



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

Processo nº 16643.720004/2011-43
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 3401-004.483 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de abril de 2018
Matéria II/IPI/PIS/COFINS - VALORAÇÃO ADUANEIRA
Recorrente LOJAS RIACHUELO S/A
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

Período de apuração: 17/11/2006 a 24/09/2007

VALOR ADUANEIRO. *ROYALTIES*. LICENÇAS DE USO DE MARCAS. INCLUSÃO.

Nos termos dos arts. 1º e 8º do Acordo sobre a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994, constante do Anexo 1A ao Acordo Constitutivo da Organização Mundial de Comércio, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, os *royalties* e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração que o comprador deve pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais valores não estejam incluídos no preço praticado pelo exportador, ainda que não seja ele o detentor das marcas e tampouco o seu beneficiário, mas licenciado, pelos seus titulares, para sua utilização nos produtos confeccionados.

Recurso voluntário negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, em negar provimento ao recurso voluntário apresentado, da seguinte forma: (a) por maioria de votos, em relação aos contratos da "MARVEL", vencidos os Conselheiros Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco; e (b) por maioria de votos, em relação aos demais contratos, vencido o Conselheiro Leonardo Ogassawara de Araújo Branco.

Rosaldo Trevisan – Presidente

Robson José Bayerl – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Rosaldo Trevisan, Robson José Bayerl, André Henrique Lemos, Mara Cristina Sifuentes, Tiago Guerra Machado e Leonardo Ogassawara de Araújo Branco. Ausente o Cons. Fenelon Moscoso de Almeida.

Relatório

Trata o presente processo de lançamento para exigência de diferenças de Imposto de Importação – II, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, PIS/Pasep e Cofins incidentes sobre importação, período de apuração 17/11/2006 a 24/09/2007, em função da não-inclusão, no valor aduaneiro, dos *royalties* pagos ao exterior.

Relatou a autoridade fiscal que o contribuinte firmou contrato de licença para utilização de marcas pertencentes a “Disney Consumer Products Latin América”, “Turner Broadcasting System Latin América, Inc.”, “Warner Bros. Consumer Products Inc.” e “Marvel Character Inc.”, com previsão de pagamento de *royalties* como contrapartida, diretamente relacionados às mercadorias importadas, o que, pela regra do art. 8º, item 1, “c” do Acordo de Valoração Aduaneira – AVA, impunha a sua inclusão no valor aduaneiro dos produtos importados.

Em impugnação o contribuinte defendeu a nulidade por ausência de prova da infração; que os *royalties* não devem compor o valor aduaneiro, porque as aquisições do exterior são realizadas através de terceiros, que não os detentores das marcas; que os preços indicados nas declarações de importação refletem o preço efetivamente pago ao exportador estrangeiro e não deve incluir os *royalties* pagos a terceiros; que esses valores estão em consonância com o art. 8º, 1, “c” do AVA; que o exportador estrangeiro não é o detentor da marca e tampouco beneficiário dos *royalties*; que o contrato firmado com a Marvel Inc. prevê a quantificação dos *royalties* a partir das vendas internas, razão porque, vinculados a evento futuro, não poderiam ser adicionados ao valor aduaneiro; que a “condição de venda”, mencionada no AVA, deve ser interpretada como aquela imposta pelo próprio vendedor para a aquisição da mercadoria, o que não se verifica no caso vertente, onde o exportador não detém a titularidade da marca e os *royalties* são pagos a terceiros; que a autuação fere a CF/88 ao inobservar o campo de incidência do II, pela sua extensão sobre um direito e não sobre um produto; que a cobrança de juros de mora não pode ser balizada pela taxa SELIC, por afronta ao princípio da legalidade, mostrando-se, no caso dos autos, confiscatória, ao atingir um patamar equivalente a 100% (cem por cento) do valor do tributo, de maneira que deve ser aplicado o art. 161 do Código Tributário Nacional; e, que a cobrança de juros moratórios e multa de ofício caracteriza *bis in idem*.

A DRJ São Paulo I/SP manteve o lançamento em decisão assim ementada:

“VALOR ADUANEIRO. ROYALTIES RELATIVOS A USO DE MARCA E DIREITOS AUTORAIS.

De acordo com o artigo 8, item 1(c), do Acordo de Valoração Aduaneira, promulgado pelo Decreto nº 1355, de 1994 e artigo 12 – Inciso II da IN SRF

327/2003, na determinação do valor aduaneiro deve ser acrescentado ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas o valor de royalties ou direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração, desde que tais royalties devam ser pagos, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias no país de importação e na medida em que não estejam incluídos em seu preço.

Nos termos da Solução Consulta no. 483 – SRRF 08/DISIT, são passíveis de tal acréscimo os royalties devidos e pagos pelo importador a empresa vinculada sediada no exterior, em virtude de contrato com essa celebrado, relativos ao uso de marca e direitos autorais, sobre produtos importados para serem comercializados no Brasil, ainda que estes produtos não sejam importados daquela empresa, titular dos referidos direitos, mas, sim de outra empresa do mesmo grupo econômico, portanto, também vinculada ao importador. Entende-se que, nessas circunstâncias, os royalties a serem pagos constituem condição de venda das mercadorias, pois estão intrínseca e indissociavelmente ligados à possibilidade de sua comercialização no País, não podendo esta ocorrer sem o pagamento daqueles direitos, sem os quais, por conseguinte, é também inviável sua importação com o objetivo de prática da mercancia.”

O recurso voluntário, com certa variação, reprisou a argumentação principal deduzida na impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Robson José Bayerl, Relator

O recurso voluntário é tempestivo e preenche os demais requisitos para sua admissibilidade.

Inicialmente, cumpre destacar que qualquer debate que envolva a constitucionalidade de normas válidas e vigentes não será considerado no presente exame, tendo em conta a incompetência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF para se manifestar sobre a matéria, conforme sedimentado na Súmula CARF nº 2 (*O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária*), por não ser órgão dotado de “jurisdição”, aqui entendida como poder de pronunciar o direito em caráter definitivo e submetido aos efeitos da coisa julgada, ante o princípio da inafastabilidade insculpido no art. 5º, XXXV da CF/88, encontrando também vedação no art. 26-A do Decreto nº 70.235/72, com as ressalvas previstas.

A questão central da controvérsia reside na correta interpretação das regras do Acordo sobre a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT 1994, constante do Anexo 1A ao Acordo Constitutivo da Organização Mundial de Comércio, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, entendendo a autoridade fiscal que teria

havido inobservância às disposições do art. 8º, item 1, “c”, do AVA/GATT, enquanto o contribuinte, ora recorrente, sustenta que o valor aduaneiro, no caso concreto, obedeceu ao seu art. 1º, que define o valor da transação como o montante efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas.

A partir desse raciocínio, o reclamante alega que os *royalties* pagos aos detentores das marcas licenciadas não devem ser adicionados ao valor aduaneiro, porquanto as mercadorias são importadas de estabelecimentos não vinculados àqueles, destacando que não houve contrato escrito de importação com o vendedor-exportador, o que demonstraria a sua inexigência nas operações de importação, mesmo porque o acréscimo pretendido pelo Fisco somente seria viável se o exportador fosse o próprio destinatário da verba.

Outrossim, assevera que o termo “condição de venda”, previsto no mencionado art. 8º, pressupõe cláusula que imponha condição à efetivação da alienação, o que não se aplicaria ao caso dos autos, ao passo que não haveria relação intrínseca entre o valor pago a título de *royalties*, como autorização para reprodução das marcas no país, e a importação propriamente dita, pois o exportador não seria o licenciador.

Nesse passo, oportuna a reprodução dos arts. 1º e 8º do AVA/GATT, anexo ao Decreto nº 1.355/1994, na parte que interessa ao julgamento em curso, *verbis*:

“NORMAS SOBRE VALORAÇÃO ADUANEIRA

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, (...)

(...)

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 deve pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais royalties e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;

(...)” (destacado)

Conveniente, também, transcrever os aspectos fáticos do caso *sub examine* destacados pela decisão recorrida:

“Entre os elementos indicadores estão informações que se encontram nos contratos de licenciamento, que são comum a todos eles, e são mencionadas na seqüência:

- taxa de royalties: sobre vendas líquidas. Em três, dos quatro contratos analisados, a venda líquida é definida como o preço que a importadora, no caso a impugnante, paga ao fabricante no exterior, excluídas as despesas incorridas no país do exportador.

- cláusula de extinção – Em todos os contratos existem cláusulas de extinção, onde o não pagamento dos royalties, ou descumprimento de alguma de suas cláusulas, encerram o contrato, não podendo o importador no caso a impugnante mais comercializar as mercadorias no Brasil. Existem cláusulas que nestes casos as mercadorias em poder da importadora, deverão ser devolvidas ou vendidas a preço de custo para a dona da marca.

- autorização para terceiro fabricante (dada pelo licenciador) – Estas cláusulas também existentes em todos os contratos, mostram que só podem fabricar as mercadorias no exterior empresas expressamente autorizadas pela dona da marca, (dada pelo Licenciador).

- Os contratos prevêem prazos de comercialização diferentes para diferentes tipos de produto;

- Alguns contratos possuem cláusulas com adiantamentos e parcelas fixas, independente das vendas;

- Os contratos não dão à licenciada, no caso a impugnante, a exclusividade da marca no território nacional;

- Cláusula de não dumping – Esta é uma cláusula que existe no contrato de licenciamento firmado entre a impugnante e a Marvel Characters Inc, onde há previsão que a licenciada não poderá fazer dumping, definido como distribuição de produtos em faixa de volumes significativamente acima das práticas comerciais, em níveis de preço inferiores;

- A licenciadora a qualquer época tem o direito de auditar os registros contábeis da auditada.

(...)

De início, com base nos dados sobre as cláusulas que constam dos contratos de licença existentes nos autos, observa-se que as licenciadoras controlam todas as faixas da cadeia produtiva, desde a fabricação, até a venda dos produtos por elas licenciados.

Este controle se faz através de cláusulas contratuais rígidas, que não dá a licenciada exclusividade da marca, e permite auditoria nos seus registros contábeis. (sic)

Sobre a fabricante encontramos nos contratos cláusulas que encarrega a licenciada de monitorar os fabricantes/fornecedores do produto como a cláusula 9.1 do Contrato da DISNEY. No caso da DISNEY observa-se que a varejista, no caso a impugnante, somente poderá utilizar o fabricante previamente aprovado por ela, e este fabricante fica vinculado à DISNEY por contrato, nos moldes daquele mostrado à fl.130.

*Neste contrato constam os seguintes termos: “A Instalação **compreende e concorda em ser vinculada por todos os termos e condições aqui presentes, em benefício e a favor da Disney e/ou parte autorizada.**”(g.n.)*

(...)

No contrato da MARVEL, em relação aos fabricantes, consta que a licenciada no caso a impugnante, poderá usar um terceiro fabricante, desde que tal terceiro venha firmar uma carta que vincula a produção ao contrato de licenciamento firmado entre a MARVEL e a impugnante. Nesta carta é solicitada a autorização da MARVEL, podendo o terceiro somente produzir os produtos se autorizados pela MARVEL.

No contrato da TURNER consta que: “Caso não seja a fabricante dos produtos licenciados, a Licenciada poderá, mediante prévio consentimento por escrito da sociedade, contratar um fabricante terceirizado. A outorga de tal consentimento será de critério absoluto da Sociedade e poderá ser outorgada mediante quaisquer condições que a Sociedade desejar impor.”

Frise-se aqui que o termo Sociedade, refere-se à empresa Licenciadora da marca, no caso a TURNER.

No contrato da WARNER, na cláusula 10, que fala da fabricação sublicenciada, terceirizada, conta que a licenciada (impugnante) deverá, na dependência da autorização da licenciadora, utilizar fabricante terceirizado, desde que tal fabricante venha assinar uma carta a ser apensada no contrato de licenciamento, onde a fabricante solicita autorização para a licenciadora.

Observe-se que nos contratos da impugnante com as empresas detentoras dos direitos autorais/marca, existe uma autorização primeira para a fabricação que é outorgada para a licenciada. Esta por sua vez pode passar para uma terceira empresa no Brasil ou no exterior, desde que sejam respeitadas todas as cláusulas mencionadas no contrato de licenciamento, e o fabricante terceirizado tenha autorização expressa da licenciadora. Já no caso da DISNEY caso o fabricante seja um terceiro, este deverá ser

indicado por ela, ou pela licenciada, desde que a fabricante firme contrato com a DISNEY.”

Respeitante à matéria de direito, a questão já foi objeto de manifestação por este colegiado, por ocasião da prolação do Acórdão nº 3401-003.194, julgado em 19/07/2016, em voto vencedor da lavra do eminente Cons. Rosaldo Trevisan, que acompanhei integralmente naquela assentada e adoto como fundamento neste voto:

“Manifesto, por meio do presente, divergência em relação ao entendimento externado pelo relator no que se refere à inclusão dos royalties e ‘taxas’ na apuração do valor aduaneiro e ao critério de cálculo utilizado no lançamento.

No que tange ao primeiro tema, entendo que a matéria é disciplinada em tratado internacional, o Acordo de Valoração Aduaneira do GATT, não podendo ser objeto de interpretação à luz de conceitos derivados da legislação nacional e da doutrina tributária nacional, como no precedente inicialmente colacionado no voto do relator (Acórdão nº 3302-003.126). O Acordo de Valoração Aduaneira, aplicado em mais de 180 países, não pode ser alterado pela vontade unilateral das partes, nem ter seus conceitos deturpados pela legislação nacional, sendo, v.g., pouco relevante, na interpretação do acordo, o que a legislação nacional considera como ‘contrato de franquia’, ou de distribuição, ou o que a doutrina tributária entende como peculiaridades da base de cálculo, no país.

Recorde-se que, no Brasil, lamentavelmente, a legislação nacional chegou a tentar alterar o conteúdo da expressão ‘valor aduaneiro’, alteração essa que acabou corretamente obstada pela suprema corte, no RE nº 559.607/SC, citado ao final do voto do relator, e aplicado de ofício, unanimemente, por este colegiado.

Por certo que a expressão ‘valor aduaneiro’ não pode significar, no Brasil, algo diferente do que significa nos demais países signatários do GATT, e membros da OMC, sob pena de tornar inócuo o acordo internacional uniformizador, e de ser o país acionado perante o Órgão de Solução de Controvérsias de tal organização. Aliás, a incorporação da expressão ‘valor aduaneiro’ ao texto constitucional brasileiro (art. 149, § 2º, II, ‘a’), pela Emenda Constitucional nº 33/2001, obviamente se fez com a aceção que já estava consagrada internacionalmente.

Assim, o conteúdo da expressão ‘valor aduaneiro’ e dos elementos que o compõem deve ser buscado na legislação internacional, mormente no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), somente se prestando a legislação nacional a complementar o AVA naqueles temas em que o acordo prevê faculdades às partes (v.g., o Artigo 8º, 2).

O próprio AVA define a quase totalidade dos termos e expressões que emprega, para evitar tratamento desigual pelos países signatários. E o tema sobre o qual estamos a tratar é disciplinado no Artigo 8º, 1, ‘c’ do AVA:

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

(...)

(c) **royalties e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração que o comprador deve pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda** dessas mercadorias, na medida em que tais royalties e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar; (...)’ (*grifo nosso*)

Além de definir os termos e expressões que utiliza, o AVA estabelece ‘princípios’ que norteiam a aplicação de todo o Acordo, em sua Introdução Geral:

‘Introdução Geral – 1. **A base primeira para a valoração aduaneira**, em conformidade com este Acordo, **é o valor de transação...**’; “Os membros, ...desejando elaborar normas para sua aplicação com vistas a assegurar maior **uniformidade e precisão** na sua implementação; reconhecendo a necessidade de um sistema **equitativo, uniforme e neutro** para a valoração de mercadorias para fins aduaneiros, **que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios**; reconhecendo que a base de valoração de mercadorias para fins aduaneiros deve ser tanto quanto possível o **valor de transação** das mercadorias a serem valoradas; reconhecendo que o valor aduaneiro deve basear-se em **critérios simples e equitativos condizentes com as práticas comerciais** e que os procedimentos de valoração devem ser de aplicação geral, **sem distinção entre fontes de suprimento**; reconhecendo que os procedimentos de valoração **não devem ser utilizados para combater o dumping**; acordam..’ (*grifos nossos*).

*No corpo do acordo podem ainda ser apontados outros ‘princípios’, como o da **leal concorrência**, derivado do artigo 1º, pelo qual o valor aduaneiro deve ter como base um preço representativo de uma operação normal, não afetada por vínculos entre vendedor e comprador; o da compatibilização entre o **sigilo** das informações de caráter confidencial fornecidas pelo importador e a **publicidade** das regras e critérios utilizados para valoração aduaneira, previstos, respectivamente, nos artigos 10 e 12 do AVA/GATT, e o do **direito de informação**, previsto no artigo 16 do acordo, por meio do qual o importador tem direito de receber, por escrito, após solicitação, uma explicação da Aduana sobre como foi determinado o valor aduaneiro das mercadorias por ele importadas.*¹

¹ Sobre os “princípios” do AVA-GATT, remeta-se a: Julio Carlos LASCANO, El Valor en Aduana de las Mercaderías Importadas, 2. ed., Buenos Aires: Osmar Buyatti, 2007, p. 67-88; e Principios y métodos de valoración aduaneira, in Germán PARDO CARRERO (org.), El Derecho Aduanero en el siglo XXI, Colômbia: Legis, 2009, p. 459-463; Daniel ZOLEZZI, denominando-os de “propósitos”, Valor en Aduana (Código Universal de la OMC), Buenos Aires: La Ley, 2003, p. 14-18; Marcelo Pimentel de CARVALHO, Valor Aduaneiro: Principios, Métodos e Fraude, São Paulo: Aduaneiras, 2007, p. 94-96; Antenori TREVISAN NETO, Aplicação do Acordo sobre Valoração Aduaneira no Brasil, São Paulo: Aduaneiras, 2010, p. 82-91; e Heleno Taveira TÔRRES, Base de Cálculo do Imposto de Importação e o Acordo de Valoração Aduaneira, in TÔRRES (coord.), Comércio Internacional e Tributação, São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 239-244.

Ademais, no Anexo I do AVA figuram as Notas Interpretativas do acordo, que o integram, conforme artigo 14, contendo explicações e exemplos para facilitar sua aplicação. O Anexo II detalha disposições sobre o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (CTVA, ou “Comitê de Valoração de Bruxelas”), sob os auspícios do CCA/OMA, com a finalidade de conseguir, no nível técnico, uniformidade, na interpretação e aplicação do acordo, podendo, o CTVA, emitir Opiniões Consultivas, Comentários e Notas Explicativas. Tal comitê foi criado pelo artigo 18 do AVA-GATT.

Compreendido o Acordo em visão sistêmica, há que se entender que os royalties e direitos de licença, qualquer que seja a denominação que lhes dê a legislação nacional (direitos, taxas, gravames, cânones...), devem ser acrescentados ao preço pago ou a pagar, para fins de valoração aduaneira, caso devam ser pagos pelo comprador, direta ou indiretamente, e constituam uma condição de venda das mercadorias.

E a interpretação do que seja uma condição de venda, por óbvio, não pode ser tão simples a ponto de que seja necessário que conste literalmente de contrato entre as partes, individualizadamente.

Como assevera Daniel ZOLEZZI, referência mundial no tema da valoração aduaneira (delegado junto ao CTVA de 1981 a 1989, e presidente do referido comitê, de 1989 a 1991), comentando o que entendem por ‘condição de venda’ Glashoff e Sherman,

Por nuestra parte, creemos que - en la realidad de los negocios - las condiciones no se presentan de un modo tan ostensible. Compartimos el criterio de Glashoff y Sherman quienes sostienen que la expresión "condición de venta" no tiene un significado único y claro que permita aplicarla automáticamente a los distintos casos de la vida mercantil. Dicen que - en sentido amplio - podría ser entendida como la imposibilidad de separar el pago del canon de la venta de las mercancías importadas.

Avanzando un paso más, sostienen que el pago de un canon o de un derecho de licencia es "siempre una condición de venta si, de no mediar el pago de ese canon o derecho de licencia, los bienes no se hubieran vendido, o no se hubieran vendido al precio acordado". Afirman que la cuestión no se rige tanto por los términos contractuales, como por un examen de las alternativas que pueda tener el importador. Concluyen que el núcleo de la cuestión está en determinar si el vendedor hubiera vendido lo tangible al precio convenido, de no haber adquirido el comprador lo intangible, es decir, el derecho a usar o comerciar la propiedad intelectual por la que se paga el canon.

Compartimos su parecer. Por lo general, las ventas internacionales son contratos escuetos, sin cláusulas minuciosas. La "condición de venta" debe buscarse en la interdependencia entre la compra de lo tangible y el derecho a usar o comercializar lo intangible. Lo más usual es que el contrato de venta y el de licencia se concierten por separado, sin que importe en cuál de ellos se celebró primero. Frecuentemente, los importadores que

compran mercancías relacionadas con un contrato de licencia, lo hacen a lo largo de un tiempo prolongado.²

Julio Carlos LASCANO, outro reconhecido especialista internacional em matéria de valoração aduaneira, apresenta a visão do Comitê do Código Aduaneiro Europeu sobre o tema:

De acuerdo con el Comité del Código Aduanero europeo, el problema que se plantea no es otro que el de saber si el vendedor está dispuesto a vender las mercancías sin que se abone un canon o un derecho de licencia (TAXUD/800/2002-ES, Comentario n. 3, 12).³

*No Brasil, Marcelo Pimentel de CARVALHO, em um dos raros estudos específicos nacionais sobre valoração aduaneira, revela, remetendo a Santiago Ibáñez Marsilla, que ‘a mera existência de contrato de royalties separado e seu cálculo mediante fórmulas que não guardam conexão direta com a quantidade de mercadorias importadas não impede, por si só, que os royalties sejam considerados ‘condição de venda’.*⁴

É exatamente na linha contemplada pela doutrina especializada, buscando identificar se seria possível a venda sem o cumprimento do contrato referente aos royalties e direitos de licença, que a fiscalização entende haver ‘condição de venda’, como se depreende do Relatório de Auditoria Fiscal:

(...)

O contrato (ou os contratos) pode(m), em verdade, espelhar mais de uma obrigação em um mesmo instrumento.

Exemplifique-se, já remetendo ao caso concreto que aqui se analisa. Um importador que adquira mercadorias sujeitas a royalties e direitos de licença (qualquer que seja a denominação que lhes dê eventual contrato firmado entre tal importador e o detentor dos direitos da marca da mercadoria transacionada, direta ou indiretamente), e fabrique, no país, mercadorias sujeitas aos mesmos royalties e direitos de licença, poderia celebrar, v.g., um ou dois instrumentos jurídicos para a realização do negócio.

Celebrando dois instrumentos jurídicos, um relativo à avença para importar, e outro para fabricar, seriam poucas as dúvidas de que os montantes referentes à importação deveriam ser acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar, para fins de valoração aduaneira nas importações, e que os montantes relativos à permissão de fabricação, no país, não comporiam o valor aduaneiro, por sequer serem relacionados às importações.

No entanto, celebrando um instrumento único, relativo a ambas as operações, poder-se-ia ensejar o entendimento de que a operação, por não ser relacionada unicamente à venda de mercadorias importadas, fugiria à regra estabelecida no Artigo 8º, 1, "c" do AVA, levando à não inclusão de

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

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

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

qualquer parcela no valor aduaneiro, para fins de composição da base de cálculo do imposto de importação. Tal entendimento, contudo, não está em consonância com a leitura sistemática do AVA, que tem por objetivo a uniformização internacional da base de cálculo do imposto de importação considerando todos os valores que forem pagos ao exterior em função da importação, esteja ela ou não consubstanciada em um instrumento jurídico que a mescle com outras operações. E não está, também, em harmonia com o sistema 'equitativo, uniforme e neutro' que se pretende com o AVA, pois importaria montantes diferenciados de base de cálculo a situações materialmente idênticas, mas formalmente consubstanciadas em instrumentos jurídicos distintos.

E, quanto ao termo 'distribuir', ou ao contrato de distribuição, que poderia constar de um terceiro instrumento jurídico, ou agregar-se ao instrumento único, ZOLEZZI esclarece:

La Nota Interpretativa al artículo 8 también dispone que "los pagos que efectúe el comprador por el derecho de distribución o reventa de las mercancías importadas no se añadirán al precio realmente pagado o por pagar, cuando no constituyan una condición de venta de dichas mercancías para su exportación al país de importación". Quiere decir que los derechos de distribución integran el valor de transacción, cuando constituyen una condición de venta de dichas mercancías.

La doctrina no ha escatimado críticas a ese pasaje del Acuerdo. Herrera Ydáñez - Goizueta Sánchez expresan: "Verdaderamente no comprendemos el alcance de esta disposición, puesto que, como ya se establece en el propio apartado 1.c0 del artículo 8, todos los pagos a los que se refiere el citado precepto tienen que verificarse como condición de venta de las mercancías que se valoran, para que su importe pueda añadirse al precio realmente pagado o por pagar. Por tanto, la referencia de la nota a la condición de venta nos parece absolutamente superflua" (...). A su vez, Glashoff y Sherman sostienen que el precepto es sorprendente, puesto que generalmente un importador aspira a revender las mercancías importadas y tiene derecho a hacerlo (...). Citan un caso resuelto por la aduana de los Estados Unidos, en que se decidió que el pago fijo anual que un importador abona a un vendedor, por el privilegio de convertirse en distribuidor exclusivo de sus mercancías, no integra el valor en aduana de las mismas cuando el pago de ese derecho es opcional y no una obligación impuesta por el vendedor. (...)

De todos modos, las observaciones que hacen Glashoff y Sherman quedan en pie: es casi imposible que un derecho de distribución no se pague como condición de venta de las mercancías importadas. El resultado práctico de aplicar esta disposición podría conducir a que lo que se anuncia como regla general - la exclusión del valor de transacción de los derechos de distribución o reventa - reconozca tantas excepciones que su contenido resulte inocuo.⁵

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

No mesmo sentido, LASCANO observa, sobre a dispensa de inclusão no valor aduaneiro dos direitos de distribuição, caso não constituam condição de venda, que

Esta dispensa del ajuste en el caso de los derechos de distribución no dejó de causar cierta perplejidad a los especialistas, desde que generalmente todo importador que compra mercaderías busca y recibe el derecho de revenderlas. En la búsqueda de casos a los que pudiera aplicarse este criterio se sugirió que el pago de una regalía o derecho de licencia especial por el derecho de distribución no es una condición de venta de las mercancías cuando están destinadas, al tiempo de su importación, al uso exclusivo del importador (p.e., equipamiento de planta, materias primas, parte para ensamblado, etc.) y después de la importación el importador adquiere los derechos de distribución contra el pago de una regalía. En la medida en que la venta de las mercaderías es anterior al contrato de licencia, las regalías establecidas en este último no son una condición de venta de las mercaderías.⁶

Assim, percebe-se que a argumentação da recorrente, e a externada no precedente inicial colacionado no voto do relator (Acórdão nº 3302-003.126), sobre a amplitude de termos e expressões constantes do AVA, nacionalmente lidos, buscando nos contratos apresentados disposições que textualmente reconheçam a existência de condição de venda, não guarda correspondência com o teor do acordo nem com a doutrina especializada.

E, para que não fiquemos somente na doutrina especializada sobre a matéria, há que se recordar ainda que o CTVA, em diversas ocasiões, já se pronunciou sobre o assunto, em Opiniões Consultivas.

Isso foi bem percebido no segundo precedente colacionado no voto do relator (Acórdão nº 3102-001.601), que, apesar do apropriado ponto de partida, relacionando os textos em língua portuguesa (na tradução efetuada no Anexo da Instrução Normativa SRF nº 318/2003) das Opiniões Consultivas 4.1 a 4.13, acaba por invocar como precedente uma Opinião Consultiva do CTVA que pouco tem de coincidente com o caso que se analisa: a Opinião Consultiva 4.13.

Recorde-se o questionamento que ensejou a Opinião Consultiva 4.13, invocada no referido precedente, deixa claro que, ao contrário do que entendeu aquele colegiado administrativo, não se está a tratar de ‘... operação bastante semelhante a descrita para as operações da recorrente’:

"O importador I adquire sacolas esportivas do fabricante estrangeiro M, assim como de outros fornecedores. O importador I, o fabricante M e os outros fornecedores não são vinculados. Por outro lado, o importador I é vinculado à firma C que detém o direito de uma marca registrada. Segundo os termos de um contrato entre I e C, este transfere àquele o direito de uso da marca registrada contra um pagamento a título de royalty. **O importador I fornece ao fabricante M e aos outros fornecedores etiquetas** que contêm a marca registrada e são **afixadas nas sacolas esportivas antes da importação.** O

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

royalty guarda relação com as mercadorias objeto de valoração ? O pagamento efetuado por I a C deve ser considerado como uma condição da venda entre M e I e entre I e os outros fornecedores?"

Não é preciso muito esforço para perceber que o caso de fornecimento de etiquetas para aposição em sacolas, usado como análogo no precedente administrativo, está longe de guardar semelhança com as operações descritas nestes autos como compras de produtos das Marcas 'Timberland' e 'Mizuno'.

Ademais, registre-se a abalizada opinião de ZOLEZZI, com exemplos de Direito Comparado, sobre a Opinião Consultiva 4.13:

Nuestra opinión: En ambos instrumentos, el Comité Técnico concluye que el pago del canon no integra el valor de transacción, fundándose en el hecho de que los contratos de compra y de licencia son distintos, punto de vista que no compartimos. La Corte Federal de Canadá en "Reebok" y la Corte de Apelaciones de Nueva Zelandia en "Adidas" - en casos en los que los hechos eran similares a los aquí enunciados - dispusieron que el importe del canon se añadiera al precio realmente pagado o por pagar, aunque los contratos de compra y de licencia fueran distintos. Volvamos a Glashoff y Sherman y preguntémosnos si lo tangible se hubiera comprado de no mediar la compra de lo intangible. La respuesta es sencilla: ni los calzados ni los artículos deportivos se hubieran adquirido de no mediar los respectivos contratos de licencia.⁷

Não há nenhuma opinião consultiva que trate de caso exatamente igual ao mencionado nos autos, mas caberia aqui referirmos, também como caso análogo, e não idêntico, a Opinião Consultiva 4.11, no qual o questionamento efetuado ao Comitê era, a nosso ver, menos distante da realidade fática dos autos:

‘O fabricante M de vestimentas esportivas e o importador I são ambos vinculados à matriz C, que possui os direitos de uma marca registrada afixada nessas vestimentas. O contrato de venda entre M e I não prevê o pagamento de royalty. Entretanto, I é obrigado a pagar um royalty a C, em virtude de um acordo distinto com este celebrado, para a obtenção do direito de uso da marca registrada afixada nas vestimentas que I adquiriu de M. O pagamento do royalty constitui uma condição de venda e está relacionado com os artigos de vestuário esportivos importados?’

Para tal questionamento, a resposta do CTVA foi no sentido de que:

‘O contrato de venda entre M e I, cobrindo as mercadorias objeto da marca registrada, não contém cláusula que imponha expressamente o pagamento de um royalty. Entretanto, o pagamento em questão é uma condição de venda, uma vez que I é obrigado a pagar o royalty à matriz em razão da compra das mercadorias. I não está autorizado a utilizar a marca registrada

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

sem o pagamento do royalty. A inexistência de contrato escrito com a matriz não anula a obrigação que I tem de efetuar o pagamento por ela exigido. Pelas razões expostas, o pagamento pelo direito de uso da marca refere-se às mercadorias objeto de valoração e a quantia correspondente deve ser acrescida ao preço efetivamente pago ou a pagar’.

ZOLEZZI, mesmo reconhecendo que a Opinião Consultiva 4.11 parte de questionamento mal formulado, registra seu entendimento sobre a matéria:

Nuestra opinión: El caso es interesante, por varios motivos. La obligación de pagar el canon no figura en el contrato de venta, se trata de un pago indirecto y además el comprador y el vendedor están vinculados con el titular de la licencia. El problema de los cánones suele entrelazarse con el de la vinculación. (...)

Con todo, el relato de los hechos es algo confuso. Cuando el párrafo 1 del instrumento dice que el importador y el titular de la licencia tienen un ‘acuerdo celebrado por separado’, todo indica que es un acuerdo escrito. Sin embargo, el párrafo 2 dice ‘que no existe un contrato escrito’. De todos modos, la solución sería la misma.⁸ (destaques no original)

Assim, a partir dos dados contratuais extraídos dos instrumentos coligidos, acima trasladados, sob a ótica das premissas interpretativas tomadas no aresto em epígrafe, tem-se que os *royalties* pagos pela recorrente às detentoras das marcas representam, sim, condição de venda das mercadorias importadas, restando claro que a falta de pagamento das verbas ou a sua suspensão, por parte da licenciada, implica na inevitável extinção do contrato de licença.

O fato de não serem os exportadores os detentores da marca e, nessa condição, não serem os beneficiários dos *royalties*, em nada modifica a situação, do ponto de vista da valoração aduaneira, como deixa clara a Opinião Consultiva 4.11, mencionada nos excertos supra.

Essa circunstância apenas reforça que os *royalties* pagos não compuseram o preço efetivamente praticado pelo exportador estrangeiro, a despeito de representar um custo direto da mercadoria importada, que, pelas suas características, deveria ser agregado à base de cálculo dos tributos incidentes na operação.

Demais disso, é inconteste que os exportadores estrangeiros, mesmo não sendo os detentores das marcas, necessariamente devem ser e foram por eles (licenciadores) autorizados a produzir as mercadorias que estampam ditas marcas, como previsto nos contratos juntados aos autos.

Da mesma forma, a ausência de contrato escrito entre exportador e importador, prevendo o pagamento de *royalties*, em nada influencia o raciocínio até aqui exposto.

Também as referências à Opiniões Consultivas 4.2, 4.8 e 4.9 não aproveitam à recorrente, por albergarem situações distintas daquela tratada nesses autos, como bem apontou a decisão recorrida.

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

Quanto à especificidade do contrato da MARVEL, ao prever que o cálculo dos *royalties* teriam por base o preço de venda no mercado nacional, diferentemente dos demais, que adotam o valor de venda do exportador, não vislumbro razão suficiente para descaracterizá-lo como componente do valor aduaneiro, isso porque, além de existir cláusula prevendo o pagamento de valores mínimos independentemente do faturamento auferido, continuam a se qualificar como condição de venda da mercadoria importada, ao passo que é determinante o seu pagamento para utilização não-exclusiva da marca pelo recorrente, seja através da produção, importação, distribuição ou comercialização dos produtos, sob pena de cessação do direito de uso.

Tocante à operacionalização dos recolhimentos complementares, a decisão *a quo* já ofereceu a solução adequada:

“Sobre o ponto de vista operacional, entendo que a diferença dos valores dos impostos e contribuições, seriam devidas a partir do pagamento dos royalties, quando então se daria o acréscimo o valor aduaneiro, devendo então nessas datas, as diferenças dos impostos devidos na importação serem recolhidos.”

Em síntese, a previsão de *royalties* pelo direito de uso de marca, entre licenciado e licenciador, como requisito para consecução do ajuste firmado entre ambos configura condição de venda das mercadorias importadas, ainda que produzidas por terceiros sob autorização do titular dos direitos, devendo os valores pagos a esse título serem acrescidos ao valor aduaneiro, nos termos do art. 8º, 1, “c” do AVA/GATT.

Concernente à aplicação dos juros de mora e a multa de ofício sobre os valores constituídos, bem assim, pela utilização da taxa selic como indexador dos juros, os arts. 161 do Código Tributário Nacional e 44 e 61 da Lei nº 9.430/96 respaldam o acréscimo desses consectários, não sendo possível, na seara administrativa, o seu afastamento sob o pálio da onerosidade, confiscatoriedade, inconstitucionalidade, ilegalidade ou outros argumentos de cunho econômico.

Seguem os dispositivos citados:

“Código Tributário Nacional:

Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

(...).

Lei nº 9.430/96:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Vide Lei nº 10.892, de 2004) (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

(...)

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso. (Vide Decreto nº 7.212, de 2010)

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento. (Vide Medida Provisória nº 1.725, de 1998) (Vide Lei nº 9.716, de 1998)” (destacado)

Na mesma toada, improcedente a alegação de *bis in idem* ante a concomitância da multa de ofício e dos juros moratórios, haja vista que, a par de contar com previsão legal para sua incidência simultânea, a natureza de ambas as figuras é distinta, ostentando essa última caráter retributivo/compensatório, pela ausência de recolhimento na data aprazada, enquanto a primeira exibe caráter penal, como reprimenda pelo cometimento de infração à legislação aduaneira e fiscal.

Em face do exposto, voto por negar provimento ao recurso voluntário interposto.

Robson José Bayerl