



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

Processo n° 16561.720079/2012-15
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-002.444 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de agosto de 2014
Matéria II
Recorrente PIRELLI PNEUS LTDA
Recorrida DRJ SÃO PAULO (SP)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS - IPI

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2010

Ementa:

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da **4ª câmara / 2ª turma ordinária** da terceira **SEÇÃO DE JULGAMENTO**, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do relator.

(assinado digitalmente)

GILSON MACEDO ROSENBERG FILHO – Relator e Presidente

Substituto.

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros João Carlos Cassuli Junior, Fernando Luiz da Gama Lobo D Eca, Francisco Mauricio Rabelo de Albuquerque Silva e Fenelon Moscoso de Almeida

Relatório

Como forma de elucidar os fatos ocorridos até a decisão da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento, colaciono o relatório do Acórdão recorrido:

Em 06/10/2011 foi dada ciência ao contribuinte do Termo de Início de Procedimento Fiscal, fls. 06/08, MPF 08.1.85.002011002416, fls. 04/05, dando início a procedimento de fiscalização sobre valores relativos a contrato de royalties.

Após várias intimações e com base nas informações fornecidas pela impugnante, a fiscalização concluiu que a interessada não incluiu no valor aduaneiro valores pagos a título de royalties.

De acordo com o Relatório Fiscal, parte integrante do Auto de Infração, a Pirelli Pneus Ltda apurou trimestralmente royalties devidos a empresa do grupo PIRELLI. TYRE S.P.A, por meio de contrato firmado relativo a transferência de tecnologia, nos períodos e montantes declarados (em anexo).

Através do auto de infração de fls. 250/1805, cobraram-se as diferenças de II, IPI, PIS, COFINS, juros de mora e multas de ofício, bem como a multa prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/ 2001, c/c art. 69 da Lei 10.833/2008; art. 4º, e Anexo Único itens 30, 44, 44.2 e 44.4 da Instrução Normativa SRF 680/2006; art. 9º, 12, incisos II e III, 22 da I.N. SRF nº 327/2003, perfazendo o crédito tributário no total de R\$ 15.011.345,60 (quinze milhões, onze mil trezentos e quarenta e cinco reais e sessenta centavos).

Intimada do Auto de Infração em 30/07/2012 (fls. 1793, 1795, 1797, 1799 e 1800), a interessada apresentou impugnação e documentos em 29/08/2012, juntados às folhas 5679 e seguintes, alegando:

. em virtude da sua atividade de fabricação e comercialização de produtos pneumáticos, a Impugnante possui contrato de transferência de tecnologia firmado com a empresa PIRELLI TYRE S.P.A (doc. 04);

. O Contrato de transferência de tecnologia firmado entre a Impugnante e a empresa PIRELLI TYRE S.P.A, especifica que, como contrapartida pela transferência de conhecimentos e tecnologia, a Impugnante deve remeter, à empresa PIRELLI TYRE S.P.A, a título de royalties, 4% sobre o preço líquido de venda de cada produto comercializado;

. para produção e comercialização dos vários produtos vendidos pela Impugnante é necessária a aquisição de insumos, sendo

uma parcela adquirida no mercado internacional, tais como, cordas metálicas, arames, e, principalmente, borrachas;

. em relação aos produtos importados, a autoridade fiscal instaurou Procedimento de verificação das importações realizadas no período de 2007 a 2010 e, ao concluí-lo,

. entendeu que, no momento do desembaraço dos produtos, para valoração aduaneira, deveriam ter sido incluídos, no preço dos produtos importados, os montantes remetidos a título de royalties ao exterior, pela Impugnante à PIRELLI TYRE S.P.A.;

. de acordo com os fundamentos expendidos pela Autoridade Fiscal, haveria a necessidade de inclusão dos valores pagos a título de royalties pela transferência da tecnologia, no valor aduaneiro dos produtos importados, uma vez que tais royalties estariam intrinsecamente relacionados a eles;

. alega a Fiscalização que os royalties estariam diretamente relacionados aos insumos importados das vinculadas, os quais só poderiam integrar o processo produtivo nas condições estabelecidas, graças ao fornecimento de conhecimentos técnicos e especificações das matérias-primas. A comercialização destes produtos não poderia ocorrer sem o pagamento daqueles direitos;

. nesta linha de raciocínio, o pagamento dos royalties configuraria uma condição de venda dos produtos importados;

. o Auto de Infração não merece prosperar, pois, conforme restará demonstrado, os produtos importados não têm qualquer relação com o contrato de transferência de tecnologia, ou seja, não está, por meio de subvalorização do preço pago pelo importado;

. segundo o citado Acordo de Valoração Aduaneira ("AVA"), há seis diferentes métodos de valoração, aplicáveis em ordem de preferência. Sendo assim, somente é possível aplicar um método caso o método anterior não seja aplicável;

. o valor de transação é documentado nas faturas comerciais dos exportadores, e demais documentos aduaneiros;

. nesse sentido, caso as autoridades fiscais identifiquem que o valor aduaneiro das importações das mercadorias está sendo praticado por um valor muito abaixo daquele geralmente praticado entre outros contribuintes para aquelas mercadorias, poderá ser iniciado um procedimento fiscal para apurar o real valor que deverá compor a base de cálculo dos tributos aduaneiros;

. em caso de questionamento por parte das autoridades fiscais, poderão ser cobrados os tributos aduaneiros incidentes sobre a diferença apurada na valorização aduaneira, acrescidos de multa de ofício e juros de mora. Nesse caso, o importador brasileiro deve ser capaz de provar às autoridades fiscais que o

preço adotado na operação internacional principalmente nas operações entre partes relacionadas está de acordo com os demais valores praticados no mercado;

. caso a empresa não consiga comprovar por documentos e informações que o preço declarado em sua transação não foi subvalorizado, o Fisco poderá desconsiderar o Valor da Transação como base dos tributos alfandegários, e utilizar os outros métodos, obrigatoriamente, na seguinte sequência: (i) Comparação com transações de produtos idênticos; (ii) Comparação com produtos similares; (iii) Comparação com o preço de revenda do produto; (iv) Análise pelo valor agregado no Brasil no processo produtivo ou (v) Arbitragem de preço pelo Fisco;

. entretanto, desde já frisamos que, no presente caso, a Fiscalização utilizou o Valor da Transação como método de apuração do valor aduaneiro, razão pela qual nos ateremos a ele ao longo de toda a presente Impugnação;

. conforme vimos acima, no Valor Aduaneiro deve ser incluído o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente da mercadoria importada, que seja direta ou indiretamente revertido ao vendedor (exportador). Com foco nessa premissa, será abordado no presente tópico a aplicabilidade deste conceito aos chamados "Royalties" e "Direitos de Licença";

. preliminarmente, devemos citar que não há definição exaustiva de "Royalties" na legislação brasileira, sendo que sua conceituação normalmente é conexa a determinada legislação fiscal específica, como a do Imposto de Renda. O termo é geralmente compreendido como a remuneração pelo licenciamento de direitos, obras abrangidas por marcas, patentes, knowhow e direitos autorais;

. nesse prisma, a Lei Federal nº. 4.506/64, artigo 22, alínea "c", define os royalties como os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição e exploração de direitos, tais como de os direitos colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais, de pesquisar e extrair recursos minerais, de uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação, de marcas de indústria e comércio e de exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra;

. a inclusão dos royalties no cálculo do valor aduaneiro, na hipótese estabelecida pela legislação de regência, faz-se necessária a fim de evitar que o importador divida o preço pago pela mercadoria em várias parcelas e crie denominações diferentes para cada uma delas, a fim de diminuir o valor tributável;

. o primeiro instrumento auxiliar para compreensão do AVA são as "Notas Explicativas", contidas em seu Anexo I. Acerca do item "c" do parágrafo 1 do artigo 8. Pode-se depreender do referido texto que para verificar se o Royalty é uma condição de venda, deve-se constatar uma relação de plena dependência entre as duas transações: a aquisição da mercadoria importada e o

pagamento dos royalties. De outro lado, se as transações puderem ser separadas e individualizadas sob a óptica contratual e negocial, não se pode imputar os royalties ao valor aduaneiro;

. de acordo com os mencionados dispositivos legais, para que seja necessária a inclusão dos royalties no valor aduaneiro das mercadorias é imprescindível que a importação destas esteja condicionada à existência de negócio jurídico de transferência de tecnologia ou de direito de marcas;

. a mera circunstância de o vendedor da mercadoria ser também o beneficiário dos royalties não é, per si, suficiente para caracterizar a condição de venda. Para tanto é necessário que, [adicionalmente, seja imposta à compradora uma vinculação entre a aquisição e os royalties;

. na apuração do valor aduaneiro, devem ser observadas as decisões emitidas pelo Comitê de Valoração Aduaneira da OMC, que vinculam os seus membros, bem como os atos emanados pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (OMA);

. constata-se, na presente autuação, que as Autoridades Fiscais acabaram por inverter a lógica dos dispositivos legais. No seu entendimento, o termo "condição de venda", previsto nos mencionados dispositivos legais, refere-se à venda dos produtos finais, vendidos em território nacional pela Impugnante e não à importação das mercadorias realizada pela Impugnante;

. na lógica da Autoridade Fiscal, a Impugnante só pode realizar a venda dos seus produtos em território nacional porque paga royalties à PIRELLI TYRE S.P.A, pela transferência da tecnologia. Nesta medida, o pagamento dos royalties seria uma condição de venda dos produtos pela Impugnante em território nacional;

. tal interpretação não encontra respaldo nos mencionados dispositivos legais. Conforme visto, o pagamento dos royalties deve ser uma condição da venda na importação e não na venda interna dos produtos importados. Os dispositivos legais tratam de vínculo condicional entre o pagamento dos royalties e a importação das mercadorias;

. não há qualquer relação direta entre os insumos adquiridos de sua vinculada, que sequer são identificáveis depois de incorporados ao estoque em conjunto com os insumos adquiridos de terceiros, e os royalties pagos em razão da assistência no processo produtivo do produto final;

. no presente caso, os contratos de compra de insumos e de transferência de tecnologia são perfeita e completamente independentes, tendo em vista que ambos carregam sua própria materialidade;

. a Impugnante agiu com total respeito à legislação de regência, mesmo naqueles casos em que houve a solicitação de regime

especial de Drawback, visto que não seria necessária a inclusão dos royalties no valor aduaneiro da mercadoria indicada na Declaração de Importação, não merecendo subsistir as alegações fiscais constantes no item H do Relatório de Verificação Fiscal;

. outrossim, é essencial reiterarmos neste ponto a efetiva materialidade do contrato de transferência de tecnologia, ainda que este fato reste incontestado até mesmo pela análise efetuada pela fiscalização;

. podemos verificar que o contrato de transferência de tecnologia encontra-se devidamente registrado no Instituto Nacional da Propriedade Intelectual (INPI) sob a Certidão de Averbação n.º 060628/02, bem como que prevê uma série de direitos e deveres da Impugnante com relação ao seu objeto, que em nenhum momento menciona qualquer dever de aquisição de matéria-prima de empresas do grupo;

. reiteramos que os produtos importados pela Impugnante são essencialmente borrachas naturais, ou seja, produtos primários obtidos da coagulação do látex da seringueira, de constituição simples, a ponto de serem considerados Commodities. Dada tal simplicidade, como seria possível que em seu preço houvesse uma parcela "intangível", que necessitasse de remuneração por meio de royalties?

. a Autoridade Fiscal elabora diversos cálculos matemáticos para encontrar o percentual de representatividade do insumo importado no valor de venda do produto final (sujeito aos royalties). Após isso, calcula, sobre o percentual do insumo, o valor que seria devido a título de royalties e inclui o resultado no valor aduaneiro da mercadoria importada;

. tais cálculos, apesar de conterem alguma lógica, são feitos apenas de acordo com as convicções da Fiscalização, sem qualquer amparo legal ou mesmo regulamentar. São fórmulas baseadas em meras presunções, pois, como a Impugnante adquire a borracha de diversos fornecedores, em diferentes quantidades e momentos distintos, não há como aferir a real participação do produto importado da vinculada no preço de venda, que é a base de cálculo dos royalties. É dizer, não há, nos dispositivos invocados para o lançamento, a descrição da fórmula matemática que deveria ser utilizada para se chegar ao valor cobrado;

. ainda que sustente a fiscalização ter apurado os ajustes "nos termos do Acordo de Valoração Aduaneira AVA", uma análise do item 3 do Artigo 8º conjuntamente com o parágrafo 3º de sua Nota Interpretativa demonstra claramente que o fiscal agiu de fato em sentido oposto ao que dispõe o AVA. No mesmo sentido, dispõe o artigo 20 da IN SRF n.º 327/2003, que estabelece normas e procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada: "Art. 20. A inexistência de dados objetivos e quantificáveis, relativos aos acréscimos de que tratam os arts. 12 e 13, impossibilitará a aplicação do método do valor de transação na valoração das mercadorias importadas."

. é inequívoca a instrução contida nos dispositivos legais acima, segundo os quais não havendo dados objetivos e quantificáveis, é vedada a criação de ajustes para calcular o valor da transação. Por consequência, é vedada a utilização do Método do Valor de Transação. Esta regra funciona tanto para o Fisco quanto para o contribuinte, que, caso não possua controles próprios aptos nos termos acima, também não poderá aplicar o método do Valor da Transação;

. podemos observar que o exemplo trazido pela Nota Explicativa é, se não idêntico, ao menos muito semelhante ao presente caso. Os insumos importados da PIRELLI TYRE S.P.A são mensurados por quantidade, misturados durante o processo produtivo com insumos nacionais e importados de outros fornecedores, e posteriormente vendidos como pneus prontos. Sobre o valor dessa venda são calculados os royalties a pagar, como remuneração pela tecnologia transferida pela matriz;

. resta claro, portanto, que não há como relacionar com precisão qual a representatividade apenas dos insumos importados da vinculada no produto final, deixando de ser identificáveis separadamente. A própria Autoridade Fiscal confessa no trecho citado acima a impossibilidade de se identificar com precisão os dados relativos ao acréscimo, ao mencionar que "esta fiscalização adotou os percentuais tidos como quantidades médias de insumos que compõem os produtos negociados, bem como as importações em seus percentuais ponderados";

. ora, "quantidade média de insumos" não representa de forma alguma uma forma válida, objetiva e precisa de mensurar a participação dos bens importados no produto final;

. esse ponto do AVA foi analisado pela Aduana dos Estados Unidos em alguns casos. Em uma das oportunidades, uma empresa americana importava roupas de uma fábrica localizada na Ásia, por meio do sistema CMTQ. A fatura de importação era enviada pelo fabricante estrangeiro contendo a cobrança pelo CMTQ, além de um valor pelo tecido e pela montagem. Os valores do tecido e da montagem eram estabelecidos previamente pela empresa americana, de forma a possibilitar o "encontro" dos custos;

. todavia, a empresa não possuía contabilidade de perdas de insumos durante o processo produtivo (que deveriam compor o valor aduaneiro dos produtos importados), pois realizava tal cálculo por meio de programas de computação gráfica, baseados na "eficiência média" do processo produtivo;

. ao julgar o caso, a Aduana entendeu que "eficiência média" não seria considerada informação "objetiva e quantificável" para todas as 859.321 peças de roupas produzidas durante aquele ano. Por este motivo, estaria impedida a empresa americana de utilizar o método do valor da transação para determinar o valor aduaneiro dos produtos importados;

. dessa forma, não conseguindo o fiscal quantificar objetiva e perfeitamente por documentos e informações o real valor do ajuste relativo aos royalties e demais adições previstas no artigo 8º, deverá desconsiderar o Valor da Transação como método primário, e utilizar os outros métodos, obedecendo obrigatoriamente a seqüência;

. sendo assim, ainda que fosse devida a inclusão dos royalties pagos pela Impugnante no valor aduaneiro, seria impossível mensurar com as informações existentes o valor de tal acréscimo. Logo, o cálculo do valor aduaneiro não mais deveria ocorrer por meio do valor da transação, mas sim pelo método previsto no artigo 2º do AVA, qual seja, o valor de transação de mercadorias idênticas;

. portanto, caso rejeitadas as alegações da Impugnante de que não é devida a inclusão dos royalties no valor aduaneiro dos insumos importados da PIRELLI TYRE S.P.A, deve ser desconsiderado o Valor da Transação como método de valoração aduaneira a ser adotado no caso concreto, com prevalência do método do "Valor de Transação de Mercadorias Idênticas";

. neste sentido, tendo sido aplicado método equivocado de valoração aduaneira, deve ser o Auto de Infração integralmente cancelado ou então;

. caso assim não se entenda, que seja convertido o feito em diligência para que as autoridades fiscais utilizem o método correto de "comparação com transações de produtos idênticos". Formulou quesitos;

. o pagamento dos royalties à PIRELLI TYRES S.P.A sofreu carga tributária superior às importações dos insumos;

. partindo do pressuposto de que o fato gerador destes tributos ocorre no momento do desembaraço aduaneiro, sendo a Impugnante intimada da presente autuação em 30.07.2012, é evidente que a decadência extinguiu crédito tributário, cujos fatos geradores ocorreram no período de 01.07.2007 a 29.07.2007, eis que extrapolado o prazo quinquenal;

. conforme será visto adiante, esta parte da autuação, multa regulamentar aplicada, a exemplo das demais, já aqui tratadas, não merece, de forma alguma, prosperar. A leitura atenta do mencionado dispositivo deixa claro que a penalidade somente é aplicável nos casos em que o importador informa, na DI, a classificação fiscal NCM incorreta ou informa uma quantidade da mercadoria que não corresponde à unidade utilizada pela Receita Federal;

. de fato, em se tratando de norma com características penais, o artigo 84 da MP 2158-35 deve ser, sempre, interpretado restritivamente literalmente a fim de garantir a segurança jurídica. Não é outro o entendimento da jurisprudência;

. desta feita, também por esse ângulo, deve a multa regulamentar ora exigida da Impugnante ser totalmente cancelada, a exemplo

dos tributos aduaneiros exigidos: IPI; PIS Importação; COFINS Importação e II;

. a doutrina e a jurisprudência, há muito, repelem a instituição e cobrança de multas confiscatórias, como a que ora se apresenta, conforme se pode depreender do excerto abaixo transcrito, dentre inúmeros outros;

. por todo o exposto, requer a Impugnante sejam acolhidas as suas razões e, conseqüentemente, julgando IMPROCEDENTE o presente Auto de Infração, cancelando-se integralmente o crédito tributário nele lançado, a título de PIS Importação; COFINS Importação; Imposto sobre Produtos Industrializados; Imposto de Importação, bem como seus consectários Legais;

. requer que, em todos os casos, as intimações desse processo sejam feitas por via postal no endereço da Impugnante.

A 11ª Turma de Julgamento da DRJ São Paulo (SP) julgou improcedente a impugnação, nos termos do Acórdão nº 16-046999, de 27 de maio de 2013, cuja ementa abaixo reproduzo:

ASSUNTO: CLASSIFICAÇÃO DE MERCADORIAS

Período de apuração: 01/07/2007 a 31/12/2010

VALOR ADUANEIRO. CONDIÇÃO DE VENDA. ROYALTIES.

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

MULTA DE 1% SOBRE O VALOR ADUANEIRO

O importador que omitir ou prestar de forma inexata ou incompleta informação de natureza administrativo tributária, cambial ou comercial necessária à determinação do procedimento de controle aduaneiro apropriado, relativamente à mercadoria importada, incorre na multa 1% sobre o seu valor aduaneiro, de acordo com o artigo 84, inciso I, da MP nº 2.158, de 2001, c/c artigo 69, §§ 1º e 2º, inciso III, e 81, inciso IV, da Lei nº 10.833, de 2003.

Impugnação Improcedente

Inconformado com a decisão da DRJ, apresentou recurso voluntário ao CARF, no qual argumenta, em síntese, que:

- a) Há dois tipos de operações distintas e independentes realizadas com a sociedade Pirelli Tyre S.P.A: a) o pagamento dos royalties que se referem à transferência de tecnologia e Know-how necessários à fabricação dos pneumáticos que serão produzidos e comercializados pela recorrente no mercado nacional; e b) o pagamento pelos insumos utilizados para fabricação dos produtos da

recorrente. Assim sendo, não existe relação de interdependência entre a importação das mercadorias (insumos) e os royalties pagos;

- b) O pagamento de royalties deve ser uma condição de venda na importação e não na venda interna dos produtos importados. Os dispositivos legais que tratam da valoração aduaneira dizem respeito ao vínculo condicional entre o pagamento dos royalties e a importação da mercadorias. Quanto a esse ponto, a Decisão combatida não se pronunciou, não foi apontada a cláusula do contrato que impõe o pagamento dos royalties como condição para importação das mercadorias. Ou seja, não houve um enfrentamento acerca do entendimento da Fiscalização de que o termo “condição de venda” deveria ser verificado em relação à venda interna e não em relação à importação. No caso presente o vendedor dos insumos importados não coloca como condição de venda a aquisição do intangível, até porque boa parte dos insumos é adquirida de terceiras empresas não vinculadas. É importante frisar que não há qualquer disposição contratual que vincule a aquisição dos insumos ao pagamento dos royalties, tampouco que permita à matriz rescindir o contrato de venda no caso de não pagamento dos royalties;
- c) Os royalties são relacionados ao produto final e seu processo de fabricação, e não a produtos importados utilizados como matéria-prima na fabricação de pneus, que dada sua condição de *commodity*, sequer poderiam possuir um valor intangível a ser remunerado por meio de royalties. Por fim, a recorrente tem a prerrogativa de adquirir a matéria-prima de qualquer fornecedor do mercado. Tanto é que os insumos efetivamente adquiridos da vinculada variaram entre 14% e 23% do total, contra 77% e 86% de insumos adquiridos de demais fornecedores no mercado interno e externo;
- d) A borracha importada pelo recorrente não pode ser obtida no mercado interno em virtude da produção nacional insuficiente para atender a demanda o que torna imperativa a importação do insumo por ordem econômica e não por imposição contratual. O preço praticado nas operações de compra da borracha natural não destoou do preço regular do mercado. Desse modo, fica evidente que não ocorreu subvalorização que acarretasse um recolhimento menor de tributos;
- e) A Delegacia de Julgamento afirma que os produtos importados pela recorrente não seriam meros produtos comuns (borrachas naturais), mas, formulações dos compostos de borracha, que só poderiam ser importados da Pirelli Tyre S.P.A. Contudo, não é o que ocorre, na

realidade é importação de borracha natural, que é uma *commodity*, cotada em bolsa que pode ser comprada de qualquer fornecedor. A mera circunstância de a fórmula de fabricação dos pneumáticos prever a utilização de borracha (dentre outros componentes), eventualmente adquirida pela empresa do mesmo grupo econômico, não é suficiente para instaurar uma relação direta entre o produto importado (matéria-prima) e o produto final, base de cálculo dos royalties;

- f) Há um contrato de transferência de tecnologia registrado no Instituto Nacional da Propriedade Intelectual (INPI) sob certidão de averbação nº 060628/02. Não há cláusula que determina a aquisição de matérias-primas de empresas do mesmo grupo econômico;
- g) Os cálculos utilizados pela fiscalização, apesar de conterem alguma lógica, foram elaborados de acordo com as convicções da fiscalização, sem qualquer amparo legal ou mesmo regulamentar. São fórmulas baseadas em meras presunções, pois, como a recorrente adquire a borracha de diversos fornecedores, em diferentes quantidades e em momentos distintos, não há como aferir a real participação do produto importado da vinculada no preço de venda, que é a base de cálculo dos royalties. Nos termos da legislação vigente, não havendo dados objetivos e quantificáveis é vedada a utilização do método do valor da transação. Sendo assim, ainda que fosse devida a inclusão dos royalties pagos pela recorrente no valor aduaneiro, o cálculo seria de acordo com o método 2º do AVA, qual seja, o valor de transação de mercadorias idênticas. Nesta esteira, caso rejeitadas as alegações quanto a indevida inclusão dos royalties no valor aduaneiro, deve ser considerado o método “valor da transação de mercadoria idêntica”. Quanto a esse assunto, mais uma vez a Delegacia de Julgamento não se pronunciou, limitando-se a afirmar que “os valores foram apurados a partir do exame da documentação inserida nos autos, obtida em resposta à intimações, em procedimentos adotados em estrita obediência às determinações constantes do Acordo de Valoração Aduaneira”. Contudo, afirma a instância *a quo* que a investigação do valor aduaneiro foi feita de forma correta;
- h) Descabe a aplicação da multa regulamentar prevista no art. 84 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, combinado com os artigos 69 e 81, IV da Lei nº 10.833/2003, calculada em 1% sobre o valor aduaneiro de cada produto, uma vez que a recorrente não omitiu

informações sobre o pagamento dos royalties, nem forneceu informações de forma inexata ou incompleta sobre as importações. O que ocorreu foi interpretações divergentes da legislação. A fiscalização entendeu que o pagamento dos royalties foi feito pela recorrente como condição de venda e a recorrente tratou as operações de forma separada o que resultou na não inclusão dos royalties no valor aduaneiro das mercadorias importadas. Para o recorrente reinava a crença de que o montante que remunera a vinculada Italiana não deve compor o preço de importação dos insumos, em razão da total independência entre os royalties em o valor pago na importação. Neste norte, deve-se cancelar a multa regulamentar por falta de subsunção dos fatos jurídicos aos fundamentos legais.

Termina sua petição recursal pedindo a procedência do recurso voluntário para fins de cancelar integralmente o auto de infração. Alternativamente, requer que o julgamento seja convertido em diligência para que seja adotado o método de valoração aduaneira de “comparação com transação de produtos idênticos”.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Gilson Macedo Rosenburg Filho, Relator.

O recurso foi apresentado com observância do prazo previsto, bem como dos demais requisitos de admissibilidade. Sendo assim, dele tomo conhecimento e passo a apreciar.

A questão central da lide é definir o cabimento dos ajustes realizados nas bases de cálculo das importações para fins de inclusão dos valores relativos aos royalties.

Nos termos da ação fiscal o recorrente não aduziu os valores relativos à transferência de tecnologia ao valor das importações efetuadas entre agosto de 2007 e dezembro de 2010.

Esse tema foi objeto de estudo do nobre conselheiro Fernando Luiz da Gama Lobo D'Eça, que resultou no brilhante e didático Acórdão nº 3402-002417, de 23 de julho de 2014, o qual fui signatário.

Peço vênia ao relator para utilizar parte do voto para ilustrar minha opinião sobre o assunto, *verbis*:

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 Rendias 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 nos 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 mantem 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)

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.

Cravada essas premissas, retornando à lide, devemos verificar se há nos autos prova de que o insumo importado, no caso a borracha, tinha como condição de venda pelo exportador o pagamento de royalties e direito de licença.

Primeiro ponto é identificar a quem cabe essa prova.

A regra fundamental do sistema processual adotado pelo Legislador Nacional, quanto ao ônus da prova, encontra-se cravada no art. 333 do Código de Processo Civil, *in verbis*:

Art. 333. O ônus da prova incumbe:

I – ao autor, quanto ao fato constitutivo do seu direito;

II – ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor.

Tal dispositivo é a tradução do princípio de que o ônus da prova cabe a quem dela se aproveita. E esta formulação também foi, com as devidas adaptações, trazida para o processo administrativo fiscal, posto que a obrigação de provar está expressamente atribuída para a autoridade Fiscal quando realiza o lançamento tributário, para o sujeito passivo, quando formula pedido de repetição de indébito/ressarcimento.

Como esse processo tem como objeto um auto de infração, o ônus da prova cabe à Autoridade Fiscal.

Compulsando exhaustivamente os autos, não identifiquei provas mínimas de que os royalties estavam diretamente relacionados a importação da borracha, fato que configuraria uma condição de venda.

Noutro giro, o contrato de royalties celebrado entre as sociedades prevê a exclusão dos valores das matérias-primas da base de cálculo do royalties, senão vejamos:

(...)

7. – Remuneração

Em contraprestação à revelação dos conhecimentos técnicos e dos aperfeiçoamentos e os direitos ora concedidos, a RECEPTORA pagará a CONCEDENTE uma remuneração correspondente a 4% do preço líquido de venda dos produtos vendidos ou de outra forma alienado pela RECEPTORA.

1.4 – “Preço Líquido de Venda” significa o preço bruto faturado pela venda dos produtos pela RECEPTORA, menos (i) deduções correspondentes ao preço pago à CONCEDENTE pela compra de matérias-primas e componentes da CONCEDENTE incluídos nos produtos, (ii) deduções por devoluções de produtos e vendas canceladas, (iii) eventuais descontos incidentes sobre a venda e (iv) impostos incidentes sobre a venda dos produtos fabricados e/ou comercializados que estão incluídos no preço faturado.

(...)

Assim sendo, não vejo motivos para incluir os valores a título royalties na base de cálculo das importações.

Pelas assertivas feitas, afluem razões jurídicas e legais para cancelar os autos de infração de II, IPI, PIS e Cofins resultantes da inclusão dos royalties na base de cálculo das importações.

Quanto à multa regulamentar prevista no artigo 84, inciso I, da MP nº 2.158, de 2001, c/c artigo 69, §§ 1º e 2º, inciso III, e 81, inciso IV, da Lei nº 10.833, de 2003, entendo que deve ter o mesmo destino, pois o fundamento jurídico utilizado para aplicação da multa foi a omissão dos valores dos royalties na importação da borracha. Como entendo que os referidos valores não devem fazer parte da base de cálculo das importações, não há motivos jurídicos e legais para manutenção da multa. Nesta linha, afasto a multa imposta ao recorrente de 1% sobre o valor aduaneiro.

Forte nestes argumentos, dou provimento ao recurso voluntário.

Sala das Sessões, em 19/08/2014

Gilson Macedo Rosenberg Filho.

CÓPIA