FGV DIREITO SP

MESTRADO PROFISSIONAL

Valoração Aduaneira e Preço de Transferência no Brasil: critérios para a convergência

Renata Reis Ribeiro Amarante Bardella

Projeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP

Versão de 12.11.2021

1. Tema, contexto e questão central de pesquisa

A despeito de não ser novo, o tema segue atual, sobretudo diante do foco das mais recentes fiscalizações empreendidas pela Receita Federal do Brasil ("RFB").

Durante muitos anos, a RFB conduziu diversas fiscalizações voltadas à revisão do preço de transferência, muitas vezes resultando em autos de infração vultosos. Fiscalizações e autuações envolvendo valoração aduaneira eram historicamente menos usuais.

Esse contexto tem se alterado de maneira crescente e consistente. Fiscalizações voltadas à valoração aduaneira têm se intensificado, não apenas quanto à sua frequência, mas também em termos de sofisticação e complexidade.

As solicitações apresentadas pelas autoridades fiscais no contexto de fiscalizações aduaneiras sugerem uma análise pormenorizada dos elementos que compõem o valor aduaneiro praticado entre as entidades legais pertencentes a um mesmo grupo.

O volume de documentos e informações demandados dos contribuintes é muito elevado, implicando em fiscalizações de longa duração, que mobilizam diversos profissionais das companhias.

Não passa despercebido que as demandas apresentadas nas fiscalizações de valoração aduaneira encontram redundância com solicitações feitas nas fiscalizações de preço de transferência.

A própria metodologia empregada em algumas fiscalizações aduaneiras faz recordar o cálculo dos preços de transferência.

Por exemplo, recentes fiscalizações têm questionado o valor aduaneiro praticado por subsidiárias locais em importações realizadas com suas partes relacionadas localizadas no exterior, adotando como ponto de partida a comparação do preço praticado nas operações *intercompany* e o valor praticado com terceiros independentes localizados no Brasil.

Trata-se do 2º e do 3º métodos de valoração aduaneira previstos no Acordo de Valoração Aduaneira (Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do

GATT), que buscam os valores de transação de mercadorias idênticas e similares, respectivamente.

Impossível não notar a semelhança com o método de Preços Independentes Comparados (PIC) que pode ser adotado para determinação dos preços de transferência na importação. A correlação entre os métodos de cálculo pode ser assim resumida:

VA	TP
Métodos 2º e 3º - Mercadorias Idênticas ou Similares	Método PIC - Preços Independentes Comparados
Método 4º - Dedutivo	Método PRL - Preço de Revenda menos Lucro
Método 5º - Valor Computado	Método CPL - Valor Computado

Esse é apenas um exemplo que ilustra a existência de pontos de conexão entre os conceitos de valoração aduaneira e preço de transferência.

Inobstante a existência de posicionamentos que admitem a coexistência segregada desses dois sistemas (sobretudo quando se acolhe a possibilidade de presunções no Direito Tributário e Aduaneiro), há de se notar que consiste em um entendimento que prospera muito mais de uma perspectiva teórica do que prática.

É dizer, uma multinacional pode se deparar com a situação teratológica de ter que lidar com três preços diferentes para uma mesma operação de importação: (i) o preço efetivamente praticado na operação (constante da fatura comercial e demais documentos instrutivos da exportação); (ii) outro preço para atender às regras de preço de transferência; e, (iii) um novo preço para fins de valoração aduaneira e tributos devidos por ocasião do desembaraço aduaneiro.

Em relação ao preço para cumprimento das regras de preço de transferência ainda há alguma diretriz mínima para a sua mensuração, na medida em que o Brasil adota margens de lucro fixas, ao menos no que se refere ao método PRL (considerando os métodos aplicáveis às importações).

Contudo, não há diretriz semelhante para a determinação do valor aduaneiro. Dessa forma, não haveria qualquer segurança jurídica na hipótese de assunção de valor diverso daquele efetivamente praticado na transação comercial, ainda que com parte relacionada.

A ausência de qualquer harmonização entre os conceitos de valoração aduaneira e preços de transferência – tanto da perspectiva normativa quanto prática, observada na condução de fiscalizações – resulta em incerteza para o contribuinte e em ineficiência para o fisco federal.

A situação ganha contorno relevante, na medida em que se trata do mesmo ente da Administração Pública Federal que fiscaliza tanto o valor aduaneiro adotado, quanto o preço de transferência praticado: a Receita Federal do Brasil.

Na medida em que se trata do mesmo ente, parece razoável assumir que um esforço conjunto de equipes poderia resultar em ganho de eficiência de tempo e recursos públicos nas fiscalizações, para além de consistência nas conclusões.

Da perspectiva internacional, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e a Organização Mundial do Comércio (OMC) já oportunizaram o debate acerca da necessidade de convergência de normas que regem esses dois sistemas.

Por meio de duas conferências conjuntas, realizadas em maio de 2006 e 2007, as duas organizações buscaram oferecer uma plataforma a representantes dos setores público e privado, como forma de explorar a possibilidade de convergência e encorajar esforços globais coordenados para promover um avanço sobre esse tema.

A segunda conferência confirmou a percepção geral de que benefícios poderiam ser obtidos a partir de maior consistência e certeza em relação às duas sistemáticas[1]. Concluiu-se pela intenção das duas organizações de seguir explorando o assunto.

Cumpre avaliar se houve evolução no contexto internacional, na medida em que, da perspectiva brasileira, o tema ainda merece um debate mais amplo.

1.1 Questão central de pesquisa

Quais elementos devem ser considerados para que exista convergência nas análises relacionadas ao preço de transferência e à valoração aduaneira, como forma de beneficiar tanto o contribuinte quanto o fisco?

2. Quesitos

Q1. Quais são **(i)** os princípios norteadores e **(ii)** os objetivos visados pelas regras de valoração aduaneira e preços de transferência?

Q2. Há limites para presunções no Direito Tributário, para que não haja um afastamento excessivo da realidade prática e operacional?

Q3. É possível estabelecer uma relação entre os métodos de determinação do valor aduaneiro e do preço parâmetro para fins de ajustes de preços de transferência?

Q4. Quais informações e documentos são geralmente solicitados pela RFB nas fiscalizações de valoração aduaneira e preços de transferência?

Q5. É possível estabelecer limites às solicitações apresentadas pela RFB aos contribuintes no curso de fiscalizações das duas matérias? Até onde alcança a inversão do ônus da prova?

Q6. Em que medida esses dois conceitos se aproximam e se distanciam, tanto da perspectiva teórica quanto prática?

---

[1] PING, Liu (World Customs Organisation) e SILBERZTEIN, Caroline (OECD Centre for Tax Policy and Administration). *Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap?*. Disponível em: https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/39265412.pdf (último acesso em 06.07.2021)

Q7. Quais são os elementos a serem observados para a convergência, com vistas à segurança jurídica dos contribuintes e à maior eficiência da fiscalização federal? É possível estabelecer limites à RFB quanto às informações exigidas nas fiscalizações?

3. Fontes de pesquisa e forma de acesso

Serão utilizadas as seguintes fontes de pesquisa:

(i) Bibliográfica: literatura relacionada à temática da valoração aduaneira, preços de transferência e suas conexões, disponível em bases públicas de dados, biblioteca da FGV e seus convênios, além de publicações disponíveis nos endereços eletrônicos da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), Organização Mundial do Comércio (OMC) e Organização Mundial das Alfândegas (OMA).

(ii) Entrevistas: com representantes dos contribuintes e do fisco, como forma de detectar a sua percepção acerca do problema e da necessidade e/ou viabilidade da convergência das normas de valoração aduaneira e preço de transferência.

Em razão de aspectos de confidencialidade e possíveis desafios de amostragem, as entrevistas terão um objetivo mais limitado, qual seja, melhor apresentar o contexto, de uma perspectiva prática, como forma de ratificar a necessidade de fixação de critérios de convergência, em especial no que se refere aos aspectos de segurança jurídica, eficiência e escopo de fiscalizações.

(iii) Termos de fiscalizações e autuações compreendendo dos dois temas, resguardado o sigilo dos contribuintes envolvidos. À semelhança das entrevistas, o objetivo é apenas melhor contextualizar a discussão e ilustrar as premissas adotadas.

4. Modelo de pesquisa

Será adotado o modelo exploratório de práticas jurídicas, por meio do qual se pretende **identificar e contextualizar** a questão fática e o seu respectivo referencial teórico-normativo.

A partir desse enquadramento fático e normativo, passa-se a **refletir** de maneira crítica sobre as práticas identificadas, principalmente em relação aos pontos de conexão e distanciamento dos dois conceitos e como são percebidos pelos contribuintes e pelo fisco.

Finalmente, serão propostas **recomendações**, no sentido de estabelecer critérios para a convergência da aplicação das normas de valoração aduaneira e preço de transferência.

5. Sumário Preliminar

INTRODUÇÃO X
POSSIBILIDADE E NECESSIDADE DE CONVERGÊNCIA X
SONDAGEM: A PERCEPÇÃO DO CONTRIBUINTE E DO FISCO X
PRESUNÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO X
1. VALORAÇÃO ADUANEIRA X
ASPECTOS GERAIS X
PRINCÍPIOS NORTEADORES X
OBJETIVOS X
MENSURAÇÃO X
2. PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL - IMPORTAÇÕES X
ASPECTOS GERAIS X
PRINCÍPIOS NORTEADORES X
OBJETIVOS X
MENSURAÇÃO X
3. PONTOS DE CONEXÃO E DE DISTANCIAMENTO DA PERSPECTIVA TEÓRICA X
3.1 PONTOS DE CONEXÃO X
OBJETIVOS X
PRINCÍPIO ARM'S LENGTH X
METODOLOGIAS DE CÁLCULO X
3.2 PONTOS DE DISTANCIAMENTO X
ÂMBITO DE INCIDÊNCIA X
VIÉS OBJETIVO E SUBJETIVO X
4. FISCALIZAÇÕES X
ORGANIZAÇÃO DA RFB X
INFORMAÇÕES USUALMENTE SOLICITADAS DO CONTRIBUINTE X
5. CONCLUSÃO: RECOMENDAÇÕES X
CRITÉRIOS PARA A CONVERGÊNCIA X
LIMITES AO QUE SE PODE EXIGIR DO CONTRIBUINTE X

4. Relevância prática, caráter inovador e potencial impacto

A convergência poderia trazer maior previsibilidade e, portanto, segurança jurídica para o contribuinte, reduzindo custos de conformidade.

Para a Receita Federal do Brasil, significa simplificação e eficiência, por meio da cooperação interna, reduzindo custos de *enforcement*.

A depender dos resultados produzidos pela pesquisa, pode contribuir para eventual *lege ferenda* com potencial para trazer ganhos tanto para o contribuinte quanto para o fisco federal.

5. Familiaridade com o objeto da pesquisa

Iniciei minha carreira com temas aduaneiros em 2005 e, desde então, o tema da valoração aduaneira sempre esteve presente, em alguma medida.

Nos últimos dois anos, tenho atuado em fiscalizações e autuações envolvendo valoração aduaneira de maneira recorrente, acompanhando a crescente presença do tema nas ações da Receita Federal do Brasil.

6. Bibliografia preliminar

ALENCAR, Luciano Bushatsky Andrade de. *Subfaturamento e subvaloração na importação*. Curitiba: Juruá, 2019.

ALTERMAN, W.F.; DIEWERT, W.E.; EDEN, L. *Transfer Prices and Import and Export Price Indexes: Theory and Practice*. Junho, 2005. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=734883

AINSWORTH, Richard Thompson. *IT-APAs: Harmonizing Inconsistent Transfer Pricing Rules in Income Tax – Customs – VAT*. Setembro, 2007. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1013518

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. *O Preço de Transferência e Critérios de Comparabilidade*. In: Tributos e preços de transferência. Vol. II. São Paulo: Dialética, 1999

ANDRADE, Paulo Roberto. *Valoração Aduaneira e Preços de Transferência no Brasil: uma Comparação Objetiva*. In: Revista de Direito Tributário Internacional. Vol. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2005, ano 1, nº 1

BAKKER, Anuschka; OBUOFORIBO, Belema. *Transfer Pricing and customs valuation: Two worlds to tax as one*. Amsterdã: IBDF, 2009

BARREIRA, Enrique C. *El "Valor en Aduana" y "Los precios de Transferencia" en las transacciones internacionales entre empresas vinculadas: dos enfoques ante un mismo fenómeno"*. Disponível em: iaea.org.ar

CAPARROZ, Roberto. *Comércio Internacional e Legislação Aduaneira.* 7ª edição. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

CARVALHO, Marcelo Pimentel de. *Valor aduaneiro: princípios, métodos e fraudes.* São Paulo: Aduaneiras, 2007.

CHAPINOTI, Maurício Braga. *Preços de transferência e valoração aduaneira.* In: FLEISCHMANN, Antonio Carlos. BORGES, Eduardo. SILVEIRA, Rodrigo Maito da (Coords.). *Controvérsias tributárias no comércio exterior*. São Paulo: Aduaneiras, 2010.

FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. 2ª edição. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FOLLONI, André Parmo; HANNEMANN, Mayara. *Revisão aduaneira e lançamento tributário: regras para a intervenção do Estado nas importações*. Revista Jurídica da Presidência, Brasília, DF, v. 16, n. 109, p. 88, 2014).

HILÚ NETO, Miguel. *Preços de Transferência e valor aduaneiro: a questão da vinculação à luz dos princípios tributários*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ROCHA, Valdir de Oliveira (Coords.). Tributos e preços de transferência.

NOBRE, Lionel P. *Transferência de preços e valoração aduaneira no Brasil: um conflito insolúvel?* www.fiscosoft.com .br

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Preços de transferência no Direito Tributário Brasileiro*. Dialética. 1999.

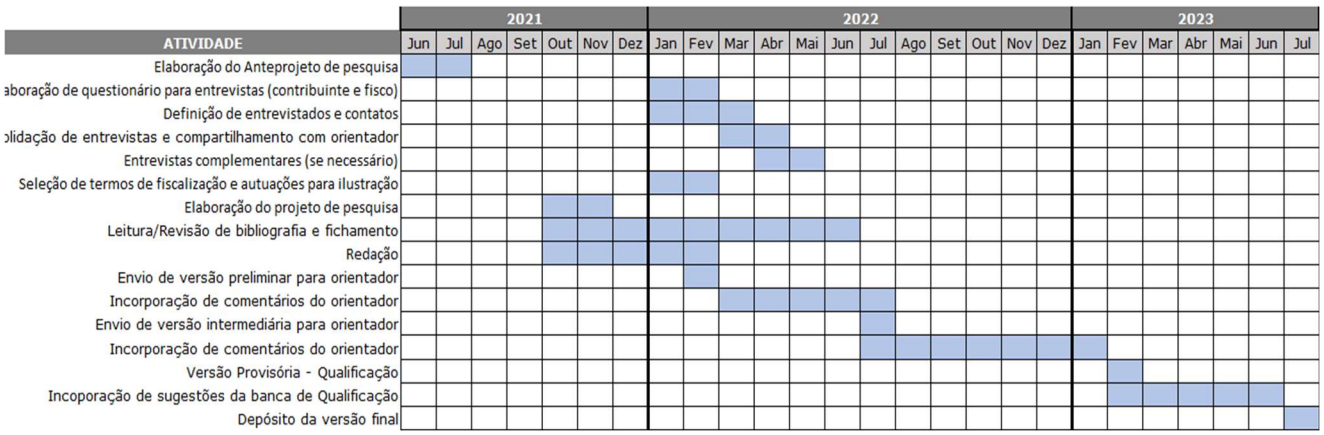
SOSA, Roosevelt Baldomir. *Valor aduaneiro: comentários às novas normas de valoração aduaneira no âmbito do Mercosul*. São Paulo: aduaneiras, 1996.

TORRES, Heleno Taveira. *Imposto de importação e o acordo de valoração aduaneira. Ajustes do valor de transação com royalties e serviços*. In: (Coord.). Direito Tributário Internacional Aplicado. São Paulo: Quartier Latin, 2004, 2004, v. II.

TORRES, Heleno Taveira. *Transferência de preços e o seu controle fiscal na legislação brasileira*. In: Revista Euroamericana de Estudios Tributarios – Los Precios de Transferencia. Instituto Euroamericano de Estudios Tributários. Madri, 1999.

TORRES, Heleno. *Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

Foram identificadas, ainda, Dissertação de Mestrado e Tese de Doutorado compreendendo temas conectados ao presente Anteprojeto de Pesquisa:

- Defendida na PUC/SP, 2010 - Jonathan Barros Vita. "Valoração aduaneira e preços de transferência: pontos de conexão e distinções sistêmico-aplicativas".
- Defendida na USP, 2012 - Valéria Zimpeck Mirshawaka. "Preços de Transferência: diferentes visões."

7. Cronograma de execução