

ANÁLISE DE ACÓRDÃOS DO CARF FRENTE AOS ATOS DO CTVA DA OMA

Diante do cenário exposto anteriormente, passa-se a analisar alguns acórdãos proferidos pelo CARF em relação ao tema da valoração aduaneira — particularmente envolvendo a questão da inclusão ou não de pagamentos de *royalties* e de direitos de licença na apuração do valor aduaneiro para fim de tributação na importação de mercadorias, com o objetivo de de examinar se (i) as discussões travadas nos processos administrativos tributários em que foram proferidos esses acórdãos utilizaram como base os atos emanados do CTVA; e se (ii) esses acórdãos, proferidos após 2003, seguiram a linha de interpretação mais atualizada do CTVA, consubstanciada no Comentário 25.1 e na Opinião Consultiva 4.15.

Os acórdãos objeto de estudo do presente trabalho foram extraídos, a partir de pesquisa realizada na página do CARF na internet (www.carf.fazenda.gov.br), utilizando como parâmetros de pesquisa: mês/ano do acórdão (de 01/2003 a 05/2017) e ementa+decisão (“valoração aduaneira” E “condição de venda”). A partir desses dados a ferramenta de pesquisa retornou 83 acórdãos, sendo selecionados para análise somente 32, que versaram sobre inclusão do valor dos *royalties* no cálculo do valor aduaneiro.

Após a identificação dos acórdãos, foi realizada a sua análise detalhada, estabelecendo-se então uma comparação entre os argumentos utilizados como fundamentos nesses acórdãos e o entendimento adotado nos atos emanados do CTVA da OMA sobre o mesmo assunto.

Realizada essa etapa, foram selecionados 5 casos representativos das principais alegações, as quais se repetiam nos demais acórdãos, para que fossem detalhados no presente estudo, como *leading cases*. O caso Fiat já foi objeto de comentários no capítulo 3, e os demais serão analisados a seguir:

4.1 CASO IGUASPORT

O primeiro caso a ser analisado refere-se a processo decorrente de auto de infração lavrado contra o contribuinte Iguasport Ltda. (“caso Iguasport”).

Nesse caso, o importador e o licenciante eram relacionados, e os exportadores eram terceiros não relacionados com o licenciante. O pagamento dos *royalties* era feito diretamente ao licenciante, e o pagamento das mercadorias, ao exportador.

Tais características de negócio poderiam ser analisadas à luz da Opinião Consultiva 4.15, que trata de caso muito semelhante ao discutido no acórdão e é a opinião consultiva do CTVA da OMA que, a nosso ver, mais se adequa ao caso. Entretanto, a Opinião Consultiva 4.15 não foi utilizada como ferramenta de apoio técnico nas discussões travadas no processo, tendo, tanto a Fazenda Nacional como o impugnante, recorrido apenas aos atos do CTVA presentes no anexo único da Instrução Normativa SRF nº 318/2003.

O auto de infração lavrado foi mantido na primeira instância (Delegacia de Julgamento — DRJ), porém, quando da análise do recurso voluntário apresentado, o CARF formou convicção de que o valor dos *royalties* não deveria ser acrescido na determinação do valor aduaneiro, reformando a decisão de primeira instância, com o principal argumento de que o pagamento dos *royalties* não constituiria condição de venda das mercadorias.

Embora o importador seja obrigado a pagar um royalty para obter o direito de utilizar a marca registrada, essa obrigação decorre de um contrato distinto que não guarda relação com a venda para exportação das mercadorias para o país de importação. As mercadorias importadas são adquiridas de vários fornecedores conforme diferentes contratos e o pagamento do royalty não constitui uma condição da venda dessas mercadorias. O comprador não deve pagar o royalty para adquirir as mercadorias. Portanto, o royalty não deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar como um ajuste segundo o Artigo 8.1 c). Para que estes pagamentos sejam incluídos no valor

aduaneiro é necessário comprovar que os valores pagos seriam uma condição de venda da mercadoria do importador. (Acórdão Iguasport Ltda., 3301-002.478, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 11 nov. 2014).

Nas alegações do contribuinte, foram evocadas as Opiniões Consultivas 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6, 4.7, 4.8, 4.9, 4.10, 4.11, 4.12 e 4.13. Já a decisão proferida pelo CARF formou-se com base na Opinião Consultiva 4.13, que o julgador entendeu ser a mais adequada ao caso.

A aplicação da opinião consultiva seria afastada se fosse comprovado nos autos que os valores pagos seriam condição de venda. Nestas operações não se vislumbra nos contratos de licença trazidos aos autos a vinculação de royalties como condição da venda das mercadorias importadas. (Acórdão Iguasport Ltda., 3301-002.478, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 11 nov. 2014).

Nada obstante, observa-se que o caso em questão não seguiu a interpretação adotada pela Opinião Consultiva 4.15, a qual representa orientação mais recente do CTVA e, se adotada, poderia ter inclusive resultado em uma decisão diversa por parte do CARF.

Nesse sentido, depreende-se do processo que as **importações realizadas pela recorrente partiam de fabricantes autorizados pela empresa detentora da marca**. Os pagamentos de *royalties* foram efetuados para a empresa detentora da marca, separadamente das importações efetuadas diretamente dos fabricantes/exportadores.

Se esse caso tivesse sido analisado segundo a interpretação dada pela Opinião Consultiva 4.15, na análise da condição de venda, seriam estudados aspectos como o fato de os fabricantes serem autorizados pela empresa detentora da marca e a possível influência da detentora da marca na contratação dos fabricantes e no controle de qualidade dos produtos fabricados. Todavia, os aspectos referidos na Opinião Consultiva 4.15 sequer foram analisados no acórdão proferido pelo CARF.

Assim, nota-se, de um lado, que os atos emanados do CTVA foram utilizados como ferramenta de apoio técnico na construção dialógica na formação do convencimento consubstanciado no acórdão proferido pelo CARF no caso em análise (na medida em que tais atos foram citados expressamente tanto nas alegações de defesa como na fundamentação do próprio acórdão), porém, de outro lado, por não haverem ainda sido internalizados no país, os atos mais recentes do CTVA acerca da matéria (como a Opinião Consultiva 4.15) não foram considerados quando da análise realizada pelo CARF, a qual, inclusive, contraria a interpretação mais recente do CTVA sobre o tema.

4.2 CASO PIRELLI

O segundo caso a ser analisado refere-se a processo decorrente de auto de infração lavrado contra o contribuinte Pirelli Pneus Ltda. (“caso Pirelli”). Segue ementa proferida pelo CARF.

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 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. (Acórdão Pirelli Pneus, 3402-002.444, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 19 ago. 2014).

O relator do voto utiliza como premissa trechos do Acórdão nº 3402-002417, de 23 de julho de 2014, caso Fiat Automóveis S/A, já citado, que transcrevemos a seguir para análise.

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 3402-002417, de 23/07/2014, grifos nossos).

Trata-se da importação de insumos para a fabricação de pneumáticos e da discutível inclusão, no valor aduaneiro de tais insumos, dos valores de *royalties* pagos referentes a *know-how* necessário à fabricação dos pneus produzidos

e comercializados pela autuada. Segue-se a análise acerca da necessidade ou não de inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro dos insumos, considerando o determinado pelo artigo 8º, 1, “c”, do AVA — ou seja, se os *royalties* são (i) relacionados com as mercadorias valoradas e (ii) cobrados como condição de venda das mercadorias.

O recurso voluntário foi aprovado pelos motivos a seguir:

1. não foi identificada, nos autos, prova de que os *royalties* estavam diretamente relacionados à importação da borracha;
2. o contrato de *royalties* prevê a exclusão dos valores das matérias-primas (borracha) da base de cálculo do valor a ser pago de *royalties* pelo comprador.

Consideramos que houve uma análise “simplista” da expressão “condição de venda” ao afirmar que, para que o valor de *royalties* seja considerado “condição de venda”, o exportador deve ser o titular dos *royalties*. Não é essa a interpretação dada pelo CTVA por meio do Comentário 25.1 e da Opinião Consultiva 4.15. Em outras palavras, pode-se afirmar que a presença dessas referências na análise do caso possivelmente modificaria o voto.

4.3 CASO NIKE

Trata-se da importação de tênis e chuteiras da marca Nike envolvendo fornecedores/fabricantes não relacionados ao detentor da licença (Nike). Há pagamentos de *royalties* efetuados pelo importador ao dono da marca, enquanto os produtos são importados de fabricantes em diversos países. Foi objeto de discussão na lide a necessidade da inclusão, na composição do valor aduaneiro das mercadorias, dos valores de *royalties* pagos — especificamente, se os valores pagos a título de *royalties* poderiam ser caracterizados como “condição de venda” das mercadorias importadas.

O auto de infração lavrado foi mantido na primeira instância (Delegacia de Julgamento — DRJ) e, quando da análise do recurso voluntário apresentado, o CARF negou provimento a este, mantendo a tese da auditoria fiscal, aprovada em primeira instância, de que os *royalties* estavam relacionados às mercadorias importadas e foram efetuados como condição de venda da exportação delas para o Brasil.

VALORAÇÃO ADUANEIRA. ROYALTIES.

Pagamentos a título de royalties ou direitos de licença caracterizam a condição de venda prevista no art. 8º, 1, “c” do Acordo de Valoração Aduaneira, devendo ser acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, se o seu não-pagamento implica anulação ou comprometimento da habilidade do importador em importar mercadorias a eles relacionadas.

Recurso Voluntário Negado. (Acórdão Nike do Brasil, 3201-001.205, 25 fev. 2013).

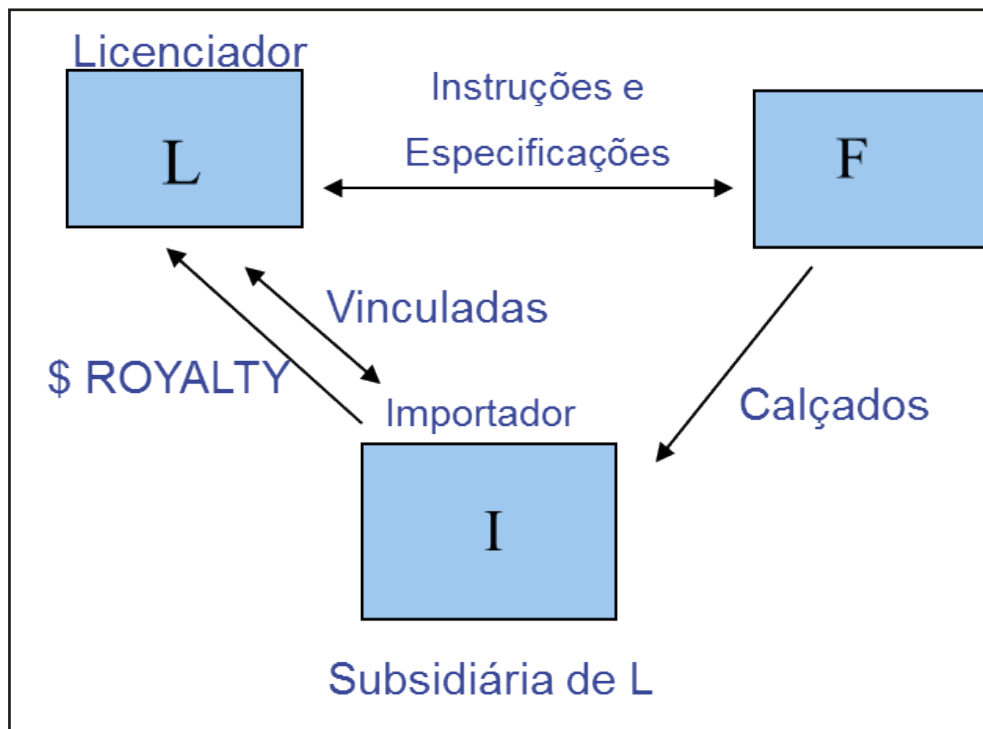
A fiscalização respalda seu entendimento na Conclusão 24 do *Compêndio de valoração aduaneira*, de 8 de outubro de 2003¹, que conclui pela inclusão, no valor aduaneiro, dos *royalties* pagos para uma terceira parte que exerça controle direto sobre a produção e a venda das mercadorias ou controle indireto sobre a fabricação. A fiscalização alega, também, que o caso em questão não guarda similaridade com aqueles expressos nas Opiniões Consultivas 4.13 e 4.8 da Instrução Normativa SRF nº 318/2003.

No voto vencedor, o conselheiro faz uma análise do termo “condição de venda” e conclui haver nexo suficiente entre os pagamentos de *royalties* e as vendas para exportação, de modo que a falta de pagamento repercute na capacidade da importadora de efetuar importações dos bens relacionados aos *royalties*. Assim, se a importadora, que é licenciada, perder ou tiver comprometida sua habilidade para importar os bens por deixar de pagar os *royalties*, caracterizar-se-á a condição de venda prevista no acordo. Foi provado no auto o controle exercido pela Nike americana na seleção de fábricas e o controle indireto na fabricação, por meio, por exemplo, de logística e controle de qualidade. Também demonstra por que não são adequadas ao caso as Opiniões Consultivas 4.8 e 4.13, por serem incompatíveis com a questão. Finaliza o acórdão citando o entendimento da Conclusão nº 24 do *Compêndio de valoração aduaneira* da União Europeia, a qual traz a mesma ideia defendida nos recentes Opinião Consultiva 4.15 e Comentário 25.1, referidos neste trabalho.

Ilustrando a situação analisada:

¹ À época do auto de infração vigia uma versão do *Compendium de valoração aduaneira* de janeiro de 2007. O atual pode ser encontrado em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidance_valuation_en.pdf>.

Figura 4 – Operação realizada.



Fonte: elaboração da autora.

Observa-se que tanto a empresa autuada quanto a Fazenda Nacional se utilizaram dos instrumentos técnicos emanados do CTVA da OMA presentes na legislação nacional até o ano 2003, na medida em que tais instrumentos foram citados expressamente tanto nas alegações de defesa como na fundamentação do próprio acórdão. Ainda que, à época da lavratura do auto de infração e do julgamento desse caso pela DRJ e pelo CARF, tanto o Comentário 25.1 como a Opinião Consultiva 4.15 não estivessem presentes na legislação nacional, foi aplicada interpretação — tanto da auditoria como das duas instâncias administrativas de julgamento (DRJ e CARF) — que guarda relação com os referidos atos, o que demonstra a afinidade da Fazenda Nacional com as ideias debatidas e decididas no âmbito da OMA.

4.4 CASO ALPARGATAS

Trata-se de recurso voluntário no qual a recorrente Alpargatas S/A, em declarações de importação registradas por seu estabelecimento filial durante os

anos de 2007 a 2010, omitiu, segundo a fiscalização, do valor aduaneiro *royalties* e direitos de licença, infringindo o artigo 8º, 1, “c”, do Acordo de Valoração Aduaneira, constante do anexo ao decreto nº 1.335/1994. A fiscalização reconheceu que, para que *royalties* e direitos de licença possam ser acrescidos ao valor aduaneiro de mercadorias importadas, duas condições deveriam ser atendidas simultaneamente: os pagamentos de *royalties* deveriam (i) estar relacionados às mercadorias importadas e (ii) ser uma condição para a importação de mercadorias. Segue a ementa:

Valor Aduaneiro. *Royalties* e direitos de licença.

A partir da análise dos contratos, configura-se que os *royalties* e taxas pagos pela interessada não se apresentam como condição de venda para a importação de mercadorias, portanto, os referidos valores não devem compor a base de cálculo do valor aduaneiro sob pena de desvirtuamento daquela e, também, por uma falta de lógica no critério temporal. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Por maioria de votos, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, vencidos o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, que dava parcial provimento ao Recurso para incluir na base de cálculo do valor aduaneiro o valor das taxas e o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, que negava provimento ao Recurso. (Acórdão Alpargatas S/A, 3302-003.126, 16 mar. 2016).

A Alpargatas celebrou contratos com as empresas The Timberland Company e Mizuno USA, Inc, garantindo a si o direito de fabricar, manter e comercializar produtos com essas marcas. A fiscalizada se tornou a titular das marcas Timberland e Mizuno com todos os direitos e deveres daí provenientes, e, conforme estipulado em contrato, a recorrente deveria pagar *royalties* e taxas às empresas citadas, em valor proporcional às vendas líquidas dos produtos com a marca.

O CARF inferiu que, da leitura dos contratos, não há qualquer cláusula que condicione a importação de mercadorias ao pagamento de *royalties* e que a Alpargatas tem a possibilidade de comprar produtos de fornecedores internacionais até mesmo diferentes do detentor da marca — e enviará o pagamento de *royalties*, caso compre de fornecedores diferentes, para a empresa Timberland, e não para o fornecedor/exportador.

Na tomada de decisão, o relator se utiliza, como em casos anteriores, de precedente no sentido de não considerar o *royalty* e os direitos de licença como componentes da base de cálculo do valor aduaneiro, citando trecho do acórdão 3102-001.601, também da Alpargatas, de 22 de agosto de 2012, que tem a seguinte ementa:

VALORAÇÃO ADUANEIRA. ROYALTIES RELATIVOS AO DIREITO DE UTILIZAR A MARCA REGISTRADA. MERCADORIAS IMPORTADAS ADQUIRIDAS DE FORNECEDOR DISTINTO DO DETENTOR DA MARCA. ROYALTY NÃO MODIFICA O VALOR PAGO OU A PAGAR PELAS MERCADORIAS QUANDO NÃO FOR COMPROVADO QUE OS VALORES PAGOS SERIAM CONDIÇÃO DE VENDA DA MERCADORIA PARA O PAIS IMPORTADOR. Embora o importador seja obrigado a pagar um royalty para obter o direito de utilizar a marca registrada, essa obrigação decorre de um contrato distinto que não guarda relação com a venda para exportação das mercadorias para o país de importação. As mercadorias importadas são adquiridas de vários fornecedores conforme diferentes contratos e o pagamento do royalty não constitui uma condição da venda dessas mercadorias. O comprador não deve pagar o royalty para adquirir as mercadorias. Portanto, o royalty não deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar como um ajuste segundo o Artigo 8.1 c). Para que estes pagamentos sejam incluídos no valor aduaneiro é necessário comprovar que os valores pagos seriam uma condição de venda da mercadoria para o país importador. (Acórdão Alpargatas S/A, 3102-001.601, 22 ago. 2012).

Na análise do caso pelo CARF, não foi utilizado, como ferramenta de apoio técnico, caso semelhante analisado pelo CTVA da OMA.

Observa-se no contrato com a Timberland, com texto transcrito no acórdão, os itens:

- 2.26: a dona da marca impõe o conceito de “fonte da Timberland” como forma de identificar um fabricante autorizado pela Timberland a fornecer produtos para as franqueadas;

- 4.1: a dona da marca impõe o conceito de “compra exclusiva”, de acordo com o qual a Alpargatas deverá comprar produtos somente da Timberland e das fontes designadas por ela;

- 4.23: compras da Timberland e fontes da Timberland. A franqueada deverá comprar os produtos da Timberland somente de acordo com os termos e as condições da Timberland previstos no anexo 4.23 desse instrumento (que deverão estar sujeitos a alteração pela Timberland mediante notificação razoável) e com os termos e as condições contidos no Manual de Franqueada da Timberland (que deverá estar sujeito a alteração pela Timberland mediante notificação razoável), cuja cópia deverá ser fornecida à franqueada. Em caso de conflito entre o Manual de Franqueada e os termos e as condições contratuais, o contrato deverá reger. (Acórdão Alpargatas S/A, 3302-003.126, 16 mar. 2016, p. 9).

Depreende-se dessas cláusulas contratuais impostas pela dona da marca Timberland o controle exercido por ela em relação à compra dos produtos pela Alpargatas, com termos e condições contidas no citado manual de franqueada

da Timberland, e também em relação à escolha dos fornecedores autorizados a vender os produtos à Alpargatas.

As já explicadas Opinião Consultiva 4.15 e Comentário 25.1 do CTVA da OMA trazem a análise de caso idêntico, no qual os donos das marcas terceirizam a fabricação de seus produtos e autorizam os fornecedores selecionados a vender para a empresa que tem o contrato de licença. Nesses casos, se o *royalty* deixar de ser pago ao dono da marca, este poderá ordenar ao fabricante que não efetue mais vendas ao comprador com contrato de licença, o que pode configurar a condição de venda entre o fornecedor/fabricante e o importador.

Na análise do caso pelo CARF não foi considerada a ideia mundialmente discutida e entendida pela Opinião Consultiva 4.15: o pagamento de *royalties* a terceiro que não está relacionado diretamente à operação de importação, mas que tem o controle do negócio, por ser o dono da marca. Portanto, a utilização de tais ferramentas de apoio técnico poderia ter alterado a decisão final.