

Consultor Tributário: O valor aduaneiro define o preço de transferência

A vinculação entre as partes de uma mesma transação, quer seja decorrente de vínculo societário, administrativo, pessoal ou contratual, faz com que a legislação de regência de alguns tributos estabeleça regras próprias relativas à definição das respectivas bases de cálculo, de forma a que delas sejam expurgadas as possíveis influências que possam decorrer de tal vinculação.

Busca-se, em outras palavras, evitar que a manipulação indevida de preços de que decorra a atribuição de valores fictícios a operações realizadas por partes relacionadas (distantes daqueles que seriam acordados em uma relação normal de mercado, entre terceiros independentes) possa desnaturar a base de cálculo dos tributos nelas incidentes e, conseqüentemente, causar prejuízos ao erário.



Isso é feito por meio da aplicação de métodos cujo objetivo é a obtenção do valor que seria adotado em condições normais de mercado (*arm's length*), à luz do qual a base de cálculo daqueles tributos deverá ser dimensionada.

É o caso, por exemplo, do IPI, cuja legislação determina que a base de cálculo utilizada em operações realizadas entre empresas interdependentes deva ser o preço praticado no mercado atacadista na praça do remetente. Ou do ICMS, cujas regras de incidência determinam que, na hipótese em que o valor do frete seja cobrado por estabelecimento pertencente ao mesmo titular da mercadoria, ou “por outro estabelecimento de empresa que com aquele mantenha relação de interdependência”, o montante excedente ao constante de tabelas elaboradas pelos órgãos competentes será considerado como parte do preço da mercadoria.

Nas relações internacionais entre partes relacionadas, há também regras a serem observadas no que concerne à incidência dos tributos que incidem sobre a renda (IRPJ e CSL) e dos que incidem sobre o comércio exterior.

Em relação ao primeiro grupo, relativo aos tributos que incidem sobre a renda, desde 1996, o Brasil instituiu regras específicas de “Preços de Transferência” (PT) que, em relação às importações, visam fixar um limite máximo do preço do bem proveniente do exterior, de forma a impedir que partes relacionadas aumentem artificialmente os custos do contribuinte brasileiro e reduzam indevidamente a renda a ser tributada no país. Tal limite pode ser estabelecido por diversos métodos previstos na legislação, que visam estimar o já mencionado preço *arm's length*[\[1\]](#).

No caso dos tributos federais que oneram a importação de bens, como o Imposto de Importação, IPI e PIS/Cofins[\[2\]](#), a respectiva base de cálculo é o Valor Aduaneiro (VA) que, em regra, corresponde ao montante efetivamente atribuído à operação. Contudo, caso haja vínculo entre o comprador e o vendedor, determina-se a verificação da eventual influência dessa vinculação sobre o preço declarado.

Verificada a inexistência dessa influência, o valor aduaneiro se mantém inalterado.

Se, por outro lado, constata-se a referida influência por meio da comparação do preço adotado com aquele obtido com algum dos métodos previstos na legislação aplicável^[3] (bastante similares na essência àqueles utilizados para fins de “Preços de Transferência”), o valor declarado pelo importador é substituído por aquele alcançado após a referida comparação.

Repare o leitor que, neste último caso, o Fisco efetivamente interfere no processo de fixação da base de cálculo a ser adotada, e expressamente determina, por meio da aplicação dos métodos previstos no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), o valor que terá o produto a ser importado (VA).

Pergunta-se: poderia o valor aduaneiro obtido pela aplicação dos métodos referidos no parágrafo anterior ser superior ao limite máximo de atribuição de custo dos bens importados obtido por meio da aplicação das regras de PT? Poderia haver divergência na aplicação de métodos tão semelhantes, relativamente à incidência de tributos que são cobrados pelo mesmo ente político tributante?

Em linhas gerais, aqueles que defendem a autonomia desses institutos (VA e PT) fundamentam-se no pressuposto de que as regras de ambos teriam enfoques distintos: o primeiro (VA) teria caráter objetivo, voltado exclusivamente para a apuração do valor do bem importado, enquanto o segundo (PT) teria caráter subjetivo, buscando verificar se uma das partes reduziu artificialmente os seus lucros^[4]. Para outros^[5], aos quais me associo, esse não parece ser o melhor caminho. É, de fato, natural que se estabeleça uma conexão entre os dois institutos.

Apesar de movidos por interesses distintos e, por vezes, opostos (na aplicação do VA, o Fisco objetiva ampliar a base dos tributos aduaneiros, enquanto que, na do PT, ele busca reduzir os custos de importação; no VA, afere-se o valor do produto em si e, no PT, busca-se constatar se uma das partes da transação obteve desvantagem indevida no negócio, minorando artificialmente os seus lucros; o VA é aplicável a bens, enquanto o PT é aplicável a bens, serviços e direitos), há duas características que vinculam umbilicalmente esses institutos: ambos têm aplicação na apuração da base de cálculo de tributos federais (ou seja, de tributos cobrados pelo mesmo ente político) e, também em ambos, busca-se a valoração de operações entre partes vinculadas, de forma a que elas se tornem isentas das distorções oriundas de tal vinculação (*preço arm's length*).

Não é de se esperar nem admitir que, da aplicação de métodos tão semelhantes como aqueles inerentes ao VA e ao PT, relativamente a uma mesma transação — realizada entre as mesmas partes — possa haver alteração do valor que lhe tenha sido atribuído de forma a que (a) a base de cálculo dos tributos incidentes na importação seja inflada e, ao mesmo tempo, (b) sejam limitados os custos da importação para fins de IRPJ, tudo sempre no interesse do Fisco.

Decorre do simples bom senso a conclusão de que o mesmo ente político tributante (União) não pode avaliar de formas díspares um único fato econômico (importação realizada entre pessoas vinculadas) e, daí, obter a maior arrecadação possível de todos tributos da sua competência incidentes sobre o comércio exterior e a renda.

Na medida em que haja efetiva interveniência das autoridades fiscais na apuração do VA, por meio da

aplicação de algum dos métodos previstos na legislação aplicável e da consequente substituição do preço originalmente adotado na transação, esse valor poderá e deverá ser tido como custo para o importador para fins de apuração do IR, mesmo que superior ao limite obtido pela aplicação das regras de PT.

Como bem demonstra Miguel Hilú Neto, em excelente artigo sobre a matéria, conclusão contrária representaria ofensa aos princípios constitucionais da igualdade, da capacidade contributiva e da segurança jurídica, além do próprio *arm's length*, que, apesar de objetivado por ambos os institutos, estaria incoerentemente sendo demonstrado de forma diferenciada. Para o autor, “a valoração aduaneira que implique substituição do valor declarado em operações de importação ou de exportação de partes vinculadas deve ser considerada quando da aplicação e da fiscalização do IRPJ”.

Na Conferência da OCDE sobre Preços de Transferência e Valoração Aduaneira ocorrida em Bruxelas, nos dias 3 e 4 de maio de 2006, os métodos de VA e TP foram comparados, de forma a identificar as suas principais similaridades/diferenças e propiciar o debate sobre a necessidade e conveniência da convergência dos dois sistemas de valoração.

Os que foram cautelosos quanto a essa convergência se fundamentaram nos mesmos argumentos levantados pela doutrina especializada nacional citada acima, ou seja, no pressuposto de que os dois institutos teriam enfoques distintos, o que seria demonstrado claramente pelas diferenças entre os métodos de apuração do preço *arm's length*.

Os que foram a favoráveis a essa convergência argumentaram que a existência de dois grupos de regras sobre uma mesma valoração, aplicados por uma só entidade governamental, poderia gerar problemas de credibilidade. Além disso, essa duplicidade de regras e a necessidade do seu cumprimento acarretariam um injustificado aumento de *compliance costs* (custo de adequação/atendimento às exigências fiscais) para os contribuintes, bem como de *enforcement costs* (custo de imposição/fiscalização das exigências fiscais) para o Governo. Não obstante a divergência apontada acima, a conclusão da Conferência foi no sentido de que é necessário aumentar o diálogo entre as duas fiscalizações, criando fóruns de discussão que permitam a identificação de oportunidades de convergência entre ambos os institutos.

Posição similar foi adotada pela *International Chamber of Commerce* (ICC) que, em estudo elaborado no ano passado, concluiu que, apesar da existência de diversas diferenças, é indispensável que haja uma harmonização entre os dois institutos, de forma que não sejam alcançados resultados incompatíveis entre si.

Reconheço que o assunto é polêmico, mas espero que, ao final, o bom senso prevaleça.

[1] Em linhas gerais, os métodos aplicáveis para fins de TP são os seguintes:

- i) Método dos Preços Independentes Comparados – PIC: a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países;
- ii) Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL: a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes, feitas diversas deduções, inclusive margem de lucro específica estabelecida na legislação;
- iii) Custo de Produção mais Lucro – CPL: o custo médio ponderado de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, acrescido dos impostos e taxas cobrados na exportação no país onde tiverem sido originariamente produzidos, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada

sobre o custo apurado;iv) Método do Preço sob Cotação na Importação – PCI: definido como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas (aplicável exclusivamente a commodities sujeitas à cotação em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas).

[2] E também o ICMS, no âmbito estadual.

[3] A legislação aplicável prevê os seguintes métodos sequenciais para fins de VA:

- 1º Método – Método do valor da transação;
- 2º Método – Método do valor de transação de mercadorias idênticas – o valor de transação de mercadorias idênticas vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportados ao mesmo tempo que as mercadorias objeto de valorarão, ou em tempo aproximado;
- 3º Método – Método do valor de transação de mercadorias similares – o valor de transação de mercadorias similares vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportados ao mesmo tempo que as mercadorias objeto de valoração ou em tempo aproximado;
- 4º Método – Método do valor de revenda (ou método do valor dedutivo) – o preço pelo qual as mercadorias importadas ou as mercadorias idênticas ou similares importadas são vendidas, feitas certas deduções, incluindo margem de lucro usualmente praticada;
- 5º Método – Método do custo de produção (ou método do valor computado) – o valor do custo de produção, feitas certas adições, inclusive referente ao lucro usual na transação;
- 6º Método – Método do último recurso (ou método pelo critério da razoabilidade) – valor determinado com base em critérios razoáveis e condizentes com os princípios e disposições gerais do AVA.

[4] Nesse sentido, Luis Eduardo Schoueri (“Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro”, Dialética, São Paulo, 2006, pg. 17 e 18) e Paulo Roberto Andrade (Revista de Direito Tributário Internacional, Ano 1, n. 1, “Valoração Aduaneira e Preços de Transferência no Brasil: Uma Avaliação Objetiva”, Quartier Latin, 2006)

[5] Heleno Taveira Torres (“Direito Tributário Internacional”, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, Páginas 231 e 237) e Miguel Hilú Neto (Preços de Transferência, “O elo jurídico entre a valoração aduaneira e os preços de transferência”, Quartier Latin, 2005).

Date Created

08/05/2013