ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 16561.720126/2014-92

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

Processo nº	16561.720126/2014-92
Recurso nº	De Ofício
Acórdão nº	**3402-006.335 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	27 de março de 2019
Matéria	VALOR ADUANEIRO
Recorrente	FAZENDA NACIONAL
Interessado	BROSE DO BRASIL LTDA

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 08/03/2010 a 28/09/2012

VALOR ADUANEIRO. "ROYALTIES" E DIREITOS DE LICENÇA. REQUISITOS DO AVA-GATT.

Na determinação do valor aduaneiro, para se acrescer o valor referente a royalties ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, há que se verificar a ocorrência das seguintes condições: i) os valores pagos a título de royalties ou outros direitos devem ser relacionados com as mercadorias valoradas; ii) os mesmos valores devem ser cobrados como condição de venda das mercadorias.

Nesse sentido, não é devida a adição de royalties ao valor aduaneiro quando a quantificação dos royalties for realizada com base na venda dos produtos no mercado interno, sem comprovada conexão entre o pagamento de royalties para a empresa no exterior e as mercadorias efetivamente importadas/valoradas.

VALOR ADUANEIRO. AJUSTES. DADOS OBJETIVOS E QUANTIFICÁVEIS.

Se o royalty basear-se parcialmente nas mercadorias importadas e parcialmente em outros fatores independentes das mercadorias importadas é inadequado proceder um acréscimo relativo ao royalty, em razão do disposto no parágrafo 3 do Artigo 8 do AVA/GATT. Neste sentido, se os royalties têm por base para remuneração o valor líquido das vendas realizadas e não apenas a venda de mercadorias que utilizam insumos importados, para acrescê-lo ao valor aduaneiro, haveria que se efetuar a segregação desses valores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso de Ofício.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Presidente

(assinado digitalmente)

Thais De Laurentiis Galkowicz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Diego Diniz Ribeiro, Maria Aparecida Martins de Paula, Maysa de Sá Pittondo Deligne, Pedro Sousa Bispo, Cynthia Elena de Campos, Thais De Laurentiis Galkowicz, Marcos Antonio Borges (suplente convocado) e Waldir Navarro Bezerra. Ausente o conselheiro Rodrigo Mineiro Fernandes, substituído pelo conselheiro Marcos Antonio Borges.

Relatório

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em face de decisão proferida pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento ("DRJ") de Florianópolis /SC, que julgou procedente a impugnação apresentada pela Contribuinte.

Por bem consolidar os fatos ocorridos até a decisão da DRJ, colaciono o relatório do Acórdão recorrido *in verbis*:

> ***O presente processo versa sobre os autos de infração (fls. 220/1004) lavrados para exigência do Imposto de Importação, PIS/PASEP – Importação e COFINS – Importação, acrescidos de multa de ofício e juros de mora, decorrente da inclusão de valores relativos aos* royalties *e direitos no cômputo do valor aduaneiro, em operações de importação, tendo sido apurado o crédito tributário no valor de R$ 9.038.429,90***.
>
> *De acordo com o Termo de Verificação (fls. 210/219), no período de 2010 a 2012, o contribuinte importou mercadorias no valor total de R$50.293.659,34, que foram exportadas por estabelecimentos a ele vinculados nos termos do inciso 4 do artigo 15 do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA/GATT). No mesmo período, recolheu R$ 5.262.267,03 relativo a imposto de renda retido na fonte (IRRF) sobre* royalties *e assistência técnica, dando causa à programação de ação fiscal com o objetivo da verificação dos ajustes no valor de transação preconizados no artigo 8 do AVA/GATT.*
>
> *Em 02/08/2013, o contribuinte foi cientificado da instauração do procedimento de diligência através do Termo de Início de Diligência (fls. 6; AR, fls. 7), vinculado ao RPF n°0818500-2013-00184-0 (fls. 5).*
>
> *Em 29/08/2013, o contribuinte apresentou os contratos de licença e as averbações no INPI de diversos produtos a que foram autorizados a fabricar e revender no Brasil, contratos de*

câmbio, faturas comerciais de prestação de serviços, aditivo contratual sobre royalties *e direito de licenças e demonstrativos de apuração dos royalties pagos ou devidos (fls. 8/68).*

Em 24/10/2013, a fiscalização informou ao contribuinte a conversão do procedimento de diligência em fiscalização, conforme Termo de Início de Fiscalização (fls. 71; AR, fls. 72), vinculado ao MPF n° 0818500-2013-00229-4 (fls. 3).

Em 31/10/2013, o contribuinte atendeu à intimação, encaminhando os documentos solicitados (fls. 73/87). Quanto aos pedidos de compra, informou que (fls. 73):

"As negociações com os fornecedores internacionais são feitas por um time de compras que está situado na nossa matriz, em Coburg - Alemanha, por se tratar de fornecimento à Brose mundial. Os presentes pedidos não estão assinados, pois são enviados automaticamente aos fornecedores tão logo os mesmos estejam aprovados em nosso sistema (SAP), ocorrendo o aceite do fornecedor a partir da primeira entrega após envio do pedido inicial ou do pedido atualizado."

Em 16/04/2014, considerando as peças fabricadas pela Brose do Brasil Ltda a partir das peças importadas da Brose Fahrzeugteile Gmbh e de coligadas, a fiscalização solicitou o preenchimento integral de planilha para avaliação dos cálculos de remessa de royalties *(Termo de Fiscalização nº 1; fls. 88), tendo sido atendida a intimação em 22/04/2014.*

*Da análise dos documentos apresentados, a fiscalização verificou que "*os royalties em questão representam, em parte, um valor pago pela concessionária pelo direito de usar as marcas registradas do licenciante Brose Fahrzeugteile GmbH, utilizando-se dos nomes comerciais em conexão com os produtos importados pela Brose do Brasil Ltda" *(fls. 212). Relatou ainda que* "o pagamento de royalty constitui uma condição de venda e está relacionado com os artigos importados" *(fls. 216), concluindo que (fls. 217/218):*

"No que a fiscalização logrou comprovar, verifica-se, assim, a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente uma vez que o vendedor/ exportador foi beneficiado diretamente pela parcela do resultado, revenda dos produtos, das mercadorias com a interposição de condição de venda das mercadorias por ele exportadas, através do pagamento por parte do comprador de uma remuneração de três por cento (sic) (5%) das vendas líquidas sobre a venda no Brasil dos produtos industrializados com os insumos importados. Desta forma, segundo o artigo 8 do Acordo de Valoração Aduaneira, estes montantes destinados ao pagamento de royalties discriminados na apuração do faturamento líquido dos bens industrializados a partir das mercadorias informadas nas Declarações de Importação apresentadas pelo contribuinte à Fiscalização, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas para fins de imposição aduaneira, uma vez que o

valor de qualquer parcela do resultado de qualquer venda/revenda subsequente das mercadorias importadas pela Brose do Brasil Ltda, reverte, de fato, direta ou indiretamente ao vendedor Brose Fahrzeugteile GmbH.

(...) O fato de haver a condição de venda atrelada à cobrança dos royalties ou direitos de licença, por si só, enquadra a transação no exarado pela alínea c do artigo 8 do Acordo de Valoração Aduaneira. (...)"

Na apuração dos royalties incidentes sobre as importações, foi considerado o período de importação e de pagamento de royalties *de 01/03/2010 a 30/09/2012. Os cálculos foram efetuados a partir das planilhas fornecidas pelo contribuinte, com os valores dos* royalties *remetidos à Brose Fahrzeugteile GmbH, tendo a fiscalização considerado os percentuais dos royalties que incidiam sobre os produtos importados. Apurados os montantes de royalties pagos por período, este foi rateado pelos itens das adições das DI, na proporção do seu valor ponderado pelo valor total das importações do período (Tabela 4; fls. 121/163), uma vez que os royalties devidos apenas incidem sobre as mercadorias importadas e destinadas a se constituírem em insumos e a metodologia de cobrança é efetuada pelo faturamento líquido sobre a venda dos produtos finais fabricados com a orientação e supervisão da Brose Fahrzeugteile GmbH.*

Regularmente cientificado (fls. 1005), o interessado apresentou impugnação tempestiva, às fls. 1013/1024, na qual, em síntese:

1. Preliminarmente, aduz à tempestividade da impugnação.

2. Relata que sua atividade exige conhecimento tecnológico de ponta e que depende essencialmente da transferência de tecnologia/conhecimento de outras empresas, sendo que mantém contratos de transferência de tecnologia com a empresa alemã Brose Fahrzeugteile GmbH & Co. Kommandit-gesellschaft, Würzburg – BROSE WÜRRZBURG (fls. 1046/1061) e com a empresa japonesa SHIROKI CORPORATION (fls. 1062/1086).

3. ***Discorda que tenha deixado de obedecer ao disposto no art. 8, inciso 1, alínea c do AVA, pois defende que a inserção do valor dos*** **royalties** ***no cômputo do valor aduaneiro requer três requisitos essenciais: a obrigação de pagar*** **royalties** ***deve estar vinculada às mercadorias que serão objeto da valoração; deve ser uma condição de venda da mercadoria importada; e o valor dos*** **royalties** ***não pode estar incluído no valor da venda da mercadoria.***

4. Alega que o Auditor-Fiscal teria adotado interpretação diversa da regra em debate, para alcançar fatos que não se enquadram no conceito de condição de venda, pois ***o objeto dos contratos não é a compra e venda de mercadorias importadas, mas a transferência de tecnologia para fabricação de produtos no Brasil.***

> ***5. Aduz que o pagamento de* royalties *para ambas empresas tem por base para remuneração o valor líquido das vendas realizadas (faturamento líquido) e não apenas a venda de mercadorias que utilizam insumos importados. Do mesmo modo, o pagamento dos* royalties *está vinculado à venda do produto final e não à venda de produtos importados.***
>
> *6. Destaca ainda que inexiste vedação à aquisição de matérias primas de terceiros para fabricação de produtos desenvolvidos com a tecnologia fornecida pelas empresas.*
>
> ***7. Insurge-se contra a conclusão da autoridade fiscal de que a inexistência de um contrato de compra e venda entre BROSE Fahrzeugteile GmbH e BROSE DO BRASIL pressupõe que os termos do contrato de* royalty *regem a transação comercial como um todo, além de garantir o direito de uso da marca.***
>
> ***8. Aponta a ausência de fundamentos para autuação, pois o Auditor-Fiscal dá interpretação equivocada à cláusula contratual que dispõe sobre a rescisão do acordo.***
>
> ***9. Transcreve julgado do CARF (fls. 1098/1120).***
>
> ***10. Conclui que demonstrou que os* royalties *pagos às empresas BROSE WÜRZBURG e SHIROKI CORPORATION têm como base de cálculo a venda de produtos industrializados no Brasil, desvinculados da aquisição de insumos/produtos importados,***

O julgamento da impugnação resultou no Acórdão da DRJ de Florianópolis/SC, cuja ementa segue colacionada abaixo:

> ***ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II***
>
> *Período de apuração: 08/03/2010 a 28/09/2012*
>
> *VALOR ADUANEIRO. "*ROYALTIES*" E DIREITOS DE LICENÇA. TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA. CONDIÇÃO DE VENDA.*
>
> *Na determinação do valor aduaneiro, para se acrescer o valor referente a* royalties *ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, há que se verificar a ocorrência das seguintes condições: devem estar relacionados com as mercadorias objeto de valoração; ser pagos, direta ou indiretamente, pelo comprador das mercadorias, como condição de venda destas; e que não tenham sido incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar.*
>
> *Na interpretação da expressão "condição de venda", no AVA/GATT (Artigo 8º, 1, "c"), deve-se buscar identificar se seria possível a importação sem o cumprimento do contrato referente aos* royalties *e direitos de licença. É indevida a*

pretensão fiscal de inclusão dos royalties *na base de cálculo dos tributos incidentes sobre a importação, quando não se comprove que este pagamento seria uma condição de venda das importações.*

VALOR ADUANEIRO. AJUSTES. DADOS OBJETIVOS E QUANTIFICÁVEIS.

Se o royalty *basear-se parcialmente nas mercadorias importadas e parcialmente em outros fatores independentes das mercadorias importadas (como quando as mercadorias importadas são "misturadas" com nacionais e não podem mais ser identificadas separadamente) seria inadequado tentar proceder a um acréscimo relativo ao* royalty*, em razão do disposto no parágrafo 3 do Artigo 8 do AVA/GATT. Neste sentido, se os* royalties *têm por base para remuneração o valor líquido das vendas realizadas e não apenas a venda de mercadorias que utilizam insumos importados, para acrescê-lo ao valor aduaneiro, haveria que se efetuar a segregação desses valores.*

Impugnação Procedente

É o relatório.

Voto

Conselheira Thais De Laurentiis Galkowicz, Relatora

O presente julgamento cinge-se ao crédito cancelado, em razão de a impugnação contra o lançamento tributário apresentada pela Contribuinte ter sido julgada procedente pela DRJ de Florianópolis, dando origem ao Acórdão que traz a este Conselho a necessidade de apreciação do recurso de ofício.

Quanto ao recurso de ofício, ele continua sendo passível de conhecimento, mesmo depois do advento da Portaria MF n. 63, de 9 de fevereiro de 2017, que aumentou o limite de alçada para R$2.500.000,00 (dois milhões e meio de reais).

Pois bem. O cerne do litígio refere-se à valoração aduaneira de mercadorias importadas, mais especificamente, à inclusão dos valores pagos a título de *royalties* e direitos, oriundos do Contrato de Transferência de Tecnologia (fls. 91/104), celebrado pelo atuado com a empresa alemã Brose Fahrzeugteile GmbH & Co., na base de cálculo do Imposto de Importação, PIS – Importação e COFINS – Importação.

Em síntese, a fiscalização concluiu que o valor pago a título de *royalties* e direitos deveria ter sido incluído no valor aduaneiro, por força do disposto no Artigo 1 e 8.1 (c) do Acordo de Valoração Aduaneira.

Com efeito, no contexto do Acordo Geral sobre Tarifa e Comércio – GATT, criado para a efetivação de acordos recíprocos e vantajosos, visando à redução substancial das tarifas aduaneiras e de outras barreiras às permutas comerciais, além de eliminação de tratamento discriminatório no âmbito do comércio internacional (GATT 47), surgiu o Acordo para a implementação do Artigo VII do GATT, também chamado de Acordo de Valoração Aduaneira do GATT ("AVA-GATT"), que passou a ser parte integrante do GATT e

obrigatório para todos os membros da Organização Mundial do Comércio ("OMC") em 1994, com a conclusão da Rodada Uruguai de Negociações Comerciais Multilaterais ("Rodada Uruguai").

A incorporação dessas disposições ao Direito interno brasileiro ocorreu com o Decreto Legislativo 30/94, que aprovou, e o Decreto 1.355/94, que promulgou a Rodada Uruguai, contendo o citado AVA-GATT.

O conteúdo do AVA-GATT apresenta diversos princípios a serem observados na análise de casos valoração aduaneira, sendo o principal deles o *princípio do primado do valor da transação*. Segundo tal princípio, "a base de valoração de mercadorias para fins aduaneiros deve ser, tanto quanto possível, o valor de transação das mercadorias a serem valoradas".[1] Na impossibilidade de apuração do preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria, o Acordo estabelece a utilização de métodos substitutivos, os quais estão enunciados em ordem sequencial de aplicação.

Por sua vez, o Artigo 8 apresenta ajustes a serem feitos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas. *In verbis*:

> *Artigo 8*
>
> *1. Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do Artigo 1, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:*
>
> *(...)*
>
> *(c) royalties e direitos de licença* ***relacionados com as mercadorias objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias****, na medida em que tais royalties e direitos de licença* ***não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar****.*

Ou seja, o valor aduaneiro das mercadorias importadas consiste no preço efetivamente pago ou a pagar em uma operação de importação, livremente pactuado entre as partes (constante na fatura), ajustado de acordo com as disposições do AVA/GATT (valores a serem acrescentados ao preço), sendo a adição dos valores de royalties e direitos de licença relacionados à mercadoria importada um do referidos ajustes. É o que prevê o artigo 1º do Decreto nº 1.355/94. [2]

[1] Ibidem, p. 243.

[2] 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:
(a) não haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que:
(i) sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação;
(ii) limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou
(iii) não afetem substancialmente o valor das mercadorias;
(b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contra-prestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;
(c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização

Neste contexto, exsurge a importância do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da Organização Mundial do Comércio, instituição internacional que tem como objetivo conferir uniformidade na interpretação e aplicação do AVA-GATT por meio de Notas Explicativas, Comentários, Opiniões Consultivas, Estudos e Estudos de Caso.

Tais diretrizes devem ser observadas na apuração do valor aduaneiro, conforme expressamente determina o artigo 1º da Instrução Normativa SRF n. 318/2003.

Sobre o tema objeto do presente processo administrativo, trata-se de questão que gerou questionamentos no âmbito do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, resultando, entre outros atos normativos internacionalizados pelo Brasil,[3] nas notas do parágrafo 1 (c) do Artigo 8, a seguir transcritas:

> *1 .Os royalties e direitos de licença referidos no parágrafo l (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.*

Do texto citado, depreende-se que é necessário o preenchimento concomitante de dois requisitos para que, nos termos do AVA-GATT, seja feita a adição dos royalties (artigo 22 da Lei n. 4.506/1964)[4] ou outros direitos ao valor aduaneiro das mercadorias importadas: *i)* os valores pagos a título de royalties ou outros direitos devem ser relacionados com as mercadorias valoradas; *ii)* os mesmos valores devem ser cobrados como condição de venda das mercadorias.

Com relação ao segundo requisito, trata-se de questão controvertida em autuações fiscais como a que deu origem ao presente processo. Pergunta-se: quando estamos diante da "condição de venda" descrita pelo AVA-GATT?

Dentre as manifestações do CARF sobre a temática, destaca-se o Acórdão n. 3402-002.417, negando provimento a recurso de ofício em julgamento pela unanimidade desse

---

subseqüente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito de conformidade com as disposições do Artigo 8; e
(d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo. (BRASIL, 1994, p. 216 do anexo ao Decreto nº 1.355/1994).

[3] E.g. a Nota Explicativa 4.1, o Comentário 19.1 e as Opiniões Consultivas 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6, 4.7, 4.8, 4.9, 4.10, 4.11, 4.12 e 4.13.

[4] Art. 22. Serão classificados como "royalties" os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como: a) direito de colhêr ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
c) uso ou exploraçâo de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.
Parágrafo único. Os juros de mora e quaisquer outras compensações pelo atraso no pagamento dos "royalties" acompanharão a classificação dêstes.

mesmo colegiado em composição anterior. A seguir colaciono trecho do julgado que elucida a questão:

> *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 pais de procedência, seja no pais 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. […]***
>
> *Na mesma linha Heleno Taveira Torres nos lembra que "...coincidem todos os autores por nós consultados num ponto: a expressão 'condição de venda' faz referência 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)*
>
> ***Conforme se extrai do texto acima, 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****.*

Diante dessas considerações, é certo que bem andou a decisão recorrida ao considerar que, no caso ora sob exame, não encontram-se preenchidos os requisitos do AVA-GATT para o ajuste do valor aduaneiro. Explico.

Conforme consta do lançamento tributário, "a obrigação do pagamento de royalty, foi contraída pelo comprador Brose do Brasil Ltda junto ao exportador como requisito de fabricação/montagem e comercialização da mercadoria vendida pela detentora da marca e exportadora dos insumos de sua fabricação para o Brasil, e está expressa no artigo 5 do contrato firmado entre Brose Fahrzeugteile GmbH, denominada no contrato BroseWurzburg e a Brose do Brasil Ltda, denominada no contrato Brose Brasil". (fls 213).

A citada cláusula contratual possui a seguinte redação:

> *Cláusula 5 – Remuneração da Transferência de Tecnologia*
>
> *5.1. Como* ***remuneração pela Transferência de TECNOLOGIA*** *concedida nos termos deste contrato, a BROSE pagará à BROSE WÜRZBURG* ***royalties no montante de 5% (cinco por cento) da Venda Líquida dos PRODUTOS vendidos pela BROSE BRASIL*** *durante o prazo deste contrato observado o disposto abaixo.*

Da sua simples leitura constata-se que não resta preenchido o primeiro dos requisitos para a adição dos royalties ao valor aduaneiro das mercadorias importadas. Afinal, ao invés de os valores pagos a título de royalties pela Recorrente serem relacionados com as mercadorias valoradas (importadas), são devidos unicamente como obrigação de pagar os royalties à empresa alemã pela transferência de tecnologia (know-how) com base nas mercadorias vendidas nacionalmente. Não há, efetivamente, uma vinculação entre o pagamento de royalties e as mercadorias importadas.

Ou seja, a Fiscalização, nesse caso, apresentou uma interpretação descompassada com o acordo entre as partes, como foi bem delineado pelo acórdão recorrido, *in verbis*:

> *Conforme relatado pela fiscalização, as mercadorias valoradas são peças importadas da Brose Fahrzeugteile Gmbh e de*

> *coligadas (fls. 212). Além deste, não há registro nos autos quanto ao processo produtivo e a origem dos insumos utilizados.*
>
> *Quanto às peças importadas, verifica-se na tabela 4 (fls. 121/163) que incluem motores, trilhos, suportes, carcaças, alavancas, polias, eixos, etc, exportadas pela Brose da Alemanha e também por coligadas, como a BROSE da China e México. Não consta a informação do fabricante.*
>
> *O contrato prevê que será fornecido o conhecimento técnico operacional necessário para a* ***fabricação dos produtos*** *(cláusula 1.2), sendo que estes abrangem* ***inclusive peças e componentes*** *(cláusula 1.3). No item (c) da cláusula 1.2, consta o fornecimento de* ***informações referentes às matérias-primas e insumos empregados na fabricação****. E ainda, não há cláusula contratual que determine a aquisição de matérias-primas do mesmo grupo econômico.*
>
> *Desta forma, há de se acatar a alegação do impugnante de que inexiste vedação à aquisição de matérias primas de terceiros para fabricação de produtos desenvolvidos com a tecnologia fornecida pela BROSE WÜRRZBURG, pois o contrato não traz disposição expressa e ainda prevê o detalhamento necessário à aquisição daquelas.*
>
> *Assim, na ausência de maiores informações acerca do processo produtivo, é possível se inferir do contrato que a fabricação dos equipamentos que são vendidos pelo autuado não está restrita ao uso das mercadorias importadas. Também não se sabe se as mercadorias fornecidas pela BROSE WÜRRZBURG estão dotadas em si de tecnologia que as permita diferenciar das de outros eventuais fornecedores.*
>
> *(...)*
>
> *Como se viu, as mercadorias importadas são insumos que, eventualmente junto a mercadorias importadas de outros fornecedores ou adquiridas no mercado interno, se destinam à industrialização para compor os produtos finais, cujas vendas constituem a base de cálculo dos* royalties *em discussão. Deste modo, entendo que não há prova nos autos da relação de causalidade da importação com o pagamento de* royalties*.*

Este Conselho já se posicionou no sentido aqui proposto, afastando a adição de royalties ao valor aduaneiro quando a quantificação dos royalties for realizada com base na venda dos produtos no mercado interno, haja vista ser irrelevante para esse pagamento o fato de os produtos serem importados ou não (Acórdão 3102-00.239).

Ademais, as Opiniões Consultivas 4.5. e 4.9. exaradas pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira sinalizam na mesma direção: em hipóteses como a presente, nas quais os produtos fabricados e vendidos pelo importador em seu país contam com insumos diversos, dentre os quais um ou alguns são fornecidos pelo exportador, ao qual são pagos royalties (pelo uso de patentes, nos casos das opiniões Consultivas; sendo pela cessão do know-how, no

presente caso), não fica caracterizada a condição de venda para fins de ajuste do valor aduaneiro das mercadorias importadas. Colaciono abaixo seus conteúdos:

> *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 8.1 c).***
>
> *OPINIÃO CONSULTIVA 4.9*
>
> *ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA SEGUNDO O ARTIGO 8.1 C) DO ACORDO*
>
> *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.*
>
> *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 conseqüência, não há que acrescer esse pagamento ao preço efetivamente pago ou a pagar.***

Não há dúvida, portanto, que tampouco está preenchido o segundo requisito para o ajuste do valor aduaneiro nos termos do Artigo 8.1 c) do AVA-GATT. Isto porque o contrato celebrado entre as partes, com o pagamento dos royalties pela Recorrente à BROSE WÜRRZBURG, não representa condição de venda das mercadorias importadas, uma vez que somente remunera a transferência de tecnologia, inexistindo menção às condições de venda/aquisição de mercadorias importadas no mesmo contrato.

Não fosse o bastante, o parágrafo 3 do Artigo 8 do AVA/GATT determina que "os acréscimos ao preço efetivamente pago ou a pagar, previstos neste Artigo, serão baseados exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis". [5]

[5] Sobre o tema, a nota interpretativa esclarece:
"Inexistindo dados objetivos e quantificáveis com relação aos acréscimos previstos pelas disposições do Artigo 8, o valor de transação não poderá ser determinado de acordo com o disposto no Artigo 1. Como ilustração disto, um royalty é pago com base no preço de venda, no país de importação de um litro de um dado produto que foi importado por quilograma e transformado em solução após importado. Se o royalty basear-se parcialmente nas mercadorias importadas e parcialmente em outros fatores independentes das mercadorias importadas (como quando as mercadorias importadas são misturadas com ingredientes nacionais e não podem mais ser identificadas separadamente ou quando não se pode distinguir o royalty dos acordos financeiros especiais entre comprador e vendedor) seria inadequado tentar proceder a um acréscimo relativo ao royalty. No entanto, se o montante deste royalty basear-se somente nas mercadorias importadas e puder ser facilmente quantificado, um acréscimo ao preço efetivamente pago ou a pagar poderá ser feito."

Pois bem. A forma com que foram feitos os cálculos para o ajuste do valor aduaneiro pela autoridade fiscal no momento do lançamento ora sob apreço foi precisamente apresentada pela decisão *a quo*, nos seguintes termos:

> *Como se viu, a metodologia adotada pela fiscalização considerou os montantes de* royalties *pagos por período, sendo este rateado pelos itens das adições das DI, na proporção do seu valor ponderado pelo valor total das importações do período (Tabela 4; fls. 121/163).*
>
> *Os valores de* royalties *que foram rateados encontram-se na Tabela 6 (fls. 120), na coluna* "Valor Líquido Enviado Contrato de Royalt R$"*, tendo sido fornecidos pelo contribuinte. Verifica-se que o preenchimento da planilha foi solicitado por meio do Termo de Fiscalização n° 1 (fls. 88), nos seguintes termos:* "O preenchimento integral da planilha anexa para avaliação dos cálculos de remessa de royalties segundo o período estabelecido no contrato de royalt firmado entre a Brose Brasil Ltda e Brose Fahrzeugteile Gmbh & Co. Informo que a planilha anteriormente enviada não foi passível de apuração por não estar completamente preenchida".
>
> *Observe que, os demais Termos de intimação que constam dos autos às folhas 6, 69 e 71 não indicam que valores devam compor os montantes informados, para posterior rateio.*
>
> *Embora não se tenha localizado a discriminação/legenda do que deva compor o valor rateado (*"Valor Líquido Enviado Contrato de Royalt R$"*) na Tabela 6 (fls. 120), como há a coluna* "Mês de Referência da Apuração Cláusula 5 e 6 do Contrato de Royalt Averbado INPI Nº 100248/01"*, infere-se que o valor se refira aos pagamentos efetuados em razão da referida cláusula, ou seja, no montante de 5% da venda líquida dos produtos vendidos pelo autuado.*
>
> *E, nas correspondências eletrônicas enviadas pelo contribuinte à fiscalização, verifica-se que foram deixadas linhas em branco relativas a pagamentos "referentes a serviços e não royalties" (fls. 195), donde parecem ter sido excluídos os pagamentos referentes à assistência e treinamento técnicos (cláusulas 3 e 4).*

Inarredável, assim, a conclusão de que não houve tentativa de segregação de valores a fim de acrescer ao valor aduaneiro apenas o montante relativo à venda de mercadorias que utilizam insumos importados, de modo que foi infringida a regra estabelecida pelo parágrafo 3 do Artigo 8 do AVA/GATT.

Por tudo quanto exposto, necessária a ratificação da decisão recorrida de ofício, uma vez que não foram cumpridos os requisitos do artigo 8 do AVA-GATT, inexistindo fundamento para o ajuste do valor aduaneiro das mercadorias importadas e, por conseguinte, a cobrança dos tributos lançados no auto de infração.

Dispositivo

Nesse sentido, voto por negar provimento ao recurso de ofício.

Thais De Laurentiis Galkowicz