



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

Processo nº 16561.720124/2012-31
Recurso nº De Ofício
Acórdão nº 3402-002.417 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de julho de 2014
Matéria IMPORTAÇÃO - VALORAÇÃO ADUANEIRA - ROYALTIES
Recorrente FIAT AUTOMÓVEIS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

REVISÃO ADUANEIRA - VALOR ADUANEIRO DECLARADO NA DI -
ERRO DE FATO OU OMISSÃO - INCLUSÃO DE ROYALTIES -
POSSIBILIDADE - PRELIMINAR REJEITADA.

Admite-se a revisão aduaneira, para a aferição da exatidão das informações prestadas pelo importador na Declaração de Importação e da regularidade do pagamento dos impostos e demais gravames devidos à Fazenda Nacional (cf. art. 54 do Decreto-lei nº 37/66 na redação dada pelo Decreto-lei nº 2.471/88; art. 638 do RA/09), da qual pode resultar na revisão de ofício dos auto-lançamentos, em razão de comprovada omissão ou erro eventualmente cometidos na DI, quanto a elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória (arts. 147, § 2º e 149 incs. IV e V do CTN), desde que a revisão se dê dentro do prazo decadencial de cinco anos contados da data do registro da DI (arts. 150, § 4º do CTN; arts. 138, § único e art. 139 do Decreto-lei nº 37/66 na redação dada pelo Decreto-lei nº 2.471/88; arts. 638, §§ 1º e 2º, 752 e 753 do RA/09), até a data da ciência ao interessado da exigência do crédito tributário apurado, quando se considera concluída a revisão aduaneira (art. 638 do RA/09).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

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 vendedor-exportador da transação internacional ou quando o valor dos royalties não compuser o valor devido pelo comprador-importador ao vendedor-exportador.

**VALORAÇÃO ADUANEIRA - VALOR ADUANEIRO -
DESCCLASSIFICAÇÃO DO VALOR DE TRANSAÇÃO - UTILIZAÇÃO
DOS MÉTODOS SUBSEQUENTES DO ACORDO DE VALORAÇÃO
ADUANEIRA (AVA).**

Partindo do conceito de “valor da transação” (1º Método de Valoração Aduaneira), determinado através de ajustes (exclusões e inclusões) no preço efetivamente pago ou a pagar pelo importador, que considera as condições efetivas de negociação reveladas pelos “INCOTERMS”, o atual Acordo de Valoração Aduaneira - AVA (firmado na “Rodada do Uruguai” do GATT de 1994 e promulgado pelo Decreto Legislativo nº 30 de 15/12/94) pretendeu assegurar maior justiça, neutralidade e uniformidade ao sistema de controle do valor aduaneiro, de um lado, reduzindo a possibilidade de discricionariedade fiscal na atribuição dos valores das importações e, de outro, impedindo a manipulação da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a importação declarados na DI, de modo que a carga tributária incida de acordo com a realidade dos valores e das condições negociais específicas da importação submetida a despacho. Verificada a vinculação entre o importador e exportador que influencie a ponto de descaracterizar o valor da transação internacional declarado pelo importador, deve ser afastado o 1º Método de Valoração Aduaneira (art. 1º, 1.º “d”, e 2.º “a” do AVA), determinando-se o valor aduaneiro com base nos métodos subsequentes (art. 2º, 1.º “a” do AVA), observada a ordem sequencial estabelecida no Acordo de Valoração Aduaneira, sob pena de nulidade da revisão do lançamento aduaneiro.

Recurso de Ofício Negado

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negou-se provimento ao Recurso de Ofício. Fez sustentação o Dr. Otto Carvalho Pessoa de Mendonça OAB/MG nº 93835.

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Presidente Substituto

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA

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

Autenticado digitalmente em 31/07/2014 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente e m 31/07/2014 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 01/08/2014 por GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO

Impresso em 12/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Relator

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros Gilson Macedo Rosenberg Filho (Presidente Substituto), Fernando Luiz da Gama Lobo d'Eça (Relator), Fenelon Moscoso de Almeida (Suplente), Pedro Sousa Bispo (Suplente), João Carlos Cassuli Júnior e Maurício Rabelo de Albuquerque Silva. Ausente, justificadamente, a Conselheira Nayra Bastos Manatta.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) contra o v. Acórdão/DRJ/SP1 nº 16-47.561 de 12/06/13 (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) exarado pela 24ª Turma da DRJ de São Paulo - SP que, por maioria de votos, houve por bem considerar “procedente” a impugnação oportunamente interposta contra os lançamentos originais (constantes de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) no valor total de **R\$ 44.745.506,16** (II R\$ 9.089.878,09; IPI R\$ 4.185.181,33; PIS R\$ 5.552.201,77; COFINS R\$ 25.918.244,97) consubstanciados nos **Autos de Infração de II** (MPF-F nº 0818500.2011.0221-1; II R\$ 4.394.583,65; juros de mora R\$ 1.399.356,69; Multa 75% R\$ 3.395.937,74), de **IPI na importação** (IPI R\$ 2.043.511,36; juros de mora R\$ 609.036,44; Multa 75% R\$ 1.532.633,52), de **COFINS - Importação** (COFINS R\$ 12.551.911,20; juros de mora R\$ 3.952.400,38; Multa 75% R\$ 9.413.933,40) e de **PIS/PASEP - Importação** (PIS R\$ 2.688.474,34; juros de mora R\$ 874.371,67; Multa 75% R\$ 2.016.355,76), **notificados em 19/12/12**, que acusaram a ora Recorrente de falta de lançamento e recolhimento dos referidos tributos, em razão de que no período de 2008 a 2010 “em declarações de importação registradas por seu estabelecimento” teria omitido “do valor aduaneiro royalties e direitos de licença, infringindo o Acordo de Valoração Aduaneira, artigo 8.1[c], constante do anexo ao decreto nº 1.355/1994”, razões pelas quais se cobram os tributos acrescidos dos juros de mora do art. 61, §3º, da Lei nº 9.430/1996 e a multa de ofício do art.44, inciso I, da mesma lei” tudo conforme o “Relatório de Auditoria Fiscal” anexo aos Autos de Infração retro mencionados (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico).

Por seu turno o “Relatório de Auditoria Fiscal”, explicita os motivos das autuações nos seguintes termos:

“1. CONSTATAÇÃO FISCAL

*Fiscalizado o sujeito passivo Fiat Automóveis S/A, constatou-se infração à legislação tributária aduaneira, por **omissão** de royalties e direitos de licença em declarações de importação (DI) registradas pelo estabelecimento matriz e por quatro estabelecimentos filiais, durante os anos de 2008 a 2010, pelo que se cobram os tributos devidos (II, IPI, PIS/PASEP-Importação e COFINS-Importação), acrescidos de multa de ofício e juros de mora.*

2. OMISSÃO DE ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA

*Durante os anos de 2008 a 2010, Fiat Automóveis S/A manteve **contratos de uso de marca e de transferência de tecnologia com Fiat Auto SpA** e com Fiat Group Automobiles SpA (documento anexo nº 1 a 5), obrigando-se ao **pagamento de royalties e direitos de licença** que deveriam ter sido incluídos no valor aduaneiro de importações, por força do disposto abaixo:*

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

(...)

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”.

Acordo de Valoração Aduaneira, art. 8.1(c)

3. ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA – RELAÇÃO COM AS MERCADORIAS VALORADAS

3.1. CONTRATO DE USO DE MARCAS – FIAT

*Os produtos da marca FIAT listados no demonstrativo de mercadorias importadas (documento anexo nº 8), no percentual indicado na coluna K (%marcas) do demonstrativo de royalties rateados (documento anexo nº 9), importados por Fiat Automóveis S/A (matriz e filiais), estão relacionados com os royalties e direitos de licença decorrentes dos **contratos com Fiat Auto SpA e Fiat Group Automobiles SpA** (documento anexo nº 1), por estarem incluídos na definição abaixo:*

*“A LICENCIANTE é possuidora, no Brasil, dos registros e pedidos de registro relacionados no Anexo I (as “Marcas”), utilizadas pela licenciante para **identificar veículos, partes, peças e acessórios (os “Produtos”)** “.*

*Contrato com **Fiat Auto SpA**, considerando “b” “A Licenciante é titular do direito de uso não exclusivo da marca FIAT, incluídos os registros e pedidos de registro indicados no Anexo 1, utilizados para **identificar veículos, suas partes, componentes e acessórios (doravante Produtos)** “Contrato com Fiat Group Automobiles SpA, considerando “b” (parcial)*

3.2. CONTRATO DE FORNECIMENTO DE TECNOLOGIA – PALIO

*Os produtos utilizados na fabricação dos veículos da família **PALIO** listados no demonstrativo de mercadorias importadas (documento anexo nº 8), no percentual indicado na coluna L (%palio) do demonstrativo de royalties rateados (documento anexo nº 9), importados por Fiat Automóveis S/A (matriz e filiais), estão **relacionados com os royalties e direitos de licença** decorrentes do contrato com **Fiat Auto SpA** (documento anexo nº 2), por força do disposto abaixo:*

“4. O objeto do presente Contrato é o fornecimento de tecnologia pela FIAT para a FIASA para fabricação dos veículos das famílias PÁLIO RESTYLING I e PÁLIO RESTYLING II;

5. Os veículos da família PÁLIO RESTYLING I não serão mais fabricados pela FIASA e portanto as partes decidiram não solicitar a prorrogação do prazo contratual no que se refere a esse produto;

6. A tecnologia relativa à fabricação dos veículos da família PÁLIO RESTYLING I sofreu significativo avanço e será substituída pela tecnologia necessária para a fabricação da terceira geração da família PÁLIO, denominada família PÁLIO RESTYLING III;

7. As partes desejam manter no escopo do presente Contrato a fabricação dos veículos da família PÁLIO RESTYLING II;”

Terceiro Aditivo ao Contrato de Transferência de Tecnologia, considerados

3.3. CONTRATO DE FORNECIMENTO DE TECNOLOGIA – IDEA

*Os produtos utilizados na fabricação dos veículos da família IDEA listados no demonstrativo de mercadorias importadas (documento anexo nº 8), no percentual indicado na coluna M (%idea) do demonstrativo de royalties rateados (documento anexo nº 9), importados por Fiat Automóveis S/A (matriz e filiais), estão relacionados com os royalties e direitos de licença decorrentes do contrato com **Fiat Group Automobiles SpA** (documento anexo nº 3), por força do disposto abaixo:*

“O objeto do presente contrato é a transferência de tecnologia da FIAT GROUP para a FIASA, observado o seguinte escopo:

1.1. Acesso da FIASA às inovações dos modelos da linha IDEA desenvolvidas pela FIAT GROUP e a prestação, por esta última, de assistência técnica na aplicação dessas inovações ao produto.

1.2. Introdução de melhoramentos nos veículos a serem produzidos pela FIASA e implementação de novos métodos de produção e de reorganização da produção, de maneira que a FIASA possa melhorar ainda mais a qualidade dos seus produtos e a sua produtividade como um todo.

1.3. Assistência na elaboração do projeto e transferência, pela FIAT GROUP à FIASA, da tecnologia necessária à produção, no Brasil, das inovações tecnológicas dos modelos do novo veículo denominado IDEA, bem como da assistência técnica da sua produção a partir da data do protocolo do pedido de averbação do presente Contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI).”

Contrato de transferência de tecnologia (IDEA), cláusula primeira – objeto

3.4. CONTRATO DE FORNECIMENTO DE TECNOLOGIA – LINEA

Os produtos utilizados na fabricação dos veículos da família LINEA listados no demonstrativo de mercadorias importadas (documento anexo nº 8), no percentual indicado na coluna N (%linea) do demonstrativo de royalties rateados (documento anexo nº 9), importados por Fiat Automóveis S/A (matriz e filiais), estão relacionados com os royalties e direitos de licença decorrentes do contrato com Fiat Auto SpA (documento anexo nº 4), por força do disposto abaixo:

“O objeto do presente contrato é a transferência de tecnologia da FIAT AUTO para a FIASA, observado o seguinte escopo:

1.1. Acesso da FIASA às inovações dos modelos da linha LINEA desenvolvidas pela FIAT AUTO e a prestação, por esta última, de assistência técnica na aplicação dessas inovações ao produto.

1.2. Introdução de melhoramentos nos veículos a serem produzidos pela FIASA e implementação de novos métodos de produção e de reorganização da produção, de maneira que a FIASA possa melhorar ainda mais a qualidade dos seus produtos e a sua produtividade como um todo.

1.3. Assistência na elaboração do projeto e transferência, pela FIAT AUTO à FIASA, da tecnologia necessária à produção, no Brasil, das inovações tecnológicas dos modelos do novo veículo denominado LINEA, bem como da assistência técnica da sua produção a partir da data do protocolo do pedido de averbação do presente Contrato no Instituto Nacional da Propriedade Industrial (INPI).”

Contrato de transferência de tecnologia (LINEA), cláusula primeira – objeto

3.5. CONTRATO DE FORNECIMENTO DE TECNOLOGIA – PUNTO

*Os produtos utilizados na fabricação dos veículos da família PUNTO listados no demonstrativo de mercadorias importadas (documento anexo nº 8), no percentual indicado na coluna O (%punto) do demonstrativo de royalties rateados (documento anexo nº 9), importados por Fiat Automóveis S/A (matriz e filiais), estão relacionados com os royalties e direitos de licença decorrentes do contrato com **Fiat Auto SpA** (documento anexo nº 5), por força do disposto abaixo:*

“O objeto do presente contrato é a transferência de tecnologia da FIAT AUTO para a FIASA, observado o seguinte escopo:

1.1. Acesso da FIASA às inovações do modelo da linha PUNTO desenvolvidas pela FIAT AUTO e a prestação, por esta última, de assistência técnica na aplicação dessas inovações ao produto; introdução de melhoramentos nos veículos a serem produzidos pela FIASA e implementação de novos métodos de produção e de reorganização da produção, de maneira que a FIASA possa melhorar ainda mais a qualidade dos seus produtos e a sua produtividade como um todo.

1.2. Assistência na elaboração do projeto e transferência, pela FIAT AUTO à FLASA, da tecnologia necessária à produção, no Brasil, das inovações tecnológicas dos modelos do novo veículo denominado PUNTO, bem como da assistência técnica da sua produção a partir da data do protocolo do presente Contrato no INPI.”

Contrato de transferência de tecnologia (PUNTO), cláusula primeira – objeto

3.6. OBSERVAÇÕES

3.6.1. Demonstrativos

O demonstrativo de mercadorias importadas (documento anexo nº 8) lista todas as importações dos produtos mencionados nos itens 3.1 a 3.5 acima, nos anos de 2008 a 2010, identificando cada DI, adição e item, e a respectiva descrição da mercadoria.

Solicitado a identificar tais produtos, relacionando-os com os respectivos contratos de royalties, Fiat Automóveis S/A apresentou as planilhas constantes do documento anexo nº 6. Tais planilhas, examinadas pela fiscalização, geraram o demonstrativo de mercadorias relacionadas com contrato de royalties (documento anexo nº 7), cujos percentuais foram utilizados no demonstrativo de royalties rateados (documento anexo nº 9).

3.6.2. Assistência técnica

Em todos os contratos de fornecimento de tecnologia mencionados nos itens 3.2 a 3.5, há referência à **prestação de assistência técnica juntamente com o fornecimento de tecnologia**. Ocorre, entretanto, que tal assistência é prestada a título gratuito em relação a IDEA, LINEA e PALIO (cláusula 2.3 dos contratos respectivos). Quanto ao PALIO, o primeiro aditivo contratual, em seus considerandos, informa que não há mais necessidade de assistência técnica, e os aditivos seguintes não mais mencionam a prestação de assistência técnica.

Desse modo, os royalties devidos por Fiat Automóveis S/A nos anos de 2008, 2009 e 2010 não dizem respeito a assistência técnica, não se aplicando o disposto no item 3 (a) da nota ao Artigo 1 – preço efetivamente pago ou a pagar, anexo I – notas interpretativas, do Acordo de Valoração Aduaneira.

3.6.3. Natureza dos royalties

Os **contratos de uso de marcas** (documento anexo nº 1) informam em suas **cláusulas 2.1 que serão pagos “royalties” como “retribuição ou remuneração pelos direitos de uso das Marcas”**. Os contratos de fornecimento de tecnologia – IDEA, LINEA e PUNTO (documento anexo nº 3 a 5) informam em suas cláusulas 2.1 que os valores são devidos “como pagamento pelo acesso às pesquisas desenvolvidas” e se referem a tais **pagamentos como “royalties”** (cláusulas 3). O contrato de

fornecimento de tecnologia –PALIO, em seu terceiro aditivo, cláusula 3, informa que “a FIASA compromete-se a pagar à FIAT um royalty de 3,5%”, associando-o exclusivamente a “pagamentos relativos ao fornecimento da tecnologia” (item 8 dos considerandos).

Desse modo, os royalties devidos por Fiat Automóveis nos anos de 2008, 2009 e 2010, no que diz respeito a sua natureza, estão dentro do alcance do Artigo 8.1 (c) do Acordo de Valoração Aduaneira, que não traz nenhuma restrição quanto à natureza dos royalties ou direitos de licença.

3.6.4. Base de cálculo contratual dos royalties

No contrato de fornecimento de tecnologia – PALIO, a base de cálculo dos royalties são “as vendas líquidas dos veículos das famílias Pálio Restyling II e Pálio Restyling III, deduzidos os valores relativos às partes e peças importadas da FIAT AUTO ou de fonte a ela direta ou indiretamente vinculada” (cláusula segunda, quarto aditivo). Nos contratos de fornecimento de tecnologia – IDEA e LINEA, igualmente a base de cálculo dos royalties é “o valor líquido das vendas dos veículos da linha IDEA ou LINEA pela FIASA, excluídas as peças e componentes importados” (cláusulas 2.2). Semelhantemente, no contrato de fornecimento de tecnologia – PUNTO, a base de cálculo dos royalties é “o valor líquido das vendas de veículos pela empresa brasileira, excluídos os carros e peças importados” (cláusula 2.2).

De modo diferente, no contrato de uso de marcas – FIAT, a base de cálculo é “o faturamento líquido da venda dos Produtos, excluindo da base de cálculo aqueles Produtos sobre cujas vendas a Licenciada pague qualquer outro valor a título de exploração de patente ou fornecimento de tecnologia industrial” (cláusula 1 do aditivo de 25/06/2009).

O Artigo 8.1 (c) do Acordo de Valoração Aduaneira não faz nenhuma menção à base de cálculo dos royalties, mas exige que os royalties guardem relação com a mercadoria valorada. O item 3.1 acima mostra que as mercadorias valoradas são produtos identificados pelas marcas licenciadas. Os itens 3.2 a 3.5 acima mostram que as mercadorias valoradas são produtos utilizados pelas tecnologias licenciadas para fabricação dos veículos. Assim, a relação dos royalties com as mercadorias valoradas fica estabelecida de modo independente de sua base cálculo contratual.

4. ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA – CONDIÇÃO DE VENDA DAS MERCADORIAS VALORADAS

O demonstrativo de fornecedores (documento anexo nº 10) lista os fornecedores das mercadorias valoradas, indicando nº de DI e adição. Todos os fornecedores constam das DIs como vinculados a Fiat Automóveis S/A, sendo alguns desses fornecedores os próprios licenciantes dos contratos de royalties (Fiat Auto SpA e Fiat Group Automobiles SpA).

Em sendo fornecedores, licenciantes e licenciado todos vinculados entre si, todos do mesmo grupo Fiat, os royalties e

direitos de licença são tacitamente condição de venda das mercadorias vinculadas.

5. DEMONSTRATIVO DE ROYALTIES TRIBUTÁVEIS

*Fornecedores nacionais e fornecedores estrangeiros não vinculados, além dos **fornecedores estrangeiros vinculados**, venderam para Fiat Automóveis S/A mercadorias relacionadas com os royalties direitos de licença. Solicitado pela fiscalização, Fiat Automóveis S/A apresentou as planilhas constantes do documento anexo nº 11, onde **identifica, mês a mês**, para cada contrato de royalties, o **valor das mercadorias adquiridas de fornecedores estrangeiros vinculados**, o **valor das mercadorias adquiridas de fornecedores estrangeiros não vinculados** e de **fornecedores nacionais**, e o valor dos royalties devidos. Tais planilhas, examinadas pela fiscalização, geraram o demonstrativo de royalties tributáveis (documento anexo nº 12), resumido na tabela abaixo.*

(...)

Tabela nº 1 – demonstrativo de royalties tributáveis – resumo anual Excluídos os royalties devidos, mas não relacionados com as mercadorias valoradas, resultou o valor de R\$ 139.386.919,25, os royalties tributáveis para fins de valoração aduaneira.

6. DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO DE TRIBUTO, MULTA DE OFÍCIO E JUROS DE MORA

Rateados os royalties tributáveis, mês a mês, para cada contrato de royalties, por cada item das mercadorias valoradas, obteve-se o demonstrativo de royalties rateados (documento anexo nº 9). Tais royalties rateados por item e totalizados por adição, constituem o ajuste do Artigo 8.1 (c) do Acordo de Valoração Aduaneira, e deram origem aos demonstrativos de apuração de tributo, multa de ofício e juros de mora (demonstrativo anexo nº 13), resumidos abaixo.”

Reconhecendo expressamente que a impugnação oportunamente apresentada atendia aos requisitos de admissibilidade, a r. decisão (constante de arquivo em PDF sem numeração de páginas do processo físico) da 24ª Turma da DRJ de São Paulo - SP, houve por bem considerar “procedente” a impugnação aos lançamentos originais, aos fundamentos sintetizados em sua ementa nos seguintes termos:

“ASSUNTO:IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 01/01/2008 a 31/12/2010

VALORAÇÃO ADUANEIRA. ROYALTIES RELATIVOS AO DIREITO DE USO DA MARCA E TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. CONDIÇÃO DE VENDA. PROVA.

Não comprovado nos autos que o pagamento de royalties em razão de contratos de licença de uso de marca e de transferência de tecnologia atende aos requisitos previstos no artigo 8.1 (c) do

Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), quais sejam: (i) que seja relacionado às mercadorias importadas, e (ii) que o importador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda das mesmas; descabe sua inclusão, para fins de ajuste do valor aduaneiro, ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado”

Regularmente cientificada em 03/07/13 do v. Acórdão ora recorrido (cf. despacho consignando ciência eletrônica por decurso de prazo – fls. 86.331), em 31/10/13 a Recorrida requer seja conferida prioridade na tramitação do feito, nos termos do inc. II do art. 46 do RCARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA, Relator

O Recurso de Ofício preenche os requisitos de admissibilidade eis que o *débito cancelado* pela r. decisão *excede ao limite* de alçada previsto pela Portaria MF nº 03/2008, razão pela qual *dele conheço*.

Como é curial o *controle aduaneiro* das importações e exportações, é uma decorrência lógica e direta do *acúmulo de competências* constitucionais *privativamente* deferidas à União, para *legislar sobre comércio exterior e câmbio* (art. 22, VII e VIII da CF/88), para *fiscalizar as operações de câmbio* (art. 21, VIII da CF/88), *portos, aeroportos e fronteiras* (art. 21, XXII da CF/88), bem como para *tributar a importação, exportação e câmbio* (art. 155, I, II e V da CF/88). A complexidade dos diversos fatores que envolvem o comércio internacional (econômicos interno e externo, tributário, fitossanitário, ambiental, industrial e etc.) e a conseqüente diversidade de órgãos estatais (Banco Central, diversos Ministérios, Secretarias, e etc.) atuando nas várias áreas específicas de competência envolvidas nas transações internacionais, obviamente dificulta a *coerência interna do sistema* e de *coordenação* entre os diversos órgãos de atuação, o que *impõe* não só a *uniformização* das regras, critérios e procedimentos de controle aduaneiro das importações e exportações, como a especificação da competência dos órgãos de regulamentação, controle, fiscalização da execução das referidas normas.

Dessa complexidade deriva a importância dos *tratados internacionais*, como *fonte normativa* em *matéria aduaneira*, que se *evidencia* pelo fato de que uma vez firmados pelo Presidente da República (art. 84, VIII da CF/88) e aprovados no âmbito interno pelo Congresso Nacional através de Decreto legislativo (arts. 49, I e 59, VI da CF/88), os tratados internacionais adquirem o *status de legislação interna* para efeitos das relações a eles pertinentes (art. 96 do CTN), *revogando* ou *modificando* a legislação tributária interna na matéria de que tratam, e devendo ser observados pela que lhes sobrevenha (art. 98 do CTN). Embora a Doutrina atual entenda que não se trata propriamente uma *revogação “strictu sensu”* do ordenamento interno pelo tratado, mas sim uma *limitação da eficácia normativa* da norma interna que se torna inaplicável, relativamente aos tributos, pessoas, coisas ou situações fáticas

referidas no tratado de tributação (cf. Heleno Taveira TORRES, in “Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas” Ed. RT, 2001, São Paulo, pág. 580), a própria Administração tributária já reconheceu expressamente (PN CST nº 3/79) que os atos do *direito interno* que *ratificam* os tratados internacionais celebrados pelo Brasil, geram *efeitos “ex tunc”* com relação às datas dos textos originais para vigência do acordo, ou seja, quando a promulgação do ato ocorrer em data posterior à prevista no acordo, os seus efeitos *retroagem* à data do tratado.

Desde logo ressalte-se que o *controle do valor aduaneiro* das mercadorias importadas (art. 76 do RA/09), *se insere* no procedimento administrativo de *despacho aduaneiro* (arts. 542 a 549 do RA/09) e *se restringe* essencialmente à *verificação da realidade dos valores aduaneiros declarados* por importadores e exportadores (art. 542 do RA/09), e de sua *conformidade* com as regras de valoração aduaneira estabelecidas pela legislação aduaneira e por Tratados Internacionais para *fins de incidência de direitos aduaneiros* (AVA-GATT, art. 15; art. 543 do RA/09), *não se confundindo* com o *procedimento* destinado a *combater o “dumping”* (Preâmbulo do AVA-GATT) - destinado a estabelecer direitos antidumping e os direitos compensatórios direitos antidumping e os direitos compensatórios da indústria nacional, estabelecidos pela SECEX e CAMEX (cf. arts. 5º e 6º da Lei nº 9.019/95 na redação dada pela MP nº 2.158-35), que também são cobrados na forma e procedimento previstos no Decreto nº 70.235/72 (cf. art. 7º, § 5º da Lei nº 9.019/95 na redação dada pela Lei nº 10.833/03) -, nem com o *procedimento de controle dos preços de transferência* praticados entre *partes vinculadas*, que gerem *transferências indiretas de lucros* através de operações de importação, exportação e financiamentos externos, ou nos casos em que uma das partes esteja sediada em país considerado *paraíso fiscal*, que se acha integrado no procedimento de lançamento tributário do Imposto de Renda e da CSLL (arts. 18 a 24 da Lei nº 9.430/96 e arts. 240 a 245 do RIR/99).

Estritamente *vinculado* às normas (externas e internas) de valoração aduaneira *exclusivamente para fins de incidência de direitos aduaneiros* (AVA-GATT, art. 15; art. 543 do RA/09), o procedimento de controle do valor aduaneiro, obviamente não pode ser utilizado *para fins diversos*, como o *controle indireto de preços* ou como *artifício* para aumentar a base de cálculo do imposto de importação, pois ao contrário do que ocorria no regime da Constituição anterior (CF/69, art. 21, I), na atual Constituição, o Poder Executivo da União *não detém mais competência* para *alterar livremente a base de cálculo do imposto de importação*, só podendo alterar as alíquotas do referido imposto (CF/88, art. 153, I, § 1º).

No caso específico da importação o *controle aduaneiro* se exerce fundamentalmente sobre a *pessoa do importador, previamente habilitado* pela Secretaria da Receita Federal para exercer as atividades de importação (arts. 542 e 549 do RA/09), e *incide* sobre “*valor aduaneiro*” da transação internacional (art. 76 do RA/09) declarado pelo importador, que constitui a *base de cálculo* dos tributos incidentes sobre a importação declarados na DI (documento base do despacho de importação – art. 551 do RA/09), até a sua *incorporação definitiva* ao comércio ou ao consumo nacionais, que à final se dá com o “*desembaraço aduaneiro*” da mercadoria (art. 571 do RA/09), através do qual se efetua a *entrega da mercadoria* ao importador, expedindo-se Comprovante de Importação – CI, que é o documento comprobatório da *regularidade da importação* (art. 571, § 2º do RA/09; art. 76 da IN/SRF nº 206 de 25/09/02; art. 28 da IN/SRF nº 357 de 02/09/03; art. 66 da IN/SRFB nº 680/06), e *habilita* a mercadoria para a venda no mercado interno.

Mesmo após o desembaraço aduaneiro, legalmente *admite-se a revisão aduaneira*, para a aferição “da *exatidão das informações* prestadas pelo importador” na Declaração de Importação” e da “*regularidade do pagamento* dos impostos e demais gravames devidos à Fazenda Nacional” (cf. art. 54 do Decreto-lei nº 37/66 na redação dada pelo Decreto-lei nº 2.471/88; art. 638 do RA/09), da qual pode resultar na *revisão de ofício dos auto-lançamentos*, em razão de comprovada *falsidade, erro ou omissão eventualmente* cometidos na DI, quanto a *elemento definido* na legislação tributária como sendo de *declaração obrigatória* (arts. 147, § 2º e 149 incs. IV e V do CTN), desde que a referida revisão se dê dentro do *prazo decadencial* de cinco anos contado da *data do registro* da DI (arts. 150, § 4º do CTN; arts. 138, § único e art. 139 do Decreto-lei nº 37/66 na redação dada pelo Decreto-lei nº 2.471/88; arts. 638, §§ 1º e 2º, arts. 752 e 753 do RA/09), até a *data da ciência* ao interessado da exigência do crédito tributário apurado, quando se considera concluída a revisão aduaneira (art. 638 do RA/09).

Nessa ordem de idéias, já de início *rejeita-se a preliminar de nulidade* dos lançamentos de Ofício excogitados, bem *repelida* pela r. decisão recorrida, pois ao contrário do que pretende a ora Recorrida, *não se trata* de revisão dos auto-lançamentos declarados nas DIs, por *mudança de critério jurídico* ou *erro de direito* - que não autoriza a revisão do lançamento (cf. arts. 145 e 146 do CTN; cf. tb. Ac. STF nº. RE nº 104.226-SC in RTJ 113/908; Súmula 227 do TFR) -, mas sim de revisão de lançamentos, em razão de *omissão e erro de fato* supostamente cometidos nas DIs, quanto a *elemento definido* na legislação tributária como sendo de *declaração obrigatória*, - valor dos “*royalties e direitos de licença*”, *excluído* do *valor aduaneiro declarado* - cuja hipótese se encontra *expressamente autorizada* pela legislação de regência (arts. 147, § 2º e 149 incs. IV e V do CTN; art. 54 do Decreto-lei nº 37/66 na redação dada pelo Decreto-lei nº 2.471/88; art. 638 do RA/09), eis que, no caso, comprovadamente efetivada dentro do prazo decadencial (arts. 150, § 4º do CTN; arts. 138, § único e art. 139 do Decreto-lei nº 37/66 na redação dada pelo Decreto-lei nº 2.471/88; arts. 638, §§ 1º e 2º, arts. 752 e 753 do RA/09).

Superada a preliminar, passo ao exame do *mérito* que versa sobre a revisão de auto lançamentos aduaneiros consubstanciada nos Autos de Infração de II, IPI, COFINS e de PIS/PASEP notificados em 19/12/12, em razão de *supostos erros* cometidos em DIs registradas pela Recorrida no período de 2008 a 2010, que teriam *omitido* “do *valor aduaneiro*” *declarado* “o valor dos “*royalties e direitos de licença*”, e que, no entender da d. Fiscalização, deveria ter sido *incluído* no *valor aduaneiro declarado*, por força do disposto no arts. 1 e 8.1[c] do Acordo de Valoração Aduaneira, constante do anexo ao Decreto nº 1.355/1994.

Inicialmente ressalte-se que o atual *Acordo de Valoração Aduaneira - AVA* firmado na “*Rodada do Uruguai*” do GATT de 1994 (aprovado pelo Congresso Nacional através do Decreto Legislativo nº 30 de 15/12/94 e promulgado pelo Decreto nº 1.355/94), *alterou substancialmente os critérios* de controle de valoração aduaneira até então vigentes, procurando *eliminar os inconvenientes* do sistema anterior, que decorriam das *distorções* geradas pela adoção de *valores de referência fictícios e discricionariamente* adotados pelas autoridades alfandegárias, *sem correspondência* com o *valor real* ou as *variáveis mercadológicas* das transações internacionais.

Realmente, através dos *novos métodos* de valoração instituídos pelo referido Acordo, partindo do *conceito* de “*valor da transação*”, determinado através de *ajustes* (exclusões e inclusões) no *preço efetivamente pago ou a pagar* pelo importador, que consideram as *condições efetivas* de negociação reveladas pelos “*INCOTERMS*”, *pretendeu-se assegurar maior justiça, neutralidade e uniformidade* ao sistema de controle do valor aduaneiro, de um lado, *reduzindo-se a possibilidade de discricionariedade fiscal* na atribuição

dos valores das importações e, de outro, *impedindo a manipulação da base de cálculo* dos tributos incidentes sobre a importação declarados na DI, de modo que a carga tributária *incida* de acordo com a *realidade dos valores* e das *condições negociais* específicas da importação submetida a despacho.

Como é curial, na terminologia jurídica e comercial, o termo “importação” é empregado para significar a *introdução de mercadorias, trazidas por mar, terra ou ar, de um país estrangeiro para o território nacional*, visando sua *incorporação ao comércio ou consumo internos* do país que as importa e, portanto não se pode jamais perder de vista o fato de que toda importação tem *origem* e baseia-se num *negócio jurídico* que lhe é *subjacente*.

Nessa linha Waldirio Bulgarelli lembra que, “a *compra e venda internacional* é a *base* de todos os contratos ditos internacionais, pois que dela *provêm os contratos de transportes, de seguros, de financiamentos, de crédito documentário etc.*”, e cujas *condições* são estabelecidas pelos chamados “INCOTERMS”, que “constituem uma espécie de *súmula dos costumes internacionais em matéria de compra e venda*” (cf. Waldirio BULGARELLI in “Contratos Mercantis” 4ª Ed. Atlas, 1987, págs. 208, 210 e 212/213). Tal como ocorre nas operações internas, nas *operações internacionais* de compra e venda a *transmissão da propriedade* dos bens móveis se dá pela *tradição* que, nestas geralmente é *simbólica*, ocorrendo através da *remessa e aceitação da Fatura* e por *Clausula* lançada no *Conhecimento de Transporte* (art. 1.267 CC/02), que por sua vez constitui a *prova da propriedade* da mercadoria importada, tanto pela *legislação comercial* como pela *legislação aduaneira* (art. 554 do RA/09 aprovado pelo Decreto nº 6.759/09; art. 46 do Decreto-lei nº 37/66, na redação dada pelo art. 2º do Decreto-lei nº 2.472/88).

Por essas razões, o Regulamento Aduaneiro expressamente determina (art. 553 do RA/09) que a Declaração de Importação seja *instruída* com os *originais* do Conhecimento de Carga e da Fatura Comercial, esta contendo *necessariamente* as *indicações* (art. 557 e art. 77 do RA/09) das *partes contratantes* (vendedor-exportador e comprador-importador), das *especificações do produto* objeto da compra e venda internacional (espécie, quantidade, peso, preço unitário, etc.), das *condições e termos* da venda (Incoterms), das *condições e moeda* de pagamento, dos *custos de seguro e frete* até o local de descarga, bem como as indicações relativas ao *país de origem* da mercadoria importada (onde foi produzida ou tiver ocorrido a última transformação substancial), ao *país* de sua *aquisição* (onde foi adquirida para ser exportada para o Brasil) e ao *país* de sua *procedência* (onde se encontrava a no momento de sua aquisição).

No caso concreto, os lançamentos acusam suposta violação pela ora Recorrida aos arts. 1 e 8.1[c] do Acordo de Valoração Aduaneira, constantes do anexo ao Decreto nº 1.355/1994, cujo teor é o seguinte:

“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 apagar** 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.”

Por seu turno, a nota interpretativa do artigo 8.1(c) do Acordo de Valoração Aduaneira, esclarece que:

“Nota do Artigo 8

Parágrafo 1(c)

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

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

Finalmente, ao estabelecer o procedimento de valoração aduaneira a Instrução Normativa nº 327/03 (DOU de 14/05/03) esclarece que:

“Art. 9º - O valor de transação 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 desta Instrução Normativa.

Art. 10 - O preço efetivamente pago ou a pagar compreende todos os pagamentos efetuados ou a efetuar, como condição de venda das mercadorias objeto de valoração, pelo comprador ao vendedor, ou pelo comprador a terceiro, para satisfazer uma obrigação do vendedor, assim considerados:

I - comprador, a pessoa que adquire a mercadoria e se compromete a pagar ao vendedor o preço negociado, mesmo que se utilize de terceiro, nos casos admitidos pela legislação de regência, para honrar essa obrigação ou promover o despacho aduaneiro de importação;

II - vendedor, a pessoa que, em decorrência da transação comercial, transfere ao comprador a propriedade da mercadoria que lhe pertence e se compromete a entregá-la conforme termos e condições acordados, mesmo que se utilize de terceiro, nos casos admitidos pela legislação de regência, para honrar essa obrigação ou promover o despacho aduaneiro de exportação.

(...)

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

(...)

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

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

(...)"

Dos dispositivos do *Acordo de Valoração Aduaneira - AVA* retro transcritos, desde logo verifica-se que o que se pretende com a vinculação do preço efetivamente pago ou a pagar pelo comprador-importador ao vendedor em razão de uma venda para exportação para o país de importação, com o valor dos royalties e direitos de licença pagos ao vendedor exportador como "condição de venda", foi impedir a manipulação do valor aduaneiro declarado pelas partes da transação internacional, com a finalidade de reduzir artificialmente a base de cálculo dos tributos incidentes, seja no país de procedência, seja no país de destino das mercadorias objeto da compra e venda internacional.

Como é elementar, os Royalties são importâncias recebidas como remuneração pelos direitos de uso ou comercialização pelo titular de propriedade intelectual, em suas diversas modalidades, tais como direitos autorais ("copyright"), patentes de invenção, processos e formulas de fabricação, usos de marcas registradas de indústria e comércio ("trade marks"), desenho ou modelo ou projeto, etc. . No cumprimento do mister constitucional de proteção às marcas, nomes de empresas e criações industriais (art. 5º inc. XXIX da CF/88), a legislação de regência confere ao titular de patente, não só o direito de impedir terceiro, sem seu consentimento, de produzir, usar, colocar à venda, vender ou importar com estes propósitos, o produto objeto de patente, o processo ou produto obtido diretamente por

processo patenteado (cf. art. 42 da Lei nº 9.279/96), como o *direito de obter indenização pela exploração indevida* do objeto de patente (cf. art. 44 da Lei nº 9.279/96).

Assim, quando se refere a “royalties e direitos de licença *relacionados* com as mercadorias objeto de valoração, (...), *como condição de venda* dessas mercadorias”, o Acordo de Valoração obviamente está se referindo a uma “*condição*” que só pode ser (direta ou indiretamente) *imposta* pelo *vendedor-exportador* das mercadorias importadas quando também seja o *titular dos royalties e direitos de licença*, pois nos termos da legislação de regência citada, só este *pode impedir* a venda ou a *importação* das mercadorias objeto de valoração, 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.

Nesse sentido, ao interpretar o referido dispositivo Roosevelt Baldomir Sosa esclarece que: “... à luz do Acordo, devemos ter em mente que o *preço efetivamente pago ou a pagar* pela mercadoria *diz respeito ao pagamento total da mercadoria adquirida*, o que inclui, por exemplo, dispêndios pelo direito de uso de marcas, ou *royalties, direitos de licença*, e outros relacionados no artigo 8 do Acordo sobre o Valor. Em tais casos, esses gastos são *inclusões ao valor de transação*, estejam ou não sendo liquidados pela via cambial. Poderá ocorrer, inclusive, do *pagamento, não se efetuar diretamente*, mas a *terceiro*. A *condição suficiente e necessária* é de que tal *pagamento se relacione* com a *aquisição* e que *se dê em benefício do exportador*, mesmo quando tal pagamento não signifique saída de divisas do país. Assim, poderá ocorrer do exportador/vendedor ter um débito a solver com uma pessoa domiciliada no país de importação, e, mediante avença, determine que o *pagamento do importador se dê*, não a ele, mas ao *terceiro* com o qual mantém o débito. Nesse caso, não haverá azo a remessa cambial.” (cf. Roosevelt Baldomir SOSA in Valor Aduaneiro Comentários às novas normas de valoração aduaneira no âmbito do MERCOSUL Acordo sobre implementação do artigo VII do GATT, Ed. Aduaneiras, 1999, pág. 38)

Na mesma linha Heleno Taveira Torres nos lembra que “... coincidem todos os autores por nós consultados num ponto: a *expressão ‘condição de venda’ faz referencia a uma ‘condição imposta pelo vendedor* para venda das mercadorias importadas”, de tal forma que “*quando os royalties e direitos de licença são pagos a um terceiro e tal pagamento não se constitui numa imposição do exportador, por não se qualificar como condição de venda da mercadoria, não podem ser reclamados para adição ao valor aduaneiro.*” (cf. Heleno Taveira TORRES in Direito Tributário Internacional Aplicado, Ed. Quartier Latin do Brasil, 2004, Vol. II, págs. 222 e 224)

Dos preceitos expostos extrai-se que nos termos do art. 8.1.c. do Acordo de Valoração Aduaneira constante do anexo ao Decreto nº 1.355/1994, o valor dos *royalties e direitos de licença* royalties somente *deverão ser acrescentados* ao *preço efetivamente pago ou a pagar* pelo comprador-importador, na presença *cumulativa* dos seguintes requisitos: **a)** quando estiverem *diretamente relacionados* com as mercadorias objeto de valoração; **b)** quando consubstanciarem “*condição de venda*” *imposta pelo vendedor-exportador* que, para tanto, deve ser o *titular dos royalties e direitos de licença*; e **c)** quando forem devidos *direta ou indiretamente* pelo comprador-importador ao *vendedor-exportador*, ainda que pagos a terceiro.

Fixados esses conceitos necessários ao deslinde da questão, passemos ao exame da matéria fática, que foi bem sintetizada pela r. decisão recorrida quando esclarece que:

*“De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 11/17), durante os anos de 2008 a 2010, a interessada **FIAT AUTOMÓVEIS S/A** (doravante denominada **FIASA**) importou as mercadorias discriminadas no Anexo 8, as quais se relacionam com contratos de uso de marca e de transferência de tecnologia celebrados com empresa italiana vinculada: **FIAT AUTO SPA/FIAT GROUP AUTOMOBILES** (como essas duas denominações sociais referem-se à mesma pessoa jurídica – vide nota de fls. 86.214 - doravante ambas serão denominadas **FGA**).*

*Em decorrência desses contratos (Anexos 1 a 5), a **FIASA** obrigou-se ao pagamento de royalties e direitos de licença à **FGA** que, segundo o fisco, deveriam ter sido incluídos no valor aduaneiro de importações, por força do disposto no art. 8.1 (c) do Acordo de Valoração Aduaneira(AVA).*

O contrato de uso de marcas (Anexo 1) informa, em sua cláusula 2.1, que serão pagos "royalties" como “retribuição pelos direitos de uso das Marcas”. A base de cálculo é "o faturamento líquido da venda dos produtos, excluindo da base de cálculo aqueles produtos sobre cujas vendas a Licenciada pague qualquer outro valor a título de exploração de patente ou fornecimento de tecnologia industrial" (cláusula 1 do aditivo de 25/06/2009).

*Os contratos de fornecimento de tecnologia - **IDEA, LINEA e PUNTO** (Anexos 3 a 5) informam, em suas cláusulas 2.1, que os valores são devidos "como pagamento pelo acesso às pesquisas desenvolvidas" e se referem a tais pagamentos como "royalties" (cláusulas 3). O contrato de fornecimento de tecnologia –**PALIO** (Anexo 2), em seu terceiro aditivo, cláusula 3, informa que "a **FIASA** compromete-se a pagar à **FIAT** um royalty de 3,5%", associando-o exclusivamente a "pagamentos relativos ao fornecimento da tecnologia".*

*A base de cálculo dos royalties são as vendas líquidas dos veículos, deduzidos os valores relativos às partes e peças importadas da **FGA** ou de fonte a ela direta ou indiretamente vinculada.*

*Esclarece o fisco que foi solicitado à **FIASA** identificar os produtos importados, relacionando-os aos respectivos contratos de royalties, providência adotada por meio das planilhas constantes do Anexo 6. A partir delas, a fiscalização gerou o demonstrativo de mercadorias relacionadas com contrato de royalties (Anexo 7), cujos percentuais foram utilizados no demonstrativo de royalties rateados (Anexo 9).*

*O fisco observa, ainda, que em todos os contratos de fornecimento de tecnologia há referência à prestação de assistência técnica, todavia os royalties devidos pela **FIASA** não dizem respeito a esse serviço, seja porque é prestado a título gratuito ou então porque não é mais prestado.*

*Segundo a fiscalização, o contrato de uso de marcas – **FIAT** mostra que as mercadorias valoradas são produtos identificados*

pelas marcas licenciadas. E os contratos de fornecimento de tecnologia – PALIO, IDEA, LINEA e PUNTO mostram que as mercadorias valoradas são produtos utilizados pelas tecnologias licenciadas para a fabricação dos veículos.

Conclui, assim, que a relação dos royalties com as mercadorias valoradas fica estabelecida de modo independente de sua base de cálculo contratual.

O demonstrativo do Anexo 10, lista os fornecedores das mercadorias valoradas, todos eles vinculados à FIASA, sendo alguns desses fornecedores os próprios licenciantes. Em face da existência de vinculação entre fornecedores, licenciantes e licenciado, todos do mesmo grupo FIAT, entendeu o fisco que os royalties e direitos de licença são tacitamente condição de venda das mercadorias valoradas.”

Da matéria fática assentada na instância “a quo”, desde logo constata-se que os valores de royalties relativos aos *contratos de “transferência de tecnologia”* - IDEA, LÍNEA, PUNTO e PALIO (Anexos 2 a 5) firmados com a FIAT AUTO SPA/FIAT GROUP AUTOMOBILES - devidos em razão do acesso à “tecnologias licenciadas” e “pesquisas desenvolvidas” para a fabricação dos veículos” pela Recorrida, e pagos à razão de 3,5% sobre “o valor líquido das vendas de veículos pela empresa brasileira”- estão *“excluídos os carros e peças importados” por expressa disposição contratual* (cf. contrato de fornecimento de tecnologia - PALIO - Anexo 2 - terceiro aditivo, cláusula 3; cf. contratos de fornecimento de tecnologia – IDEA e LINEA, - cláusula 2.2), o que de plano já *evidencia* a sua *total desinflência* sobre o valor ou o custo dos veículos, partes e peças importados objeto da presente revisão aduaneira.

Se não bastasse, tendo por objeto o *acesso* a “tecnologias licenciadas” e “pesquisas desenvolvidas” para a *fabricação* dos veículos pela Recorrida no Brasil, é evidente que os valores de royalties relativos aos *contratos de “transferência de tecnologia”* - IDEA, LÍNEA, PUNTO e PALIO (Anexos 2 a 5) *não se relacionam nem direta, nem indiretamente* com os valores dos veículos, partes e peças importados *produzidos no exterior* (cf. art. 8.1.c do AVA), e portanto *jamais poderiam ser acrescentados ao preço* efetivamente pago ou a pagar pelo comprador-importador aos referidos vendedores-exportadores nas transações internacionais excogitadas.

Assim, seja porque os royalties relativos aos contratos de “transferência de tecnologia” somente incidiam sobre *veículos nacionais* produzidos pela Recorrida, *não incidindo* sobre “os carros e peças importados” por *expressa disposição contratual* e, portanto, *não poderiam influenciar* sobre o valor ou o custo dos veículos, partes e peças importados, seja porque *não se relacionam nem direta, nem indiretamente* com os veículos, partes e peças importados *produzidos no exterior*, data vênia, não há como subsistir a pretensão fiscal de revisão do *valor aduaneiro declarado* para a *inclusão* dos royalties relativos à “transferência de tecnologia”, vez que a referida revisão *não atendeu* aos pressupostos para a aplicação do art. 8.1.c do AVA, razão pela qual deve ser mantida a r. decisão recorrida nesse particular.

No que toca ao *contrato de uso da marca* (Anexo 1), firmado entre a Recorrida e a FIAT AUTO SPA/FIAT GROUP AUTOMOBILES, a r. decisão recorrida esclarece que em sua cláusula 2.1, o referido contrato prevê que serão pagos “royalties” como “retribuição pelos direitos de uso das Marcas”, à razão de 1% e cuja “base de cálculo é ‘o faturamento líquido da venda dos produtos, excluindo da base de cálculo aqueles produtos sobre cujas vendas a Licenciada pague qualquer outro valor a título de exploração de patente ou fornecimento de tecnologia industrial’” (cláusula 1 do aditivo de 25/06/2009)”.
Documento assinado digitalmente em 01/08/2014 por GILSON MA
Autenticado digitalmente em 12/08/2014 por RECEITA FEDERAL DO BRASIL

Por seu turno no “Relatório de Auditoria Fiscal” a d. Fiscalização argui que as *mercadorias importadas* objeto da revisão aduaneira estariam *relacionadas* com os *royalties* decorrentes do referido contrato de *uso da marca* celebrado com Fiat Auto SpA e Fiat Group Automobiles SpA (documento anexo nº 1), que prevê que “a licenciante é possuidora, no Brasil, dos registros e pedidos de registro relacionados no Anexo I (as ‘Marcas’), utilizadas pela licenciante *para identificar veículos, partes, peças e acessórios* (os ‘Produtos’)”.

Entretanto, do “Demonstrativo de Fornecedores” constante do Anexo 10 (referido pela r. decisão recorrida), verifica-se que além das importações realizadas diretamente dos *licenciantes de uso de marca* e de *transferência de tecnologia* referidos na autuação, estabelecidos na Itália (**FIAT GROUP AUTOMOBILES SPA**, estabelecida em Torino, Itália; **FIAT S.P.A.**, sediada em Torim, Itália), a d. Fiscalização *relaciona* diversas *outras importações* feitas de outros *fornecedores não licenciantes de uso de marca* e procedentes da própria Itália (**FIAT POWERTRAIN TECHNOLOGIES**, estabelecida em Torino, Itália; **FIAT POWERTRAIN TECHNOLOGIES SA BOURBON**, estabelecida em Lancy, Itália), da China (**SAIC FIAT POWERTRAIN HONGYAN CO. LTD** estabelecida em CHONGQING, China), da Índia (**FIAT INDIA AUTOMOBILES PRIVATE LIMITED**, estabelecida em Taluka e em Pune, Índia; **NEW HOLLAND FIAT ÍNDIA PVT.LTD**, estabelecida em Grater Noida, Índia), África do Sul (**FIAT GROUP AUTOMOBILES SOUTH AFRICA.PTY LTD**, estabelecida em Rosslyn, e em Midrand África do Sul), da Argentina (**FIAT AUTO ARGENTINA**, estabelecida na Capital Federal, Argentina; **FIAT AUTO ARGENTINA S.A.** estabelecida em Córdoba, Argentina), e da Polônia (**MAGNETI MARELLI EXHAUST SYSTEMS POLSKA.SP.ZO.O.** estabelecida em Sosnowiec, Polônia; **FIAT-GM POWERTRAIN POLSKA SP. Z. O. O.**, estabelecida em Bielsko, Polônia).

Mas como já demonstrado anteriormente, para que o valor dos *royalties e direitos de licença* royalties devam *ser acrescentados ao preço* efetivamente pago ou a pagar pelo comprador-importador, como determina o art. 8.1.c do AVA, *não basta apenas* que estejam *diretamente relacionados* com as mercadorias objeto de valoração, mas *exige-se* adicionalmente que consubstanciem “*condição de venda*” *imposta pelo vendedor-exportador* que, para tanto, deve ser o *titular dos royalties e direitos de licença*, exigindo-se ainda que sejam devidos *direta ou indiretamente* pelo comprador-importador ao *vendedor-exportador*, ainda que pagos a terceiro.

Portanto também nesse ponto, *não subsiste* a pretensão fiscal de *revisão do valor aduaneiro declarado* para a *inclusão dos royalties* relativos ao uso da marca relativamente às *importações* feitas de outros *fornecedores não licenciantes do uso de marca* relacionados no item supra, vez que *não fazendo jus* ao *valor royalties* pelo uso da marca, este valor jamais foi *revertido* direta ou indiretamente a estes *vendedores-exportadores* e, portanto jamais poderia consubstanciar “*condição de venda*”, das transações internacionais excogitadas, como expressamente determina o art. 8.1.c do AVA, cujos *pressupostos* foram mais uma vez *desatendidos* pela presente revisão aduaneira.

Nesse sentido, anoto que a r. decisão recorrida se alinha com a Jurisprudência Administrativa e com as opiniões consultivas exaradas pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Aduanas (OMA) e divulgadas pela Instrução Normativas SRFnº 318/03, como se pode ver das seguintes e elucidativas ementas:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.206-2 de 24/09/2004

Autenticado digitalmente em 31/07/2014 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 31/07/2014 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 01/08/2014 por GILSON MA CEDO ROSENBERG FILHO

Impresso em 12/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Ano-calendário: 1997, 1998

VALOR ADUANEIRO

É indevida a inclusão dos Royalties na base de cálculo do imposto de importação, pois, tal valor não compõe o preço de importação no país importador, porque, o beneficiário dos mesmos é uma outra pessoa que não se confunde com a exportadora. Recurso Voluntário Provido.” (cf. Acórdão nº 3101-00.273 da 1ª Turma Ord. Da 1ª Câmara do CARF, Rec. nº 339.950, Proc. nº 16327.002245/00-10, em sessão de 20/10/09 Rel. Cons. Valdete Aparecida Marinheiro)

“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.

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 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.” (cf. Acórdão nº 3102-001.601 da 2ª Turma Ord. da 1ª Câmara da 3ª Seção do CARF, Proc. nº 16327.002467/2001-31, em sessão de 22/08/12, Rel. Cons. Winderley Moraes Pereira)

“Opinião consultiva 4.2

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

Autenticado digitalmente em 31/07/2014 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 31/07/2014 por FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D ECA, Assinado digitalmente em 01/08/2014 por GILSON MA
CEDO ROSENBERG FILHO

Impresso em 12/08/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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

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

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

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

“Opinião consultiva 4.3

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

O importador I adquire o direito de utilizar um processo patenteado para a fabricação de determinados produtos e concorda em pagar um royalty ao titular da patente H em função do número de artigos produzidos com a exploração desse processo. Em um contrato separado, I concebe e compra de um fabricante estrangeiro E uma máquina idealizada especialmente para utilizar o processo patenteado. O royalty pelo processo patenteado faz parte do preço pago ou a pagar pela máquina importada?

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

Embora o royalty em questão seja pago por um processo inseparável da máquina e cuja exploração constitui a única função desta, o royalty não faz parte do valor aduaneiro, posto que o seu pagamento não constitui uma condição de venda da máquina para sua exportação para o país de importação.

Opinião consultiva 4.5

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

O fabricante estrangeiro M é proprietário de uma marca registrada protegida no país de importação. O importador I fabrica e vende seis tipos de cosméticos sob a marca registrada de M. I deve pagar a M um royalty que representa 5% de seu volume de venda anual bruto relativo de cosméticos com a

referida marca. Todos os cosméticos são fabricados segundo a fórmula de M, a base de ingredientes obtidos no país de importação, com exceção de um para o qual M vende, normalmente, os ingredientes essenciais. Que tratamento deve ser aplicado ao royalty, tendo em conta os ingredientes importados?

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

O royalty deve ser pago a M independentemente de I utilizar os ingredientes de M ou de fornecedores locais; portanto, o royalty não constitui uma condição de venda das mercadorias e, para fins de valoração, não pode ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar, de conformidade com o Artigo 8.1c)."

"Opinião consultiva 4.8

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

O importador I conclui com o detentor da licença L, estabelecido no país X, um contrato de licença/royalty segundo o qual I aceita pagar a L uma quantia fixa, a título de royalty, relativa a cada par de sapatos, importado para o país de importação, que apresente a marca registrada de L. O titular da licença L fornece trabalhos de arte e de design relacionados com a marca registrada. O importador I conclui outro contrato com o fabricante M do país X para a compra de sapatos que apresentem a marca registrada de L afixada nos sapatos por M, entregando a este os trabalhos de arte e de design fornecidos por L. O fabricante M não está licenciado por L. Este contrato de venda não contém qualquer referência a pagamento de royalty. Não há vinculação entre o fabricante, o importador e o titular da licença.

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

O importador é obrigado a pagar um royalty para a obtenção do direito de uso da marca registrada. Esta obrigação resulta de um contrato distinto que não se relaciona com a venda para exportação das mercadorias para o país de importação. As mercadorias são adquiridas de um fornecedor consoante outro contrato e o pagamento do royalty não é uma condição de venda destas mercadorias. Portanto, o pagamento do royalty, neste caso, não deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar.

"Opinião consultiva 4.13

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

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?

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

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 8.1c).

A questão de saber se o fornecimento das etiquetas contendo a marca registrada é tributável ou não, nos termos do Artigo 8.1b), deve ser examinada separadamente."

Resta analisar as importações de veículos, partes e peças realizadas pela Recorrida diretamente dos *licenciantes de uso de marca* referidos na autuação (**FIAT GROUP AUTOMOBILES SPA e FIAT S.P.A.** ambas sediadas em Torim, Itália) que fazem jus ao valor dos royalties, cujo valor, 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.

Entretanto, no caso concreto, depois de analisar a vasta instrução probatória produzida nos autos, a r. decisão recorrida conclui restar “*evidente* que o fato de haver vinculação entre licenciantes, fornecedores e licenciada *não autoriza*, de per si, que se considere o *pagamento de royalties como condição de venda* das mercadorias importadas pela licenciada, uma vez *demonstrado* que elas *poderiam ter sido adquiridas (como o foram) sem que se adquirisse também o direito de uso da marca*”, o que *desautoriza* a pretensão fiscal de revisão do *valor aduaneiro declarado* para a *inclusão dos royalties* relativos ao uso da marca relativamente às *importações feitas dos fornecedores licenciantes do uso de marca*.

Releva finalmente notar que ainda que se comprovasse que a *vinculação* entre importador e exportador tivesse *influenciado* o preço da transação internacional, a ponto de *descaracterizar o valor de transação* declarado pelo importador, em obediência ao devido processo legalmente previsto para a valoração, *impunha-se o afastamento* do 1º Método de

Valoração (cf. art. 1º, 1.º “d”, e 2.º “a” do AVA), devendo o *valor aduaneiro* ser *determinado* com base nos *métodos subsequentes* previstos no AVA (cf. art. 2º, 1.º “a” do AVA), sob pena de *nulidade do lançamento*, tal como tem reiterado a Jurisprudência e se pode ver da seguinte ementa:

“ASSUNTO: VALORAÇÃO ADUANEIRA

Data do fato gerador: 16/05/2006

VALORAÇÃO ADUANEIRA. DESCLASSIFICAÇÃO DO VALOR DE TRANSAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS SEQUENCIAIS DO AVA – ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA.

Verificado que houve vinculação entre as partes – importador e exportador – e que esta vinculação influenciou no preço, deve ser afastado o 1º Método de Valoração Aduaneira. O valor aduaneiro deverá ser determinado com base nos métodos subsequentes previstos, observada a ordem sequencial estabelecida no Acordo de Valoração Aduaneira, sob pena de acarretar a nulidade material do lançamento administrativo.

Recurso de Ofício provido, para retificar, no mérito, o teor da decisão a quo.” (cf. Acórdão nº 3202-000.516 da 2ª Turma Ord. da 2ª Câmara da 3ª Seção do CARF, Proc. nº 16561.000143/2008-61, em sessão de 26/06/12, Rel. Cons. Luís Eduardo Garrossino Barbieri)

Ofício. Isto posto, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de

É como voto.

Sala das Sessões, em 23 de julho de 2014

FERNANDO LUIZ DA GAMA LOBO D'EÇA