

# UM RECORTE PARA ANÁLISE O TERMO “CONDIÇÃO DE VENDA” E A QUESTÃO DOS PAGAMENTOS DE *ROYALTIES* E DIREITOS DE LICENÇA RELACIONADOS À MERCADORIA IMPORTADA

Por meio de conhecimento empírico adquirido pela autora deste estudo em trabalhos de auditoria e fiscalização do imposto de importação realizados na Receita Federal, depreende-se que um dos pontos mais sensíveis e polêmicos dentro de valoração aduaneira é a inclusão ou não, no valor aduaneiro — para efeito de pagamento de tributos na importação —, de valores pagos e relacionados com as mercadorias importadas os quais não estão presentes na fatura (*invoice*). São conhecidos como “ajustes” ao valor aduaneiro, sendo exemplos os custos de transporte, seguro e *royalties*.

Considerando a enorme abrangência de temas abordados em valoração aduaneira e a importância e a frequência de casos verificados nas fiscalizações de valor aduaneiro, foi escolhida, como recorte para o presente estudo, a análise de acórdãos proferidos pelo CARF relativos ao tema da inclusão ou não, na composição do valor aduaneiro para fim de tributação, de determinados pagamentos referentes a ***royalties* e direitos de licença em relação à mercadoria**. Trata-se de acórdãos em processos administrativos tributários decorrentes de autos de infração para a cobrança de impostos de importação, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) correlato, Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente

na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/Pasep-Importação) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), em razão de a empresa não ter adicionado (ajuste), na apuração do valor aduaneiro, os valores de *royalties* e direitos de licença pagos em relação à mercadoria importada, conforme previsto no artigo 8º, 1, “c”, do Acordo de Valoração Aduaneira (BRASIL, 1994, anexo II). É o assunto gerador de grande parte dos questionamentos no âmbito do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA, os quais resultaram na Nota Explicativa 4.1, no Comentário 19.1 e nas Opiniões Consultivas 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6, 4.7, 4.8, 4.9, 4.10, 4.11, 4.12 e 4.13, além dos atos ainda não internalizados no Brasil. É um tema muito frequente dentre os autos de infração sobre valoração aduaneira resultantes de fiscalização aduaneira.

Nas operações de importação, está previsto no artigo 8º, 1, “c”, do Acordo de Valoração Aduaneira (BRASIL, 1994, anexo II, regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 327/2003) o seguinte, em relação a *royalties* e direitos de licença relacionados com a mercadoria importada:

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;

O valor aduaneiro das mercadorias importadas, para efeitos do acordo, é o preço efetivamente pago ou a pagar em uma operação de importação, livremente pactuado entre as partes, e constante na fatura, ajustado de acordo com as disposições do AVA.

Decreto nº 1.355/94

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:

(a) não haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que:

- (i) sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação;
- (ii) limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou
- (iii) não afetem substancialmente o valor das mercadorias;
- (b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contra-prestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;
- (c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito de conformidade com as disposições do Artigo 8; e
- (d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo. (BRASIL, 1994, p. 216 do anexo ao Decreto nº 1.355/1994).

Nesse sentido, o AVA prevê alguns ajustes que deverão ser adicionados ao preço da mercadoria livremente pactuado entre as partes para se chegar ao valor aduaneiro “completo”. A adição dos valores de *royalties* e direitos de licença relacionados à mercadoria importada é um desses ajustes do artigo 8º. Com o objetivo de esclarecer possíveis dúvidas, ainda dentro do acordo, tal adição é objeto de nota interpretativa, anexa ao acordo, reproduzida a seguir.

Nota ao 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.

(BRASIL, 1994, p. 242 do anexo ao Decreto nº 1.355/1994).

É importante destacar aqui a grande problemática que é o ponto principal da controvérsia nos casos selecionados para o presente estudo: segundo as normas do AVA, os valores pagos a título de *royalties* deverão integrar o valor aduaneiro apenas se atenderem concomitantemente os requisitos a seguir expostos.

- i) devem ser **relacionados com as mercadorias valoradas;**
- ii) devem ser **cobrados como condição de venda das mercadorias.**

Destacamos aqui, como exemplo prático da análise dos quesitos mencionados, trecho do Acórdão nº 3402-002.417, proferido pelo CARF em caso envolvendo o contribuinte Fiat Automóveis S/A (“caso Fiat”).

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.

[...]

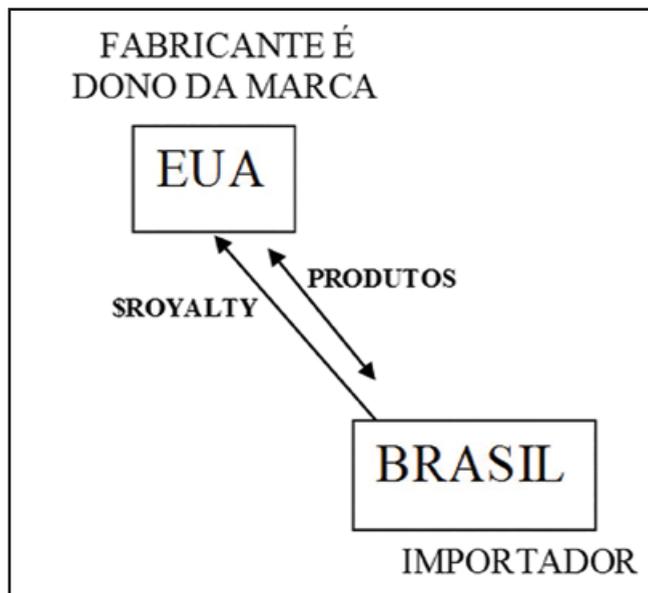
Na mesma linha Heleno Taveira Torres nos lembra que “...coincidem todos os autores por nós consultados num ponto: a expressão ‘condição de venda’ faz referência a uma ‘condição imposta pelo vendedor para venda das mercadorias importadas’”, de tal forma que “quando os royalties e direitos de licença são pagos a um terceiro e tal pagamento não se constitui numa imposição do exportador, por não se qualificar como condição de venda da mercadoria, não podem ser reclamados para adição ao valor aduaneiro.” (cf. Heleno Taveira

TORRES in Direito Tributário Internacional Aplicado, Ed. Quartier Latin do Brasil, 2004, Vol. II, págs. 222 e 224)

Conforme se extrai do texto acima, o valor dos royalties e direitos de licença royalties somente deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelo comprador importador, na presença cumulativa dos seguintes requisitos: a) quando estiverem diretamente relacionados com as mercadorias objeto de valoração; b) quando consubstanciarem “condição de venda” imposta pelo vendedor exportador que, para tanto, deve ser o titular dos royalties e direitos de licença; e c) quando forem devidos direta ou indiretamente pelo comprador importador ao vendedor exportador, ainda que pagos a terceiro. (Acórdão nº 3402-002.417, Fiat Automóveis, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, sessão de 23 de julho de 2014).

A partir dos comentários expostos pelo relator do acórdão, verifica-se que foi adotado o entendimento de que o valor de *royalties* e direitos de licença pago é uma “condição de venda” das mercadorias fixada pelo exportador ao importador (em outras palavras: sem o pagamento de *royalties* e direitos de licença, o exportador não venderia tais bens ao importador) **somente** quando a obrigação de pagar *royalties* e direitos de licença for imposta pelo exportador e este for o titular dos *royalties* e dos direitos de licença. A figura 1, a seguir, representa a situação referida.

Figura 1 – *Royalty* pago diretamente ao dono da marca.



Fonte: elaboração da autora.

Diversos julgados do CARF se deram com base nessa interpretação, como, por exemplo, os acórdãos analisados no presente trabalho relativos aos casos Fiat, Iguasport, Pirelli, Alpargatas. Entretanto, como as relações comerciais e os modelos de negócios entre os agentes envolvidos são frequentemente modernizados, trazendo à tona novas situações a serem enfrentadas no mundo jurídico, faz-se necessário um realinhamento de teses que, em algumas instâncias, pareciam ser únicas.

De modo geral, o termo “*royalties*” simplesmente se refere à remuneração pelo direito de uso de uma propriedade intangível, podendo estar associado a direitos, licenças, marcas registradas e patentes. A previsão acerca dos *royalties* foi inserida no sistema jurídico brasileiro por meio de legislação infraconstitucional (art. 22 da Lei nº 4.506/1964, transcrito a seguir).

Art. 22. Serão classificados como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra. (BRASIL, 1964).

Simplificadamente, dividiremos as operações comerciais de importação envolvendo o pagamento de *royalties* (e direitos de licença) em duas modalidades:

1. quando o comprador/importador adquire os bens diretamente do dono da licença/exportador e efetua o pagamento de *royalties* diretamente a esse mesmo dono da licença/exportador ou a alguma empresa relacionada/vinculada a ele;
2. quando o comprador/importador adquire os bens de um vendedor/fabricante/exportador em um país e efetua o pagamento de *royalties* diretamente ao dono da licença, que não é o exportador das mercadorias e nem relacionado a ele. Nesse caso, nomeamos o licenciante como “terceiro não relacionado” ao vendedor/exportador.

Em ambos os casos, para saber se o valor de *royalties* deve ser adicionado na apuração do valor aduaneiro, é necessário analisar se estão presentes os requisitos do artigo 8º, 1, “c”, do AVA (BRASIL, 1994, anexo II), já citados, ou seja:

1. observar se o *royalty* está relacionado com as mercadorias valoradas;
2. observar se o *royalty* está sendo cobrado como condição de venda das mercadorias do exportador ao importador (ou seja, sem que o importador pague o valor de *royalty*, ele não poderá importar os bens), sendo importante, nesse caso, averiguar a relação entre o licenciante e o vendedor/exportador dos bens, quando não se tratar da mesma pessoa.

Particularmente nas situações em que o pagamento de *royalties* (e direitos de licença) é devido a uma pessoa diversa do vendedor/exportador da mercadoria, surgem discussões acerca de se tratar ou não de “condição de venda”, para fim de sua inclusão na apuração do valor aduaneiro.

A grande questão é que não há no AVA uma nota ou explicação sobre o significado da expressão “condição de venda” no contexto do artigo 8º, 1, “c”.

Todavia, houve um caso prático e real envolvendo o assunto, de auto de infração para cobrança de imposto de importação, que foi levado pelo Brasil para discussão no CTVA da OMA, em Bruxelas, e lá foi analisado por 8 anos, de 2005 a 2013. Trata-se do caso que mais tarde foi julgado no CARF por meio do acórdão nº 3201-001.205, da empresa Nike do Brasil, apresentado no capítulo 4. O assunto teve como origem um caso de interpretação controversa acerca da correta aplicação do artigo 8º, 1, “c” do AVA, motivado pela não inclusão, pelo importador, no valor aduaneiro das mercadorias, do valor dos *royalties* pagos a terceiro (licenciante) não vinculado ao fabricante/exportador, segundo as disposições sobre vinculação do artigo 15.4 do AVA. O estudo desse caso na OMA foi finalizado com a publicação dos atos Comentário 25.1 (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2015), em abril de 2011, e Opinião Consultiva 4.15 (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2013)<sup>1</sup>, em abril de 2013, com ampla repercussão internacional.

O entendimento adotado nos atos emitidos pelo CTVA como conclusão do estudo do referido caso representa uma nova linha de interpretação, diversa daquela utilizada no caso Fiat ora citado (e outros julgados do CARF), de que o valor de *royalties* pago seria uma “condição de venda” das mercadorias pelo exportador

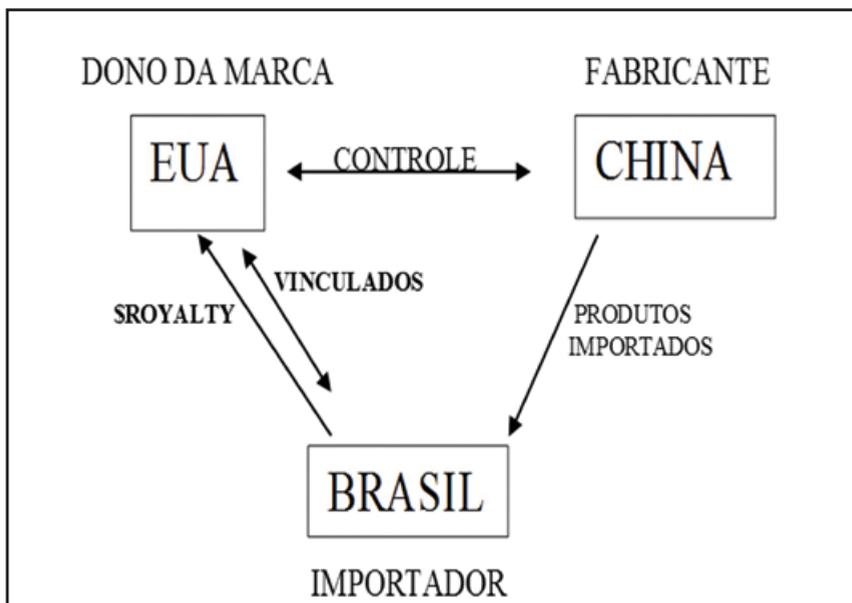
---

<sup>1</sup> a) Opinião Consultiva 4.15 na íntegra (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2013),  
b) Relatório da OMC divulgando a aprovação da Opinião Consultiva 4.15, caso de *royalties* do Brasil, elaborada pelo CTVA da OMA – Annex 1, item 6, p. 14 e 16 (WORLD TRADE ORGANIZATION, 2013).

ao importador somente quando tal pagamento fosse imposto pelo exportador e quando este também fosse o titular dos *royalties* e dos direitos de licença.

O caso controverso estudado por 8 anos no âmbito do CTVA da OMA (resultando na edição do Comentário 25.1 e da Opinião Consultiva 4.15) traz ao contexto de análise a figura do exportador como sendo um “terceiro não relacionado” ao dono da marca. A interpretação adotada pelo CTVA em tal caso faz alusão à possibilidade de o titular dos *royalties* e dos direitos de licença ser uma terceira pessoa não vinculada ao exportador-fabricante a qual, de alguma forma, exerça o controle sobre a relação entre o exportador e o importador. A figura 2, a seguir, exemplifica a situação objeto de análise, em que o exportador da mercadoria e o titular dos *royalties* são partes distintas.

Figura 2 – *Royalty* é pago ao dono da marca; exportador/fabricante é um terceiro não relacionado.



Fonte: elaboração da autora.

### 3.1 COMENTÁRIO 25.1

O Comentário 25.1, emitido pelo CTVA da OMA na 32ª sessão do referido comitê, em abril de 2011, fornece novas interpretações sobre a inclusão de *royalties* e taxas de licença no valor aduaneiro. Ele estende para terceiros operadores interpretações anteriores, das antigas Opiniões Consultivas 4.3 e

4.8, que estavam restritas apenas ao comprador e vendedor; aborda o tema “*royalties* e direitos de licença” quando são pagos a um licenciante (proprietário da marca) que é **um terceiro não relacionado com o vendedor** (exportador/fabricante).

Ao se concentrar na finalidade do artigo 8º, 1, “c”, esse comentário afirma que a análise requer um estudo do caso centrado fortemente nos termos do contrato de licenciamento ou *royalties* e da transação relacionada. O que deve ser analisado é o modo como essa taxa de *royalties* está relacionada ao bem importado e se ela é considerada uma condição de venda dessa importação.

O documento afirma que uma taxa de *royalties* ou direitos de licença pode ser considerada “relacionada com os produtos importados”<sup>2</sup> quando os bens importados incorporam a propriedade intelectual e/ou são fabricados usando a propriedade intelectual coberta pela licença. Com relação à questão do pagamento de *royalties* como uma “condição da venda”, segundo o Comentário 25.1 o fator determinante a ser considerado é a possibilidade ou não de o comprador/importador adquirir os bens importados sem pagar os *royalties* ou direitos de licença. Nesse sentido, há cinco elementos que, segundo as orientações do Comentário 25.1, se presentes na operação, indicam que a exigência, pelo licenciante, dos valores pagos a título de *royalties* configura uma condição de venda, mesmo que o respectivo montante seja pago a ele, licenciante, e a mercadoria seja importada de fabricante/exportador não relacionado ao licenciante. São eles:

1. há uma referência ao *royalty* no contrato de venda ou em documentos relacionados;
2. há uma referência à venda no contrato de *royalties*;
3. o contrato de venda ou licença pode ser encerrado como uma consequência da violação (não pagamento) do acordo de *royalties*;

---

<sup>2</sup> “Determining whether a royalty or licence fee is related to the goods being valued. [...] The most common circumstances in which a royalty or licence fee may be considered to relate to the goods being valued is when the imported goods incorporate the intellectual property and/or are manufactured using the intellectual property covered by the licence. For example, if the imported goods incorporate the trademark for which the royalty or licence fee is paid, this would indicate that the fee relates to the imported goods.” (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2015, slide 6).

4. o contrato de *royalties* proíbe a produção e a venda dos bens que incorporam a propriedade intelectual se os *royalties* não forem pagos;
5. de acordo com o contrato de *royalties*, é permitido ao licenciante (dono da marca) administrar a produção ou a venda entre os fabricantes e o importador, além do controle de qualidade.

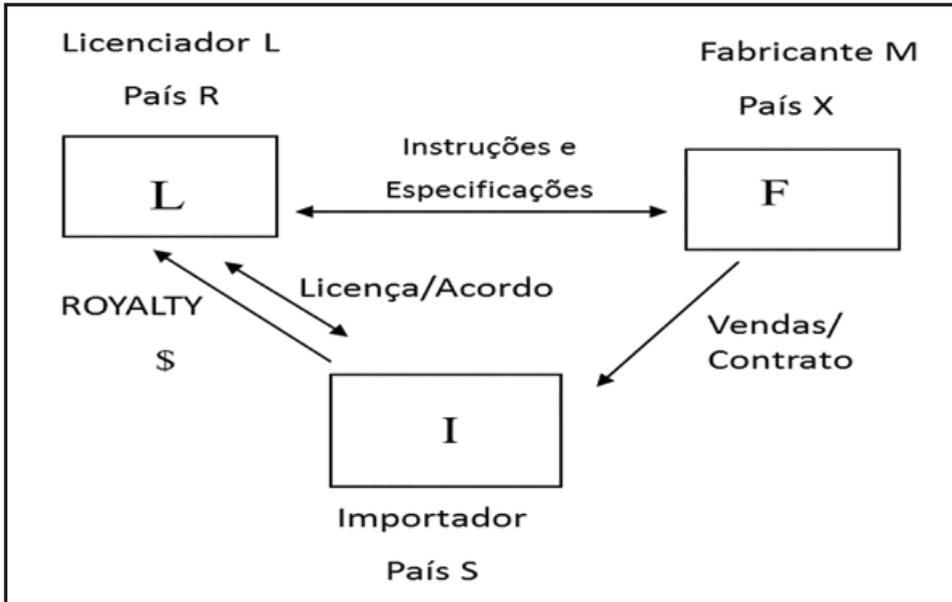
Esses cinco elementos servem de parâmetro para a análise acerca dos *royalties* como condição de venda e, portanto, sujeitos a serem incorporados no valor aduaneiro. O Comentário 25.1 também ressalta que tais elementos não são exaustivos, ou seja, outros elementos podem ser levados em consideração quando da análise da circunstância da venda.

### 3.2 OPINIÃO CONSULTIVA 4.15

Em abril de 2013, em sua 36ª sessão, o CTVA da OMA aprovou a Opinião Consultiva 4.15 sobre pagamento de *royalties*. A referida opinião consultiva aborda um cenário de fabricação no qual o importador, no país S, e o licenciante da marca, no país R, são relacionados, mas o fabricante/exportador no país X é independente. Em tal cenário, o licenciante também possui um contrato/acordo de fornecimentos com o fabricante/exportador, permitindo ao fabricante usar a marca registrada nos produtos, sujeito a inspeção de qualidade e *design*, com as especificações do licenciante, e permitindo ao fabricante vender os produtos para as empresas especificadas pelo licenciante. No contrato entre o fabricante/exportador e o importador não há nenhuma cláusula de pagamento de *royalties*. Estes são pagos pelo importador ao licenciante. De acordo com as condições do negócio em questão, a análise da inclusão do valor de *royalties* no valor aduaneiro, conforme artigo 8º, 1, “c”, do AVA, depende dos pontos a seguir:

1. os *royalties* estão relacionados com os bens importados;
2. os *royalties* são pagos como uma condição de venda dos bens importados.

Figura 3 – Opinião Consultiva 4.15.



Fonte: elaboração da autora.

A Opinião Consultiva 4.15 se concentrou em esclarecer essas condições e concluiu que os *royalties* pagos a um licenciante relacionado são uma condição de venda dos bens importados (adquiridos de um fabricante não relacionado) desde que atendidas duas condições:

1. os bens importados contêm a marca do licenciante;
2. o licenciante controle a produção dos bens, autorize sua fabricação e determine para quais empresas o fabricante pode vender, fornecendo diretamente os projetos e a tecnologia para o fabricante.

O CTVA da OMA considerou que o pagamento de *royalties* (entre importador e licenciante) deve ser incluso no valor aduaneiro independentemente da presença de cláusula no contrato de vendas (entre fabricante e importador) exigindo *royalties*. O foco dessa orientação é a capacidade do licenciante para “influenciar e controlar a transação de venda” mesmo sem a explícita exigência dos *royalties* nos termos de vendas para importação. Da mesma forma, o CTVA da OMA concluiu que a falta do pagamento dos *royalties* para o licenciante resultaria no término do acordo de licenciamento e na retirada da

autorização dada para o fabricante produzir e vender os produtos licenciados para o importador.

Depreende-se dessa análise o foco em “influência e controle” nas novas relações comerciais entre partes, em detrimento dos explícitos termos contratuais de venda.