



Poder Judiciário
TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

APELAÇÃO CÍVEL Nº 5008077-96.2017.4.04.7200/SC

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL LEANDRO PAULSEN

APELANTE: PIRELLI PNEUS LTDA. (EMBARGANTE)

APELADO: UNIÃO - FAZENDA NACIONAL (EMBARGADO)

EMENTA

TRIBUTÁRIO E ADUANEIRO. IMPORTAÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA. BORRACHA NATURAL. EMPRESAS VINCULADAS. VALOR DE TRANSAÇÃO. ACRÉSCIMO DE ROYALTIES PREVISTOS EM CONTRATO DE TRANSFERÊNCIA DE TECNOLOGIA E LICENÇA DE MARCA E PATENTE. ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA. ARTIGO 8º. CONDIÇÃO DE VENDA DO INSUMO IMPORTADO. NOTA INTERPRETATIVA. PRINCÍPIOS DO AVA-GATT. EXCLUSÃO DE VALORES FICTÍCIOS OU ARBITRÁRIOS. COMITÊ TÉCNICO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA. OPINIÕES CONSULTIVAS 4.5 E 4.9. AJUSTE DO VALOR ADUANEIRO. INVIABILIDADE.

1. Relação comercial entre pessoas jurídicas vinculadas, com importação de matéria-prima de exportadora que controla a importadora e desta recebe *royalties* previstos em contratos de transferência de tecnologia e licença de uso de marca e patente.

2. A *condição de venda* prevista na alínea *c* do parágrafo 1º do artigo 8º do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA-GATT) é requisito *sine qua non* para que ocorra o acréscimo de *royalties* no valor de transação da mercadoria importada.

3. Inexistindo expressa condição de venda, e havendo cláusula no contrato de transferência de tecnologia que exclui o valor da mercadoria importada da base de cálculo dos *royalties* devidos, a inclusão de tais parcelas no valor de transação, em procedimento administrativo-fiscal, deve observar os princípios do AVA dispostos em sua introdução geral, os quais apontam para práticas de valoração aduaneira pautadas na neutralidade, equidade e

simplicidade - diretrizes incompatíveis com a fixação de valores fictícios ou arbitrários pelas administrações aduaneiras.

4. O nota explicativa do artigo 8º do AVA dispõe ser inadequado *tentar proceder a um acréscimo relativo ao royalty* quando este não se basear somente nas mercadorias importadas e não puder ser facilmente quantificado. A orientação condiz com os princípios do Acordo de Valoração Aduaneira, que veda medidas distantes da *simplicidade* e imponham a fixação de valores *arbitrários* ou *fictícios*.

5. No caso concreto, a metodologia criada pelo fisco, com fórmulas próprias fracionadas em várias etapas, para possibilitar a inclusão dos *royalties* no valor de transação do insumo importado, não foi simples. Embora relate ter adotado, como ponto de partida, elementos objetivos fornecidos pelo próprio contribuinte, a complexa metodologia de cálculo, que teria legitimado o ajuste do valor aduaneiro, resultando nas diferenças tributárias e penalidades objeto da execução fiscal embargada, foi criada pela própria exequente, em aparente colisão com os princípios de valoração elencados na introdução geral do AVA.

6. Na aplicação das regras do AVA devem ser consideradas as manifestações do Comitê de Valoração Aduaneira (art. 1º da IN SRF 318/2003), cujas Opiniões Consultivas 4.5 e 4.9 indicam, em síntese, que não devem ser incluídos *royalties* no valor aduaneiro quando referidas verbas, previstas em contratos de transferência de tecnologia e direitos de licença, remuneram exclusivamente tais bens intangíveis, não possuindo relação direta com a aquisição do insumo importado, ainda que fornecido pela empresa concedente da tecnologia e, por isso, titular dos *royalties* incidentes sobre a venda do produto final no mercado do país importador.

8. Considerada a existência de decisões favoráveis à empresa apelante em casos análogos, inclusive acórdão do CARF entendendo que *o pagamento do royalty não constitui uma condição de venda da exportação das matérias-primas, mormente borracha natural, mas uma exigência para utilização da tecnologia transferida pela concedente para a fabricação e comercialização de pneus no território brasileiro e, da mesma forma, não deve ser acrescido ao valor aduaneiro daquelas*.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, a Egrégia 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu, por unanimidade, dar provimento ao apelo para, julgando procedentes os embargos, desconstituir integralmente o crédito tributário, consectários legais e multas aplicadas no bojo do PAF 10314.721782/2016-18, extinguindo a execução fiscal originária, nos termos do relatório, votos e notas de julgamento que ficam fazendo parte integrante do presente julgado.

Porto Alegre, 15 de junho de 2022.

RELATÓRIO

O Senhor Desembargador Leandro Paulsen: Trata-se de apelação contra sentença que julgou improcedentes embargos à execução fiscal objetivando (i) *o cancelamento integral do crédito tributário a título de PIS-Importação; COFINS-Importação; Imposto sobre Produtos Industrializados; Imposto de Importação, inscritos em dívida ativa sob os n.ºs 91.7.16.009147-25, 91.4.16.027992-20, 91.6.16.032121-63, e 91.6.16.032122-44, bem como seus consectários legais*, e (ii) exclusão da multa regulamentar aplicada, por não possuir base legal e violar o princípio do não-confisco.

A apelante suscita preliminar de nulidade da sentença por cerceamento de defesa, ante o indeferimento do pedido de produção de prova pericial destinada a evidenciar que o produto importado não possui relação com o contrato de transferência de tecnologia firmado com a empresa Pirelli Tyre S.P.A. Afirma que tal prova era fundamental à demonstração de que *o preço pago pela borracha não apresenta qualquer tipo de distorção, ou seja, que foi equivalente ao preço de mercado*, circunstância que impediria a aplicação de norma anti-elisiva exigindo a inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro dos referidos bens.

No mérito, discorre sobre o conceito de valor aduaneiro e sobre os aspectos gerais da valoração aduaneira no Brasil, argumentando que, nos termos do artigo 8º, § 1º, *c*, do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), a inclusão de *royalties* no valor aduaneiro somente se justifica quando restar caracterizada a chamada *condição de venda* das mercadorias importadas - o que não ocorre neste caso, porquanto (i) inexistente relação de interdependência entre a importação das mercadorias e os *royalties* pagos, pois são operações diferentes relacionadas a pessoas jurídicas distintas, (ii) a borracha natural importada é uma *commodity* que pode ser comprada de qualquer fornecedor, inclusive nacional e (iii) o contrato de transferência de tecnologia firmado com sua controladora Pirelli Tyre S.P.A. prevê expressamente a exclusão dos valores das matérias-primas da base de cálculo dos *royalties* devidos. Aduz que a própria autoridade fiscal reconheceu que a apelante adquire o insumo de outros fornecedores não integrantes do grupo Pirelli, o que comprovaria a ausência de

vinculação entre a importação da borracha e o pagamento de *royalties* - não havendo falar, portanto, em *condição de venda*. Argumenta estar *absolutamente caracterizada a sua plena liberdade na aquisição da borracha, descaracterizando a afirmação feita em primeira instância de que os insumos são adquiridos de acordo com as condições impostas pela recebedora dos royalties*. Em sua dicção, ao contrário do entendimento adotado pela embargada, *o pagamento dos royalties deve ser uma condição de venda na importação e não na venda interna dos produtos importados*. Ressalta que nas operações fiscalizadas importou insumos da empresa vinculada Pirelli International Limited, localizada na Inglaterra, enquanto os *royalties* foram pagos, pela transferência de tecnologia, à controladora Pirelly Tyre S.P.A., localizada na Itália - não havendo *lógica na inclusão dos royalties na base de cálculo de insumos que são importados de empresa que não é a titular do valor pago pela transferência de tecnologia*. Cita julgado do CARF no qual decidido, em ação idêntica à presente, que os *royalties* devem ser excluídos da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a importação quando o titular da referida verba não for o vendedor-exportador da mercadoria importada. Alega que a *condição de venda* exigida na legislação tampouco se caracteriza pelo só fato de as vendas internas dos pneumáticos produzidos serem a base de cálculo dos *royalties* devidos, sustentando que a inclusão desses *royalties* no valor aduaneiro não prescinde de uma importação condicionada, pelo próprio exportador, à aquisição de bem intangível consistente na transferência de tecnologia ou direito de uso de marca - condição esta sem a qual a operação de comércio exterior não se concretiza.

No tocante aos aspectos contratuais das operações em questão, informa que não há qualquer referência aos *royalties* no contrato de venda dos insumos, ou cláusula no contrato de *royalties* que permitam ao licenciante controlar a venda entre o fabricante e o importador, argumentando que a borracha natural *é uma commodity cotada em bolsa que pode ser comprada de qualquer fornecedor, mas só é importada da PIRELLI TYRE S.P.A. e da PIRELLI INTERNACIONAL LIMITED em razão de falta de suprimento pelo mercado nacional e por questões de logística*. Menciona as opiniões consultivas 4.5 e 4.9 do Comitê de Valoração Aduaneira, segundo as quais resta descaracterizada a condição de venda do insumo comum quando o *royalty* remunera o direito de fabricação e de uso da marca registrada no produto final, situação em que tal parcela não deve ser incluída no valor aduaneiro da matéria-prima importada. Alega restar *claro que são perfeitamente segregáveis o objeto dos Royalties pagos (fornecimento de tecnologia, conhecimentos e know-how) e o objeto da importação (insumos regulares para fabricação de pneus, igualmente passíveis de aquisição de outros fornecedores)*, bem como que *os royalties só devem ser incluídos na base de cálculo dos produtos importados nos casos em que há somente a revenda de mercadorias e não a industrialização*. Ainda no ponto, afirma inexistir no arcabouço normativo pátrio qualquer regra que permita, nos casos de importação de insumos, calcular a representatividade destes no produto licenciado vendido -

ao contrário, o AVA possuiria *disposições em sentido diametralmente oposto*. Ademais, estaria comprovada nos autos a expressa exclusão dos valores das matérias-primas adquiridas da concedente do preço líquido de venda do produto final, preço esse utilizado como base de cálculo dos *royalties* previstos no contrato de transferência de tecnologia firmado com a Pirelli Tyre S.P.A.

Refere que em autuação anterior idêntica à presente, sua impugnação administrativa foi julgada procedente pela 6ª Turma da Delegacia Tributária de Julgamento do Recife, que cancelou o auto de infração sob o fundamento da desconstituição da condição de venda quando os *royalties* são devidos pela transferência de tecnologia que não foi empregada na fabricação da mercadoria (matéria-prima) importada. Insurge-se contra a aplicação do artigo 123 do CTN, afirmando que *no presente caso não estamos falando de transferência de responsabilidade tributária mediante contrato entre particulares, mas da necessidade de análise de todos os aspectos do contrato para determinar o que deve ou não deve ser incluído no valor aduaneiro das mercadorias importadas*. Alega a idoneidade do contrato de transferência de tecnologia, o qual, devidamente registrado no Instituto Nacional de Propriedade Intelectual (INPI), *em nenhum momento menciona qualquer dever de aquisição de matéria-prima de empresas do grupo*. Argumenta que a fiscalização efetuou diversos cálculos matemáticos para incluir o valor dos *royalties* no valor aduaneiro dos insumos adquiridos, sustentando que tais contas foram baseadas em meras presunções, porquanto não há como aferir a real participação do produto importado no preço de venda do produto final. Aduz que o AVA veda a criação de ajustes arbitrários e fictícios para o cálculo do valor de transação, sendo que, no caso concreto, (i) seria impossível precisar *qual a representatividade apenas dos insumos importados da vinculada no produto final, deixando de ser indetectáveis separadamente*, e (ii) *"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*.

Aponta o caráter confiscatório da multa regulamentar aplicada, cujo valor representaria mais que o dobro dos tributos lançados no auto de infração. Além da evidente desproporcionalidade, a sanção pecuniária também seria inaplicável quando constatada a boa-fé do contribuinte, como neste caso, no qual *a não inclusão dos royalties no valor aduaneiro das mercadorias importadas decorreu não de erro grosseiro ou dolo, para escapar da tributação, mas pelo fato de que reinava a crença de que o montante que remunera a vinculada italiana não deve compor o preço de importação dessas mercadorias, em razão da total independência entre royalties e o valor pago na importação*. Requer a procedência dos embargos à execução, com o cancelamento integral do crédito tributário, consectários legais, multa regulamentar aplicada e extinção da execução fiscal.

Em contrarrazões, a União afirma a correção dos fundamentos da sentença, requerendo sua manutenção.

É o relatório.

VOTO

O Senhor Desembargador Leandro Paulsen: 1. *Preliminar. Nulidade da sentença por cerceamento de defesa.* Afasto a preliminar suscitada, pois não houve autuação baseada em suposta subvalorização do produto, mostrando-se desnecessária, portanto, produção de prova pericial destinada à comprovação de que o insumo foi importado pelo preço regular de mercado. Não subsiste a suposta relação de tal questão com o ponto central controvertido na demanda, qual seja, a caracterização da *condição de venda* na importação, a justificar o acréscimo dos royalties ao valor aduaneiro (regular de mercado) da matéria-prima adquirida. No mesmo sentido, as informações da autoridade impetrada dando conta que em nenhum momento a Auditoria discordou da condição de commodity do insumo importado (borracha natural) e muito menos afirmou que os preços praticados nas aquisições deste insumo não condizem com seu preço regular de mercado. Inclusive, no item 4.4.4 do relatório fiscal integrante do Auto de Infração, vinculado ao PAF em questão, esta fiscalização reconhece a condição de commodity dos insumos. E no item 5.2.1.2, do mesmo relatório, é destacada a inexistência de subfaturamento ou deslocamento de preço nas operações de importação praticadas. Portanto, não há de se falar em produção de perícia técnica para comprovar algo que nem sequer foi contestado no curso da ação fiscal. (ev. 31 INF2 - grifos no original)

2. *Mérito.* Inicialmente, verifico que duas das premissas nas quais se apóia boa parte das razões recursais não condizem com a realidade fática descortinada nos autos. São elas: (i) a suposta ampla liberdade da embargante para contratar a aquisição da borracha natural, que somente seria importada das empresas vinculadas por falta de suprimento do insumo no mercado interno e (ii) a afirmação de que a vendedora-exportadora de tal matéria prima seria empresa diversa da destinatária dos royalties devidos com base nos contratos firmados para transferência de tecnologia, uso de marca e licença de exploração de patente. Com efeito, conforme indicado no relatório fiscal integrante do auto de infração lavrado nos autos do PAF 10314.721782/2016-18, muitas das operações fiscalizadas foram exportações realizadas por Pirelli Tyre S.P.A. (Millan Swiss Branch Basel), que possui sede em Milão, na Itália, e controla a empresa embargante, sendo a destinatária dos referidos royalties (ev. 11 PROCADM3 págs. 20/24 e 167/186, 211/220 e PROCADM4 págs. 1/8 e 23/38). A recorrente não possui a alegada autonomia para comprar a borracha importada de qualquer fornecedor, já que tal operação comercial é sempre fortemente controlada pela destinatária dos royalties. No caso concreto, ademais, todas as aquisições da matéria-prima foram exportadas por empresas do mesmo grupo econômico: Pirelli Tyre S.P.A. e Pirelli Internacional Limited (ev. 11 PROCADM3 págs. 21/27). Referidas pessoas jurídicas, ainda, são as únicas sócias e representam a totalidade do capital social da importadora Pirelli Pneus Ltda, sendo 99,9% das respectivas cotas pertencentes à Pirelli Tyre S.P.A.

(ev. 11 PROCADM5 págs. 98/99) - a qual, como visto, é a empresa recebedora dos *royalties* pagos pela embargante, a título de remuneração pela transferência de tecnologia e outorga de licença para o uso de marca e patente.

Isso posto, observa-se a total falta de autonomia negocial da embargante para o ato de compra da borracha natural (matéria-prima importada nas operações *sub judice*). É o que se extrai da entrevista realizada no curso do procedimento fiscal, anexada no ev. 11 PROCADM4 págs. 176/179, cabendo a transcrição dos seguintes trechos:

2. Tem conhecimento do fluxo do processo de compras de insumos para a produção da Pirelli no Brasil?

Sim.

(...)

4. Em linhas gerais, como se dá o processo de compras dos insumos para a produção da Pirelli no Brasil?

A partir de uma previsão de vendas dos produtos acabados fã pelo setor comercial, encaminhado ao setor de logística da fábrica, a área de suprimentos — considerando estoques e tempo para a compra — emite pedidos que são alimentados no sistema SAP. Criada a ordem de compra é encaminhada para os fornecedores. A resposta dos fornecedores alimenta planilhas de controle para planejamento. A matéria prima e processo de industrialização é homologado e realizado no laboratório da Pirelli Pneus Ltda. Alguns casos específicos exige a análise em laboratórios da Pirelli em outros países.

(...)

6. Quais os principais insumos adquiridos destas empresas?

Pirelli Tyre Spa, Milan e Pirelli Internacional PLC preponderantemente borracha.

7. Há insumos que são adquiridos exclusivamente de empresas vinculadas ao Grupo?

A Pirelli não produz borracha. Há especificações de borracha exclusivas do mercado estrangeiro. Para a borracha natural a aquisição se dá de forma consolidada para o Grupo. Para a borracha sintética, a importação será direta com o fornecedor estrangeiro. Contudo, a negociação se dá de forma centralizada pelo Grupo.

8. Estes insumos estão disponíveis para aquisição em outros fornecedores?

Há a disponibilidade. Contudo, o Grupo Pirelli fez a opção comercial de centralizar a negociação.

9. Os insumos adquiridos intragrupo guardam alguma particularidade que os diferencie dos demais? Há tecnologia desenvolvida nos compostos de borracha importados?

Não há particularidade que as diferencie.

10. Estes insumos foram importados de outros fornecedores (não relacionados ao Grupo Pirelli)? Por quê?

No caso da borracha natural foram exclusivamente importados de vinculadas, por economia de escala.

(...)

13. Houve comparação de preços entre diversos fornecedores estrangeiros? Apresentar pesquisas comparativas de preços realizadas no período.

Uma vez que os contratos comerciais são negociados de forma global, não há essa comparação de preços feita por Pirelli Pneus Ltda. Não há pesquisa comparativa de preço.

14. Houve contato direto do departamento de compras com cada um dos fornecedores — em especial Pirelli Neumaticos S.A.I.C. (PA), Pirelli Internacional PLC, Pirelli Tyre S.p.A. Milan, Pirelli Tyre S.p.A, Milan (NR) e Nizhyug Limited? Apresentar.

Não há contato direto com produtores e fornecedores. Há a intermediação por parte de empresa do Grupo.

15. Houve negociação de preço com cada uma das empresas vinculadas? Apresentar histórico de negociações do período.

Não há negociação de preços. Trata-se de diretriz global.

16. Há um contrato que ampare estas relações de aquisição com cada uma das vinculadas? Apresentar.

Não há contratos nestes termos.

(...)

21. A negociação com fornecedores estrangeiros é direta — por exemplo, Pirelli Pneus Ltda e fornecedor estrangeiro — ou é intermediada por outra empresa do Grupo?

A negociação com fornecedor estrangeiro de insumos é sempre intermediada por outra empresa do Grupo.

22. Quando intermediado por empresa do Grupo Pirelli, no momento da negociação, o preço de venda do fornecedor estrangeiro vinculado ou não ao grupo é de conhecimento da Pirelli Pneus Ltda? Quanto é acrescido ao preço de venda por esta intermediação? Apresentar documentos comprobatórios.

Estas informações não são acessadas pela Pirelli Pneus Ltda. Não é de conhecimento o preço acrescido.

(...)

24. Vocês possuem tabelas de preços fornecidas por fornecedores estrangeiros no período? Não há.

(...)

29. Todos os pagamentos das importações são feitos de forma direta ou intermediados por empresa do Grupo Pirelli?

Os pagamentos são realizados por Pirelli Pneus Ltda para a empresa que faturou a mercadoria. No caso da borracha natural intermediados por Pirelli Tyre Spa. Milan e Pirelli Internacional PLC.

Intimada para complementar os esclarecimentos dados aos quesitos que não souberam ser integralmente respondidos pelos funcionários especializados no setor de compras da empresa, a Pirelli Pneus Ltda informou que (i) não foi possível obter o solicitado manual de política global e instruções operativas ao setor de compras para afiliadas do Grupo Pirelli; (ii) *não possui conhecimento sobre as operações da matriz ou de outras empresas do Grupo; desconhece a existência de normativo de Grupo sobre adesão à política de compras;* (iii) *não é de conhecimento da administração da Pirelli Brasil, por se tratar de informação confidencial, o valor acrescido ao preço de venda do produto importado pela intermediação decorrente da política global de compras do grupo econômico;* (iv) *Não há um contrato para compra das mercadorias entre a Pirelli Brasil e a matriz; o pedido de compras é imputado no sistema R3/SAP Pirelli e transmitido com as quantidades solicitadas, conforme telas ora juntadas. Dessa forma, a compra é feita diretamente via sistema, sem a necessidade da existência de um contrato específico. Os custos de conhecimento da Pirelli Brasil são os demonstrados nos documentos apresentados para o desembaraço aduaneiro no Brasil das mercadorias compradas (...).* (ev. 11 PROCADM4 págs. 192/195)

Posteriormente, reintimada, a ora embargante não apresentou o manual de política global e instruções operativas ao setor de compras para afiliadas do Grupo Pirelli, cingindo-se a responder que o documento

solicitado *trata, apenas, de instruções gerais, ou seja, não disciplina a política de preços de matérias-primas, fugindo, dessa forma, do objeto da presente fiscalização*. Na sequência, foi lavrado o termo de início de fiscalização (ev. 11 PROCADM4 págs. 199/201; 205/206 e 210/212).

Tendo isso em conta, cabe examinar se a exclusividade no fornecimento da borracha natural, presente na relação comercial entre a embargante e sua controladora italiana, com a evidente ausência de autonomia da Pirelli Pneus para adquirir o insumo importado, caracterizaria, por si só, a chamada *condição de venda* - requisito *sine qua non* para que os *royalties* supostamente relacionados às mercadorias importadas fossem incluídos no seu valor aduaneiro, de acordo com a redação do artigo 8º do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), promulgado pelo Decreto 1355/1994, *verbis*:

Artigo 8

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

(...)

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

(d) o valor de qualquer parcela ou resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas, que reverta direta ou indiretamente ao vendedor.

Segundo a fiscalização, *Constitui condição de venda requisito estabelecido na relação comercial, pelo vendedor, que **impõe ao importador a obrigação do pagamento de royalties em contrapartida à aquisição das mercadorias importadas e uso dos direitos e conhecimentos transferidos (...)** tal condição deve ser expressa em um contrato de fornecimento de mercadorias, que por sua vez estaria atrelado a outro(s) contrato(s) que previsse(m) pagamento de royalties por transferência de tecnologia ou direitos de marcas e patentes* (fl. 423 relatório fiscal). Observa-se que a autoridade traça uma distinção entre os *royalties* que remuneram a aquisição da mercadoria propriamente e outros relacionados a uso de direitos ou conhecimentos transferidos. Ao encontro de tal divisão, o seguinte parecer doutrinário sobre a expressão *condição de venda* prevista na citada alínea c do parágrafo 1º do artigo 8º do AVA: *A hipótese não trata de condição no sentido técnico, porque o pagamento, além de depender do arbítrio exclusivo do comprador, não constitui*

*um evento futuro e incerto. Uma disposição contratual que **condiciona a venda ao pagamento de um valor ao vendedor** nada mais é do que uma cláusula de preço. O fato de as partes terem alterado a sua denominação não modifica essa natureza jurídica. Portanto, o que estabelece o AVA, a rigor, é a obrigatoriedade de inclusão dos royalties **direta e exclusivamente vinculados à compra e venda internacional, isto é, que constituam contraprestação devida ao exportador pela transferência do domínio da mercadoria.** (SEHN, Solon. Curso de Direito Aduaneiro. São Paulo: Forense, 2021 - grifei)*

Ocorre que no caso dos autos não existe um contrato de fornecimento de mercadorias, no qual pudesse constar tal previsão expressa. Como visto, a vinculação entre as empresas e o controle exercido são tão completos que dispensam essa formalidade; o fornecimento da matéria-prima acontece de forma automática pelos setores de suprimento e logística do grupo econômico, mediante negociação centralizada pelo exportador, na qual o importador não interfere: não pesquisa ou negocia preços, não possui acesso sequer ao valor acrescido à sua própria compra pela intermediação da venda junto ao fabricante estrangeiro.

A administração refere, não sem razão, que *O que se vê neste caso concreto é um total controle na gestão de compras por parte da empresa Pirelli Tyre S.p.a., expondo visível interferência direta nos negócios praticados pelo grupo econômico. Fica claro que os atos praticados pela fiscalizada são fruto do direito de auto-organização que, contudo, comprometem a eficácia do princípio da capacidade contributiva e da isonomia fiscal, não podendo, portanto, serem oponíveis ao Fisco. (...) Apesar do contrato ser o documento elaborado no intuito de consubstanciar fisicamente um negócio jurídico (como uma operação internacional de venda de mercadorias, por exemplo), há de se considerar a existência de realidade econômica subjacente. Muitas vezes são praticados atos ou negócios que dissimulem a ocorrência de fato gerador tributário, porém, o que prevalece é a substância sobre a forma. Considerando a vinculação da contribuinte com a Pirelli Tyre S.p.a., é previsível que entre as partes exista um contrato que, no mais das vezes, não contemple todos os elementos do negócio jurídico. Mas isso não pode ser suficiente para afastar a obrigação tributária. A realidade econômica que não reflete o negócio jurídico está intrinsecamente ligada ao instituto da simulação.* (ev. 11 PROCADM3 págs. 41/42)

Por outro lado, consta no contrato de transferência de tecnologia firmado entre a embargante e sua controladora Pirelli Tyre a expressa exclusão do valor pago pela matéria-prima adquirida da concedente da base de cálculo (preço líquido de venda do produto final) dos royalties a ela devidos por tal transferência (ev. 11 PROCADM3 pág. 171). Tratando-se de disposição particular registrada em contrato privado, referida cláusula contratual, em princípio, seria inoponível ao fisco, não possuindo o condão de invalidar norma também expressa no sentido de que tais parcelas deveriam compor o valor aduaneiro da mercadoria importada (art. 8º, parágrafo 1º, c, do AVA). Ademais,

tal cláusula consta apenas no contrato de transferência de tecnologia - subsistindo a discussão acerca dos *royalties* previstos nos contratos de licença de uso e de exploração da patente industrial.

Sintetizando, não há cláusula contratual prevendo a condição de venda - até porque não há um contrato de compra e venda da borracha natural. Em sentido contrário, no pacto de transferência de tecnologia consta previsão expressa de exclusão dos valores pagos pela aquisição do referido insumo do preço líquido de venda do produto final, ou seja, da própria base de cálculo dos *royalties* devidos. Logo, sob essa ótica, exclusivamente - e desconsiderando a inoponibilidade da convenção particular *in casu* -, estaria demonstrado que a Pirelli Pneus não deve pagar *royalties* sobre o valor da borracha natural importada da empresa concedente da tecnologia. Mas a resolução da controvérsia não é tão simples.

O fisco aduz que possui condições de, *por outros meios, suprir a "prova diabólica", uma vez que as cláusulas contratuais são redigidas pelo contribuinte, em um contexto de relacionamento intragrupo e não oferecem risco aos contratantes por omissão de informações relevantes ao funcionamento do negócio. Nesse sentido, não se pode exigir do fisco, como único meio de prova, a constatação de cláusula expressa que estabeleça pagamento de royalties como condição de venda em um contrato de fornecimento de mercadorias, principalmente por se tratar de prova principal para o ajuste de royalties segundo o Artigo 8º do AVA-GATT. Vale ressaltar que, neste caso concreto, embora necessário para garantir a integridade e continuidade dos negócios, tal contrato sequer existe, conforme mencionado em entrevista. Desta forma, pode, por exemplo, a Pirelly Tyre S.p.a., por qualquer motivo, recusar-se a fornecer insumos à Contribuinte.* (ev. 11 PROCADM3 pág. 42)

Tratando-se de valoração aduaneira, a questão deve ser analisada à luz dos princípios do AVA-GATT 1994, cuja introdução geral indica que as práticas de valoração e interpretação de seus artigos devem ser pautadas pela *neutralidade, equidade e simplicidade* - diretrizes incompatíveis com a fixação de valores fictícios ou arbitrários pelas administrações aduaneiras. Nesse sentido:

INTRODUÇÃO GERAL

1. A base primeira para a valoração, em conformidade com este Acordo, é o "valor de transação", tal como definido no Artigo 1. O Artigo 1 deve ser considerado em conjunto com o Artigo 8. que estabelece, inter alia, ajustes ao preço efetivamente pago ou a pagar nos casos em que determinados elementos, considerados como fazendo parte do valor para fins aduaneiros, corram a cargo do comprador, mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas. O Artigo 8 prevê também a inclusão, no valor de transação, de certas prestações do comprador a favor do vendedor, sob a forma de bens e serviços e não sob a forma de dinheiro. (...)

Os Membros,

(...)

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 aduaneira não devem ser utilizados para combater o dumping;

Acordam o seguinte:

PARTE I

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, desde que:

(...)

(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 de aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo.

2. (a) *Ao se determinar se o valor de transação é aceitável para os fins do parágrafo 1, o fato de haver vinculação entre comprador e vendedor, nos termos do Artigo 15, não constituirá, por si só, motivo suficiente para se considerar o valor de transação inaceitável. Neste caso, as circunstâncias da venda serão examinadas e o valor de transação será aceito, desde que a vinculação não tenha influenciado o preço. (...)*

(b) no caso de venda entre pessoas vinculadas, o valor de transação será aceito e as mercadorias serão valoradas segundo as disposições do parágrafo 1, sempre que o importador demonstrar que tal valor se aproxima muito de um dos seguintes, vigentes ao mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo:

(i) o valor de transação em vendas a compradores não vinculados, de mercadorias idênticas ou similares destinadas a exportação para o mesmo país de importação;

(ii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 5;

(iii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 6;

(...)

No caso concreto, como visto, o valor de transação nas operações fiscalizadas foi compatível com o preço regular de mercado da mercadoria importada, sendo, em princípio, aceitável de acordo com a regras do AVA.

Quanto aos acréscimos do artigo 8º, a ausência de prova definitiva da *condição de venda* seria suprida, na visão da administração, com elementos indiciários que demonstram o total controle da compra do insumo importado, com o fornecimento exclusivo da borracha natural pela empresa concedente da tecnologia e licenciadora do uso de marcas e patentes - contratos pelos quais são devidos *royalties* pelo importador. Ainda que o valor da referida matéria-prima tenha sido expressamente excluído, pelas contratantes, do preço líquido de venda dos pneus fabricados (base de cálculo dos *royalties* devidos pela transferência de tecnologia), seria razoável concluir pela existência da condição de venda, considerando a possibilidade de simulação tendente a reduzir a carga tributária incidente sobre as operações de comércio exterior.

Com base nessa última premissa, a fiscalização realizou diversos cálculos matemáticos, mediante montagem de uma metodologia própria de *rateio dos royalties proporcionais por trimestre, segregado por contrato, para as DI's provenientes das vinculadas*. Relata no auto de infração que *Os valores de ajuste ao valor aduaneiro foram calculados tomando por base o percentual da quantidade importada na DI que foi utilizada na produção. Este*

percentual da quantidade (% Qtde) já foi informado pelo contribuinte segregado por contrato. Os valores aduaneiros foram reajustados por esse percentual ($VA_{Adição AJUST} = VA_{Adição} \times \% Qtde$). Somando-se o total do trimestre, para cada contrato, desses valores aduaneiros, tem-se o total do valor aduaneiro por trimestre ($VA_{TRIM AJUST} = \sum VA_{Adição AJUST}$ do Trimestre e por contrato) e, por conseguinte o percentual que cada adição corresponde desse total ($\% VA_{Adição AJUST} = VA_{Adição AJUST} / VA_{TRIM AJUST}$). Finalmente o Valor de Ajuste (V.AJUST.) corresponde ao valor de Royalties Proporcionais (ROY_{PROP} , chamado de "ROY PROP BOR NAT" no item 6.6.2) multiplicado pelo percentual do Valor Aduaneiro da adição ajustado ($\% VA_{Adição AJUST}$), ou seja, $V.AJUST = ROY_{PROP} \times \% VA_{Adição AJUST}$. Busca esclarecer um pouco mais esses cálculos anexando imagem da planilha montada, com a qual exemplifica os cinco passos da sua metodologia. (ev. 11 PROCADM3 págs. 71/72).

Nesse ponto, cabe questionar se tal metodologia criada pela fiscalização condiz com os princípios do AVA, acima elencados, bem como se não destoaria da orientação da nota interpretativa do seu artigo 8, cujos excertos transcrevo:

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 acrescentados 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.

Parágrafo 3

Inexistindo dados objetivos e quantificáveis com relação aos acréscimos previstos pelas disposições do Artigo 8, o valor de transação não poderá ser determinado de acordo com o disposto no Artigo 1. Como ilustração disto, um royalty é pago com base no preço de venda, no país de importação, de um litro de um dado produto que foi importado por quilogramas e transformado em solução após importado. Se o royalty basear-se parcialmente nas mercadorias importadas e parcialmente em outros fatores independentes das mercadorias importadas (como quando as mercadorias importadas são misturadas com ingredientes nacionais e não podem mais ser identificadas separadamente, ou

quando não se pode distinguir o royalty dos acordos financeiros especiais entre comprador e vendedor), seria inadequado tentar proceder a um acréscimo relativo ao royalty. No entanto, se o montante deste royalty basear-se somente nas mercadorias importadas e puder ser facilmente quantificado, um acréscimo ao preço efetivamente pago ou a pagar poderá ser feito. (grifei)

Como se vê, a nota interpretativa do artigo 8º do AVA dispõe ser inadequado *tentar proceder a um acréscimo relativo ao royalty* quando este não se basear somente nas mercadorias importadas e não puder ser facilmente quantificado. É razoável concluir que tal redação refira-se à importação do produto final a ser comercializado (cujo preço líquido de venda no país importador é a base de cálculo dos *royalties* devidos), diferenciando tal situação daquela na qual, como na operação analisada, a mercadoria importada é matéria-prima que será *misturada* a outros ingredientes, para só então obter-se o produto final. Neste último caso, *seria inadequado tentar proceder a um acréscimo relativo ao royalty* no valor de transação. A orientação condiz com os princípios do Acordo de Valoração Aduaneira, que veda medidas distantes da *simplicidade* e imponham a fixação de valores *arbitrários* ou *fictícios*. No caso concreto, a metodologia criada pelo fisco, com fórmulas próprias fracionadas em várias etapas, para possibilitar a inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro do insumo importado, não foi simples. Embora relate ter adotado, como ponto de partida, elementos objetivos fornecidos pelo próprio contribuinte - que teria sido *capaz que relacionar de forma plausível e suficiente a ligação entre as mercadorias importadas em cada DI e o(s) respectivo(s) contrato(s) de royalties referente(s) aos produtos finais produzidos com elas* (ev. 31 PROCADM3 págs. 454/455) -, a complexa metodologia de cálculo, que teria legitimado o ajuste do valor aduaneiro (com resultado nas diferenças tributárias e penalidades objeto da execução fiscal embargada), foi criada pela própria exequente, em aparente colisão com os princípios de valoração elencados na introdução geral do AVA, acima referidos, que excluem a parcialidade, a complexidade, a arbitrariedade e a ficção nos procedimentos por ele regulados.

O parágrafo terceiro da nota explicativa cita, ainda, que também *é inadequado tentar proceder a um acréscimo relativo ao royalty quando não se pode distinguir o royalty dos acordos financeiros especiais entre comprador e vendedor* - conferindo legitimidade, *s.m.j.*, a referidos acordos privados. Neste caso, comprador e vendedor ajustaram expressamente que o valor da borracha natural seria excluída do preço líquido de venda do produto final, para fins de cálculo dos *royalties* previstos no contrato de transferência de tecnologia. Logo, além de tais parcelas aparentemente possuírem destinação limitada à remuneração do bem intangível, não seria desarrazoado supor que, caso existente um contrato de fornecimento da matéria-prima, nele não constaria cláusula prevendo pagamento de *royalties* sobre a venda ao importador - já que eventual previsão nesse sentido afrontaria o expressamente acordado entre as partes no pacto de transferência da tecnologia a ser utilizada na industrialização do produto

final. Estaria afastada, assim, a indispensável *condição de venda* prevista na legislação.

Na aplicação das regras do AVA, ainda, devem ser consideradas as manifestações do Comitê de Valoração Aduaneira (art. 1º da IN SRF 318/2003), que, criado com a *finalidade de conseguir, no nível técnico, uniformidade na interpretação e aplicação do Acordo* (Anexo II), emitiu as seguintes Opiniões Consultivas:

OPINIÃO CONSULTIVA 4.5

ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA SEGUNDO O ARTIGO 8.1 c) DO ACORDO

1. O fabricante estrangeiro M é proprietário de uma marca registrada protegida no país de importação. O importador I fabrica e vende seis tipos de cosméticos sob a marca registrada de M. I deve pagar a M um royalty que representa 5% de seu volume de venda anual bruto relativo de cosméticos com a referida marca. Todos os cosméticos são fabricados segundo a fórmula de M, a base de ingredientes obtidos no país de importação, com exceções de um para o qual M vende, normalmente, os ingredientes essenciais. Que tratamento deve ser aplicado ao royalty, tendo em conta os ingredientes importados?

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

O royalty deve ser pago a M independentemente de I utilizar os ingredientes de M ou de fornecedores locais; portanto, o royalty não constitui uma condição de venda das mercadorias e, para fins de valoração, não pode ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar, de conformidade com o Artigo 8.1 c).

Verifica-se que, no caso de importação do insumo de fornecedor diverso do titular dos *royalties*, estes não devem ser incluídos no valor aduaneiro, face à insubsistência da *condição de venda* quando tais verbas não remuneram a transferência do ingrediente importado em si, mas sim o direito de utilizar a tecnologia transmitida na fabricação do produto final, bem como o uso da marca registrada. Embora nas importações em análise a borracha natural tenha sido adquirida da empresa concedente, poderia, em tese, ter sido comprada de qualquer outro fornecedor, por tratar-se de matéria-prima disponível no mercado global. Nas planilhas que integram o relatório fiscal, consta que a embargante também adquire insumos de outros fornecedores - estrangeiros e nacionais -, os quais são empregados na industrialização dos pneus que comercializa no mercado interno (ev. 11 PROCADM3 págs. 68/69)

OPINIÃO CONSULTIVA 4.9

ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA SEGUNDO O ARTIGO 8.1 c) DO ACORDO

1. Um acordo é concluído entre o fabricante/titular de uma marca registrada de determinadas preparações para uso veterinário e uma firma de importação. Nos termos desse contrato, o fabricante concede ao importador o direito exclusivo de fabricar, utilizar e vender no país de importação as "preparações licenciadas". Essas preparações licenciadas, que contêm cortisona importada na forma adequada para uso veterinário, são fabricadas a partir de cortisona a granel fornecida ao importador pelo fabricante ou em nome deste. A cortisona é um agente anti-inflamatório comum não patenteado, disponível a partir de diferentes fabricantes e um dos principais ingredientes das preparações licenciadas.

O fabricante concede também ao importador uma licença que a este confere o direito exclusivo de explorar a marca registrada relativamente à fabricação e venda das preparações licenciadas no país de importação.

Nos termos das disposições financeiras do contrato, o importador deve pagar ao fabricante um royalty da ordem de 8 % sobre as primeiras 2 milhões de unidades monetárias (u.m.) de vendas líquidas das preparações licenciadas realizadas em um ano civil, e 9 % sobre as subseqüentes 2 milhões de unidades monetárias de vendas líquidas das preparações licenciadas no mesmo ano civil. Prevê-se, igualmente, um royalty mínimo de 100.000 u.m. por ano. Em diversas circunstâncias especificadas no contrato, ambas as partes podem converter os direitos exclusivos do importador em não exclusivos, cujo royalty mínimo seria reduzido em 25 % ou, em alguns casos, em 50 %. Os royalties calculados em função do volume de vendas podem ser igualmente reduzidos sob determinadas condições.

Enfim, os royalties baseados nas vendas das preparações licenciadas devem ser pagos dentro dos 60 dias subseqüentes ao término de cada trimestre do ano civil.

2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

O royalty remunera o direito de fabricar as preparações licenciadas que contenham o produto importado e, eventualmente, o direito de utilizar a marca registrada da preparação licenciada. O produto importado é um agente anti-inflamatório comum não patenteado. A utilização da marca registrada, portanto, não está vinculada às mercadorias objeto de valoração. O pagamento do royalty não constitui uma condição da venda para exportação das mercadorias importadas, porém uma condição para fabricar e vender as preparações licenciadas no país de importação. Em conseqüência, não há que crescer esse pagamento ao preço efetivamente pago ou a pagar.

A hipótese retratada é também similar ao caso concreto, no qual os royalties previstos nos contratos de transferência de tecnologia e direitos de licença parecem remunerar exclusivamente tais bens intangíveis, não possuindo relação direta com a aquisição do produto comum (*commodity*), mesmo que fornecido pela empresa vinculada. Relevo o fato de que os bens contratados não

estariam materializados, ainda, no insumo importado (borracha natural), por tratar-se de mero componente do produto final - este sim inequivocamente relacionado aos *royalties* incidentes sobre seu preço líquido de venda, após a efetiva incorporação dos direitos remunerados com o pagamento de tais parcelas, e aplicados na sua industrialização.

Registro, por fim, que a questão controvertida já foi submetida à apreciação judicial, existindo ao menos duas sentenças favoráveis ao pleito da embargante, nos autos dos Embargos à Execução Fiscal 5002541-47.2017.4.04.7122/RS (atualmente aguardando julgamento de apelação nesta Corte) e 0002112-76.2017.4.03.6126/SP (1ª Vara Federal de Santo André, com sentença proferida em 23/10/2020 - não foi possível realizar a consulta da fase atual deste processo, ante a desativação dos sistemas eletrônicos do TRF3 e Seção Judiciária de São Paulo após ataque cibernético ocorrido em 30/03/2022). No mesmo sentido, o acórdão 3401003.894, da 4ª Câmara/1ª Turma Ordinária do CARF, proferido nos autos do PAF 16561.720077/201226, que também deu provimento ao recurso interposto pela ora embargante:

ROYALTIES. CONDIÇÃO DE VENDA. ALCANCE. VALOR ADUANEIRO. INCLUSÃO. A expressão "condição de venda", no AVA/GATT (Artigo 8o , 1, "c"), para a finalidade de acréscimo dos royalties ou licenças ou, ainda, direitos de licenças ao valor aduaneiro, exige a vinculação direta entre o pagamento destes valores e a realização da operação de importação, o que não se verifica quando tais pagamentos se atrelam a contratos de transferência de tecnologia, pois nesses casos, representam condição para fabricação dos produtos no país de importação e sua ausência implica rescisão do contrato e óbice à utilização dos conhecimentos técnicos obtidos, não, porém, vedação às importações. Recurso voluntário provido.

O voto condutor foi assim lavrado:

A questão que ora se apresenta a debate reside na inclusão, ou não, dos royalties pagos, pela transferência de tecnologia, conhecimentos técnicos e experiência na fabricação de pneumáticos, no valor aduaneiro dos insumos importados pelo recorrente, predominantemente borracha natural, adquiridos do beneficiário dos royalties.

No caso, a exportadora das matérias-primas, e também destinatária das verbas de royalties, é a pessoa jurídica PIRELLI TYRE S.P.A., que detém a quase integralidade das quotas de capital da recorrente, PIRELLI PNEUS LTDA.

(...) os royalties correspondem à transferência de tecnologia para fabricação de pneumáticos, referindo-se a importação, por outro lado, aos insumos utilizados nesse processo fabril, principalmente, borracha natural.

É certo que o recorrente é o titular do uso da marca PIRELLI no país, bem assim, que é condição sine qua nom para utilização dos conhecimentos tecnológicos transferidos o pagamento dos royalties contratualmente previstos. Contudo, não vislumbro a vinculação direta entre o pagamento dos valores em tela e a importação das matérias-primas, mesmo que realizadas as aquisições de empresas afiliadas ao Grupo Pirelli.

Cumprе ressaltar que o próprio recorrente admite a possibilidade de acréscimos de parcelas desta natureza quando a importação envolve produtos acabados destinados a revenda, onde haveria um custo relativo à tecnologia incorporada na fabricação dessas mercadorias, o que, todavia, não ocorre na produção de matérias-primas, a exemplo da borracha natural, que é uma commodity.

Os contratos juntados aos autos (uso de marcas e patentes e de transferência de tecnologia), por sua vez, efls. 86/139, não obrigam textualmente que os materiais importados sejam necessariamente adquiridos de qualquer empresa do Grupo Pirelli.

A fiscalização, por seu turno, asseverou que a cláusula 1.3 do contrato de transferência de tecnologia imporia a “interferência dos controladores do Grupo empresarial nas aquisições de insumos”, ao estabelecer a especificação de matérias-primas, qualificação de fornecedores, etc.

A cláusula em comento, entretanto, tem por função definir a expressão “conhecimentos técnicos”, para a finalidade contratual, que é justamente a transferência dessa tecnologia, dentre eles figurando a qualidade e especificações de matériaprima e a avaliação e qualificação dos fornecedores, de maneira que tal previsão, antes de uma interferência do fornecedor junto ao adquirente, corresponde ao próprio objeto contratual.

Ou seja, as definições e especificações de matériaprima, bem assim, a qualificação dos fornecedores decorrem da observância do contrato, não configurando uma imposição do fornecedor para o adquirente, no caso, o recorrente, mas, ao inverso, uma obrigação do fornecedor para com o adquirente.

Outrossim, o fato do concedente dedicar-se à pesquisa, desenvolvimento, fabricação e comercialização de pneumáticos e câmaras de ar, com transferência da tecnologia adquirida do recorrente, não conduz à conclusão que essas atividades estejam diretamente relacionadas à importação, em si, das matéria-sprimas, especialmente a borracha natural, para a finalidade de atrelar o pagamento dos royalties a essas operações.

A meu sentir, pela leitura do contrato de transferência de tecnologia, os valores de royalties são devidos pelo fornecimento de tecnologia, conhecimentos técnicos e experiência para a fabricação, utilização e venda de pneus, não guardando ligação direta com a importação de insumos, como exige o art. 8º,

1, “c” do AVA, consoante o qual, na determinação do valor aduaneiro, 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.

Como já explanado, no caso vertente, esses valores não representam qualquer condição de venda dos insumos importados, mas resultam, isso sim, da utilização da tecnologia transferida, de modo que, não pagos os royalties, o contrato é passível de rescisão e o recorrente não mais disporá do direito de uso da tecnologia, todavia, não haverá qualquer obstáculo à continuidade da importação de insumos, ao passo que não há nos autos contrato de exclusividade de fornecimento de matéria-prima.

Tanto assim que a remuneração contratualmente estabelecida corresponde à diferença entre o preço bruto faturado pela venda das mercadorias produzidas e valor pago pela compra de matérias-primas e componentes, de modo que o próprio contrato prevê a exclusão dos produtos importados.

Em situação fática assemelhada o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, através da Opinião Consultiva 4.9, citada pelo contribuinte, adotou esta mesma inferência, verbis:

(...)

Aplicado o mesmo raciocínio à situação sub examine, tem-se que o pagamento do royalty não constitui uma condição de venda da exportação das matérias-primas, mormente borracha natural, mas uma exigência para utilização da tecnologia transferida pela concedente para a fabricação e comercialização de pneus no território brasileiro e, da mesma forma, não deve ser acrescido ao valor aduaneiro daquelas.

Como noticiado em recurso, esse mesmo posicionamento foi acolhido pela 2ª Turma Ordinária/4ª Câmara/3ª SEJUL/CARF/MF, em processo do mesmo contribuinte, através do Acórdão 3402.002.444, julgado em 19/08/2014, assim ementado:

“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.I.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 compradorimportador ao vendedorexportador, e à final se reverte direta ou indiretamente ao vendedorexportador, 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 titularbeneficiário dos royalties não for o vendedorexportador da transação internacional ou quando o valor dos royalties não compuser o valor devido pelo compradorimportador ao vendedorexportador.”

(...)

Em face de todo o acima exposto, voto por dar provimento ao recurso.

Compreendo, nesses termos, que não restou caracterizada a *condição de venda* que pudesse legitimar o ajuste do valor aduaneiro previsto no artigo 8º, parágrafo primeiro, alínea *c*, do AVA-GATT.

Com razão, portanto, a recorrente, devendo ser reformada a sentença de improcedência do feito, com a inversão dos ônus da sucumbência.

Ante o exposto, voto por dar provimento ao apelo para, julgando procedentes os embargos, desconstituir integralmente o crédito tributário, consectários legais e multas aplicadas no bojo do PAF 10314.721782/2016-18, extinguindo a execução fiscal originária.

Documento eletrônico assinado por **LEANDRO PAULSEN, Desembargador Federal**, na forma do artigo 1º, inciso III, da Lei 11.419, de 19 de dezembro de 2006 e Resolução TRF 4ª Região nº 17, de 26 de março de 2010. A conferência da **autenticidade do documento** está disponível no endereço eletrônico <http://www.trf4.jus.br/trf4/processos/verifica.php>, mediante o preenchimento do código verificador **40003114447v91** e do código CRC **196d1643**.

Informações adicionais da assinatura:
Signatário (a): LEANDRO PAULSEN
Data e Hora: 20/6/2022, às 15:51:15

5008077-96.2017.4.04.7200

EXTRATO DE ATA DA SESSÃO TELEPRESENCIAL DE 15/06/2022

APELAÇÃO CÍVEL Nº 5008077-96.2017.4.04.7200/SC

RELATOR: DESEMBARGADOR FEDERAL LEANDRO PAULSEN

PRESIDENTE: DESEMBARGADORA FEDERAL LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH

PROCURADOR(A): FÁBIO BENTO ALVES

SUSTENTAÇÃO ORAL PRESENCIAL: JORGE HENRIQUE FERNANDES FACURE POR PIRELLI PNEUS LTDA.

APELANTE: PIRELLI PNEUS LTDA. (EMBARGANTE)

ADVOGADO: NATALIA NEVES DANTAS TEIXEIRA DOS SANTOS (OAB SP312262)

ADVOGADO: THOMAZ ALTURIA SCARPIN (OAB SP344865)

ADVOGADO: JORGE HENRIQUE FERNANDES FACURE (OAB SP236072)

ADVOGADO: DANIEL MONTEIRO GELCER (OAB SP287435)

APELADO: UNIÃO - FAZENDA NACIONAL (EMBARGADO)

Certifico que este processo foi incluído na Pauta da Sessão Telepresencial do dia 15/06/2022, na sequência 568, disponibilizada no DE de 06/06/2022.

Certifico que a 1ª Turma, ao apreciar os autos do processo em epígrafe, proferiu a seguinte decisão:

A 1ª TURMA DECIDIU, POR UNANIMIDADE, DAR PROVIMENTO AO APELO PARA, JULGANDO PROCEDENTES OS EMBARGOS, DESCONSTITUIR INTEGRALMENTE O CRÉDITO TRIBUTÁRIO, CONSECUTÓRIOS LEGAIS E MULTAS APLICADAS NO BOJO DO PAF 10314.721782/2016-18, EXTINGUINDO A EXECUÇÃO FISCAL ORIGINÁRIA.

RELATOR DO ACÓRDÃO: DESEMBARGADOR FEDERAL LEANDRO PAULSEN

VOTANTE: DESEMBARGADOR FEDERAL LEANDRO PAULSEN

VOTANTE: JUIZ FEDERAL MARCELO DE NARDI

VOTANTE: DESEMBARGADORA FEDERAL LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH

MARIA CECÍLIA DRESCH DA SILVEIRA
Secretária