem por objeto, predominantemente, o insumo ‘Borracha natural’ e, como visto no contrato acima transcrito, a CONCEDENTE desenvolveu, durante anos, tecnologia, dados e informações, incluindo informações técnicas especiais sob a forma de desenhos e projetos de produtos, **formulações dos compostos de borracha**, tendo, a RECEPORA manifestado o desejo de beneficiar-se da valiosa tecnologia.*

(...)

Ora, se a concedente, Pirelli Tyre S.P.A. dedica-se a pesquisa desenvolvimento, fabricação e comercialização de pneus, se desenvolveu tecnologia, dados e informações, formulações dos compostos de borracha, fica evidente, nos termos do contrato acima transcrito que os royalties estão diretamente relacionados aos insumos importados das vinculadas os quais só puderam integrar o processo produtivo nas condições estabelecidas, graças

ao fornecimento de conhecimentos técnicos – inclusive confidenciais – e especificações de matérias-primas, como entendeu a fiscalização.

Quando uma empresa, detentora do ‘conhecimento tecnológico’, in casu, transfere know-how, a título oneroso para outra empresa, está efetivamente transferindo tecnologia de sua propriedade, seja a título de ‘royalties’ ou ‘direito de licença’, portanto a assistência técnica prestada pela detentora da patente visa garantir que os bens produzidos e vendidos, cujos processos de fabricação e utilização se encontram protegidos, tenham a necessária qualidade, resguardando à sua proprietária a confiança depositada por seus parceiros comerciais. Sendo de interesse da Pirelli Tyre S.P.A., capacitar a adquirente (Pirelli Pneus S.A.) de todas as informações técnicas para a fabricação e comercialização de pneus, deve o valor pago (assistência técnica/Know-how) ser agregado às mercadorias importadas, na forma de Ajuste do Artigo 8, 1, ‘c’ do AVA-GATT.” (destaques no original)

Já o recorrente centrou sua defesa na afirmação que a importação de insumos não guardaria qualquer condicionamento com o pagamento dos *royalties*, que é devido pela utilização da tecnologia desenvolvida para a fabricação dos produtos que comercializa no mercado nacional.

O tema não é novo nesse colegiado, que sobre ele já se debruçou, quando do julgamento do PA 10880.735489/2011-91, Acórdão nº 3401-003.194, de 19/07/2016, cujo voto vencedor, de relatoria do Cons. Rosaldo Trevisan, acompanhado pela maioria de seus componentes, assim pontuou:

“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*)

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.*¹

Ademais, no Anexo I do AVA figuram as Notas Interpretativas do acordo, que o integram, conforme artigo 14, contendo explicações e

¹ 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 aduaneira*, 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: Principios, 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.

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, cânones...), 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.

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 Sherman,

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.²

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).³

*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’.*⁴

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

² Valor en Aduana (Código Universal de la OMC), Buenos Aires: La Ley, 2003, p. 166.

³ El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas, 2. ed., Buenos Aires: Osmar Buyatti, 2007, p. 234.

⁴ Valor Aduaneiro: Princípios, Métodos e Fraude, São Paulo: Aduaneiras, 2007, p. 157.

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 dívidas 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 constar de um terceiro instrumento jurídico, ou agregar-se ao instrumento único, ZOLEZZI esclarece:

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 Ydñez - 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 condición 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.⁵

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.⁶

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.

⁵ Valor en Aduana (Código Universal de la OMC), Buenos Aires: La Ley, 2003, p. 171-172

⁶ El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas, 2. ed., Buenos Aires: Osmar Buyatti, 2007, p. 256.

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.⁷

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 CTVA 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

⁷ Valor en Aduana (Código Universal de la OMC), Buenos Aires: La Ley, 2003, p. 182-183.

*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.*⁸
(destaques no original)

Naqueles autos, estava-se diante de previsão de pagamento de *royalties* pelo direito de uso, fabricação e distribuição exclusivos de marca em território brasileiro, alcançando a tributação a importação de **produtos acabados**.

Já neste processo, os *royalties* correspondem à transferência de tecnologia para fabricação de pneumáticos, referindo-se a importação, por outro lado, aos insumos utilizados nesse processo fabril, principalmente, borracha natural.

É certo que o recorrente é o titular do uso da marca PIRELLI no país, bem assim, que é condição *sine qua nom* para utilização dos conhecimentos tecnológicos transferidos o pagamento dos *royalties* contratualmente previstos. Contudo, não vislumbro a vinculação **direta** entre o pagamento dos valores em tela e a importação das matérias-primas, mesmo que realizadas as aquisições de empresas afiliadas ao Grupo Pirelli.

Cumpre ressaltar que o próprio recorrente admite a possibilidade de acréscimos de parcelas desta natureza quando a importação envolve produtos acabados destinados a revenda, onde haveria um custo relativo à tecnologia incorporada na fabricação dessas mercadorias, o que, todavia, não ocorre na produção de matérias-primas, a exemplo da borracha natural, que é uma *commodity*.

Os contratos juntados aos autos (uso de marcas e patentes e de transferência de tecnologia), por sua vez, efls. 86/139, não obrigam textualmente que os materiais importados sejam necessariamente adquiridos de qualquer empresa do Grupo Pirelli.

A fiscalização, por seu turno, asseverou que a cláusula 1.3 do contrato de transferência de tecnologia imporia a “interferência dos controladores do Grupo empresarial nas aquisições de insumos”, ao estabelecer a especificação de matérias-primas, qualificação de fornecedores, etc.

A cláusula em comento, entretanto, tem por função definir a expressão “conhecimentos técnicos”, para a finalidade contratual, que é justamente a transferência dessa tecnologia, dentre eles figurando a qualidade e especificações de matéria-prima e a avaliação e qualificação dos fornecedores, de maneira que tal previsão, antes de uma interferência do fornecedor junto ao adquirente, corresponde ao próprio objeto contratual.

Ou seja, as definições e especificações de matéria-prima, bem assim, a qualificação dos fornecedores decorrem da observância do contrato, não configurando uma imposição do fornecedor para o adquirente, no caso, o recorrente, mas, ao inverso, uma obrigação do fornecedor para com o adquirente.

Outrossim, o fato do concedente dedicar-se à pesquisa, desenvolvimento, fabricação e comercialização de pneumáticos e câmaras de ar, com transferência da tecnologia adquirida do recorrente, não conduz à conclusão que essas atividades estejam **diretamente**

⁸ Valor en Aduana (Código Universal de la OMC), Buenos Aires: La Ley, 2003, p. 179.

relacionadas à importação, em si, das matérias-primas, especialmente a borracha natural, para a finalidade de atrelar o pagamento dos *royalties* a essas operações.

A meu sentir, pela leitura do contrato de transferência de tecnologia, os valores de *royalties* são devidos pelo fornecimento de tecnologia, conhecimentos técnicos e experiência para a fabricação, utilização e venda de pneus, não guardando ligação direta com a importação de insumos, como exige o art. 8º, 1, “c” do AVA, consoante o qual, na determinação do valor aduaneiro, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas os *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.***

Como já explanado, no caso vertente, esses valores não representam qualquer condição de venda **dos insumos importados**, mas resultam, isso sim, da utilização da tecnologia transferida, de modo que, não pagos os *royalties*, o contrato é passível de rescisão e o recorrente não mais disporá do direito de **uso da tecnologia**, todavia, não haverá qualquer obstáculo à continuidade da importação de insumos, ao passo que não há nos autos contrato de exclusividade de fornecimento de matéria-prima.

Tanto assim que a remuneração contratualmente estabelecida corresponde à **diferença** entre o preço bruto faturado pela venda das mercadorias produzidas e valor pago pela compra de matérias-primas e componentes, de modo que o próprio contrato prevê a exclusão dos produtos importados.

Em situação fática assemelhada o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, através da Opinião Consultiva 4.9, citada pelo contribuinte, adotou esta mesma inferência, *verbis*:

“OPINIÃO CONSULTIVA 4.9 ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA SEGUNDO O ARTIGO 8.1 c) DO ACORDO

1. Um acordo é concluído entre o fabricante/titular de uma marca registrada de determinadas preparações para uso veterinário e uma firma de importação. Nos termos desse contrato, o fabricante concede ao importador o direito exclusivo de fabricar, utilizar e vender no país de importação as "preparações licenciadas". Essas preparações licenciadas, que contêm cortisona importada na forma adequada para uso veterinário, são fabricadas a partir de cortisona a granel fornecida ao importador pelo fabricante ou em nome deste. A cortisona é um agente anti-inflamatório comum não patenteado, disponível a partir de diferentes fabricantes e um dos principais ingredientes das preparações licenciadas.

O fabricante concede também ao importador uma licença que a este confere o direito exclusivo de explorar a marca registrada relativamente à fabricação e venda das preparações licenciadas no país de importação.

Nos termos das disposições financeiras do contrato, o importador deve pagar ao fabricante um royalty da ordem de 8 % sobre as primeiras 2 milhões de unidades monetárias (u.m.) de vendas líquidas das preparações

licenciadas realizadas em um ano civil, e 9 % sobre as subseqüentes 2 milhões de unidades monetárias de vendas líquidas das preparações licenciadas no mesmo ano civil. Prevê-se, igualmente, um royalty mínimo de 100.000 u.m. por ano. Em diversas circunstâncias especificadas no contrato, ambas as partes podem converter os direitos exclusivos do importador em não exclusivos, cujo royalty mínimo seria reduzido em 25 % ou, em alguns casos, em 50 %. Os royalties calculados em função do volume de vendas podem ser igualmente reduzidos sob determinadas condições.

Enfim, os royalties baseados nas vendas das preparações licenciadas devem ser pagos dentro dos 60 dias subseqüentes ao término de cada trimestre do ano civil.

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

O royalty remunera o direito de fabricar as preparações licenciadas que contenham o produto importado e, eventualmente, o direito de utilizar a marca registrada da preparação licenciada. O produto importado é um agente anti-inflamatório comum não patenteado. A utilização da marca registrada, portanto, não está vinculada às mercadorias objeto de valoração. O pagamento do royalty não constitui uma condição da venda para exportação das mercadorias importadas, porém uma condição para fabricar e vender as preparações licenciadas no país de importação. Em consequência, não há que acrescer esse pagamento ao preço efetivamente pago ou a pagar.

Aplicado o mesmo raciocínio à situação *sub examine*, tem-se que o pagamento do *royalty* não constitui uma **condição de venda da exportação** das matérias-primas, mormente borracha natural, mas **uma exigência para utilização da tecnologia transferida pela concedente** para a fabricação e comercialização de pneus no território brasileiro e, da mesma forma, não deve ser acrescido ao valor aduaneiro daquelas.

Como noticiado em recurso, esse mesmo posicionamento foi acolhido pela 2ª Turma Ordinária/4ª Câmara/3ª SEJUL/CARF/MF, em processo do mesmo contribuinte, através do Acórdão 3402.002.444, julgado em 19/08/2014, assim ementado:

“REVISÃO ADUANEIRA. VALOR ADUANEIRO. AJUSTES. INCLUSÃO. ROYALTIES. USO DE MARCA E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. CONDIÇÃO DE VENDA. PRESSUPOSTOS.

A expressão ‘condição de venda’ utilizada no art. 8.1.c. do AVA, se refere a ‘condição’ que só pode ser (direta ou indiretamente) imposta pelo vendedor-exportador das mercadorias importadas quando este também seja o titular dos royalties e direitos de licença, hipótese em que o valor dos royalties e direitos de licença, por se relacionar com as mercadorias objeto da compra e venda internacional, pode em tese consubstanciar “condição de

venda”, eis que se adiciona ao valor total devido pelo o comprador-importador ao vendedor-exportador, e à final se reverte direta ou indiretamente ao vendedor-exportador, ainda que pago a terceiro. Assim, é indevida a pretensão fiscal de inclusão dos royalties na base de cálculo dos tributos incidentes sobre a importação, quando o titular-beneficiário dos royalties não for o vendedorexportador da transação internacional ou quando o valor dos royalties não compuser o valor devido pelo comprador-importador ao vendedorexportador.”

Concernente à pretensa inconsistência dos cálculos, uma vez acolhida a improcedência do mérito da autuação, resta prejudica o exame específico dessa questão.

Em face de todo o acima exposto, voto por dar provimento ao recurso.

Robson José Bayerl

