

Valoração aduaneira e preços de transferência

Existe uma dificuldade para se aplicar de maneira uniforme o texto normativo comum a mais de um país, o que reclama métodos e sistemas de organização.^[1] É possível se construírem alguns pontos de partida, ou pressupostos elementares, para que se estabeleça a base do diálogo em operações transfronteiriças: (i) a definição daquilo que entendemos como mercadoria, conforme feito alhures por esta coluna; (ii) a sua classificação em um sistema harmonizado; (iii) a verificação de sua origem para a definição do tratamento tarifário correspondente; (iv) a fixação de seu valor aduaneiro, base econômica para outros, tributos e eventuais penalidades, ponto focal da lupa argumentativa



Leonardo Branco
professor
e conselheiro do Carf

As diferentes rodadas do Gatt buscaram, sobretudo até os anos 1970, a

redução progressiva das alíquotas do imposto de importação, a partir de negociações entre os países, baseada na aplicação de direitos aduaneiros *ad valorem*. A percepção de que o combate ao protecionismo não poderia ser frustrado por meio do manejo indevido e artificioso da base de cálculo foi motor de discussões no contexto da malsucedida Carta de Havana, cujos termos ressoariam posteriormente no artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio (Gatt), que teria disciplina preliminarmente europeia no âmbito do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), por meio da Definição de Valor de Bruxelas.^[2] Sobre as fundações gerais da pedra angular do Gatt, de outubro de 1947, foi elaborada a “Definição de Valor de Bruxelas” (DVB), no âmbito do CCA, em 1950. A Convenção relativa à DVB, que influenciou a legislação de vários países, definia o valor aduaneiro pela problemática expressão “*preço normal*”, o que levava em conta uma venda realizada em condições de livre concorrência.^[3]

Os debates do grupo de estudos para a União Aduaneira Europeia, que culminaram na "Definição de Valor de Bruxelas" (DVB), que representou um marco importante e duradouro ao permitir às aduanas a utilização de um valor teórico ou preço-parâmetro apto a autorizar a realização de ajustes sobre a informação declarada pelo importador em caso de discrepância, tendo ecoado no inciso II do artigo 20 do Código Tributário Nacional e na redação original dos artigos 2º e 3º do Decreto-Lei nº 37/1966.^[4] Porém, aos poucos, e notavelmente no último quartel do século 20, cederia espaço para uma noção positiva de *valor de transação* que já transparecia na década de 1960 durante a Rodada Kennedy.

O Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), resultante da Rodada Tóquio (1973/1979) e ratificado em 1986 pelo Brasil, rompeu com os pressupostos da DVB e com a ideia de "preço normal" para as importações.^[5] A criação da Organização Mundial de Comércio com a celebração do Protocolo de Marrakesh em 1994, marco da conclusão da longa Rodada Uruguai iniciada em 1986, adicionou ao patrimônio jurídico internacional não apenas os 15 artigos de seu acordo constitutivo, mas também quatro anexos, sendo o primeiro deles dividido em três, entre eles o Anexo 1A representativo do Gatt, e outros acordos, como o AVA, que veio a regulamentar o Artigo VII do Gatt. O conjunto normativo representado pela ata final da oitava rodada de negociações multilaterais foi incorporado ao ordenamento brasileiro por meio do Decreto nº 1.355/1994 e é de aplicação obrigatória conforme art. 2º do Decreto-Lei nº 37/1966 e inciso I do art. 75 do Regulamento Aduaneiro (RA), no que se refere à valoração aduaneira.

O acordo, ao buscar assegurar uma uniformidade da base sobre a qual incidirão os direitos aduaneiros veio, de um lado, a rechaçar a utilização do valor das mercadorias de origem nacional como parâmetro, o que teve por base contextual, em especial, o combate ao emprego do *American Selling Price* como a mais comum das fórmulas de valoração utilizadas até 1979 pelos Estados Unidos.^[6] Por outro lado, reduziu consideravelmente o espectro da arbitrariedade na fixação da base ao prestigiar a técnica do ajuste transacional, seja por parte do importador ou da Administração. Tal constatação não implica, por evidente, a oponibilidade absoluta do valor declarado pelo importador à autoridade aduaneira, mas apenas que a Aduana deve cumprir com a função de valorar a partir do novo padrão positivo.

Não por acaso, o artigo 17 do acordo adverte que seu texto não pode ser utilizado como forma de coarctar a Administração aduaneira em seu trabalho de verificar a veracidade ou a exatidão das informações prestadas para fins de valoração, o que se encontra replicado pela norma regulamentar doméstica: a dúvida autoriza que o auditor se valha de expedientes fiscalizatórios, com a prerrogativa, inclusive, de suscitar informações ao país exportador (parágrafo único do artigo 82 do RA), o que pode ser traduzido como um dever uma vez que o espírito do acordo é a cooperação entre os países-membros para que o acordo seja cumprido.

Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do valor aduaneiro nos termos do AVA, assim entendido como o valor da transação definido pelo artigo 1 com os ajustes previstos pelo artigo 8 e as definições do artigo 15. A expressão "transação" parece pressupor necessariamente uma venda, de modo a refletir a totalidade dos pagamentos, diretos ou indiretos, efetuados ou a serem realizados, como condição de venda das mercadorias, de maneira a captar integralmente a prestação destinada ao vendedor.



Apenas diante da impossibilidade de aplicação do método geral é que se adotarão as técnicas substitutivas, em caráter sucessivo e excludente, de forma a se aferir o valor: (i) de transação das mercadorias importadas (artigos 1º e 8º); (ii) de transação de mercadorias idênticas — *transaction value* (artigo 2º); (iii) de transação de mercadorias similares; (iv) valor deduzido — *deductive method* (artigo 5º); (v) valor computado ou reconstruído — *computed method* (artigo 6º); e (vi) fixação com base em critérios razoáveis condizentes com os princípios e disposições gerais do acordo — *fall-back method* (artigo 7º), sendo que a ordem dos quarto e quinto métodos fica a cargo do importador, desde que o país tenha apresentado reserva quanto a este particular.

Assim, se houver relação de vinculação entre importador e vendedor e, cumulativamente, dúvida a respeito da veracidade do valor declarado, devem ser solicitadas informações para que se estabeleça se a relação entre influenciou o preço de maneira relevante. Apenas depois deste percurso argumentativo e probatório, ou no caso de inexistência de dados objetivos e quantificáveis nos termos do art. 20 da Instrução Normativa SRF nº 327, de 09/05/2003, é que será permitido à autoridade aduaneira descartar o valor transacional e partir para o método subsequente.

O parágrafo 2º do artigo 1º do AVA determina textualmente que a vinculação entre as partes não é motivo suficiente para se rejeitar o valor declarado, sendo necessário o exame das circunstâncias em que a venda ocorreu. O simples fato de se praticar um valor inferior ao preço corrente de mercado para mercadorias idênticas entre partes relacionadas não é suficiente, nos termos da Opinião Consultiva nº 2.1 do Comitê de Valoração Aduaneira da Organização Mundial das Aduanas (OMA), para a rejeição do primeiro método (valor da transação), havendo necessidade de abertura de prazo ao importador para prestação de informações e produção de prova.

O acordo chega à minúcia de ofertar argumentos de refutação vinculantes, devendo prevalecer a informação declarada, por exemplo, nos casos em que o preço questionado se aproxime do valor praticado em vendas de mercadorias idênticas ou similares efetuadas a pessoas não-vinculadas, procedimento este que foi introduzido em 1994 como resultado das negociações realizadas durante a Rodada Uruguai que culminaram com a Decisão 6.1.[\[7\]](#) e que foram transportadas, com uma redação ligeiramente diversa, para o artigo 15 da Instrução Normativa SRF nº 327, de 09/05/2003, diploma que também prevê a figura da vinculação presumida no artigo 18.

Em recente julgamento, ocorrido em 14/12/2021, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) proferiu o Acórdão Carf nº 3201-009.605 (Processo nº 11080.724128/2015-21), de relatoria da Conselheira Mara Cristina Sifuentes, ainda inédito, no qual a turma entendeu por bem, por maioria de votos, manter o auto de infração que fixou o valor aduaneiro com base em métodos próprios da legislação de preços de transferência que reputou como razoáveis após afastar a aplicabilidade dos demais métodos previstos pelo AVA. A decisão, assim que publicada, será merecedora de estudos, tendo em vista a importância da aproximação dos dois institutos, e sob dupla perspectiva: de um lado, se foi correta a refutação dos métodos sequenciais e, de outro, até que ponto pode o aplicador beber de fonte de tradição diversa voltada ao *transfer pricing* para responder a anseios de ordem aduaneira, valendo a pena a leitura do voto vencedor da Resolução Carf nº 3401-001.799, de 30/01/2019, de redatoria do Conselheiro Rosaldo Trevisan.[\[8\]](#)

O tema dos preços de transferência foi introduzido no ordenamento brasileiro em meados da década de 1990, conforme preceptivo normativo do artigo 18 da Lei nº 9.430/1996 para fins de determinação lucro real (IRPJ e CSL). Nos casos de operações internacionais com partes vinculadas no exterior, as empresas devem apresentar a comparação entre os preços praticados e os preços parâmetros de acordo com os métodos previstos na legislação correspondente que diferem dos métodos da valoração.

A busca de uma aproximação entre os dois institutos levou à organização de duas Conferências conjuntas entre OCDE e OMA ocorridas em maio de 2006 e de 2007 e sediadas em Bruxelas, tendo-se percebido a existência de posições antagônicas entre os conferencistas sobre a convergência ou não dos mecanismos, e que culminou na edição do "Guia da OMA sobre Valoração Aduaneira e Preços de Transferência",[\[9\]](#) destinado a auxiliar funcionários aduaneiros responsáveis pela política de valoração aduaneira ou que atuam em auditorias e controles de empresas multinacionais (MNEs).

De fato, a convergência deve ser analisada com ainda maior cuidado no caso brasileiro, uma vez que as regras de *transfer pricing* se afastam, em diversos momentos, das orientações da OCDE. Além disso, se na valoração se busca como norte magnético o valor de transação, não é possível se perder de vista que os preços de transferência têm por objetivo desvelar a vantagem indevida obtida por uma das partes no negócio que conduziu a uma acomodação do lucro.

Mesmo aquele que se disponha a utilizá-lo deve ter em conta que o ajuste do valor da transação por meio do reconhecimento de regras de preço de transferência implica inserção de lucro, o que não desloca necessariamente a valoração para o sexto método, vez que tanto o segundo como o terceiro métodos são igualmente valores de transação em que o lucro identificado eventualmente poderá ser acomodado.

Inexiste, ainda, identidade dos métodos ou de sua aplicação, uma vez que, no caso dos preços de transferência, está-se diante de recomendações não rígidas e não hierárquicas (*guidelines*), que opera de maneira sintética, valendo-se de um valor *arm's length* que olha a média das operações (ainda que o ajuste seja feito transação por transação), diferente do que ocorre no AVA: em uma valoração aduaneira não se cogita o contribuinte, a seu talante e alvedrio, escolher o método que melhor convenha, e as avaliações são analíticas, por operação de importação realizada.



Trata-se de técnicas, tradições, finalidades, acordos, organismos internacionais e legislações domésticas que não se equivalem. No entanto, é necessário se ponderar que o parágrafo 2º do artigo 2º do acordo, ao determinar o exame das circunstâncias da venda em transações entre partes vinculadas para decidir se o valor aduaneiro das mercadorias importadas será o valor de transação, acaba por facultar uma abertura para a análise das informações relativas a preços de transferência, o que restou reconhecido pelo Comentário 23.1 do Comitê Técnico sobre Valoração Aduaneira (CTVA) da OMA. Tal possibilidade serviria para infirmar o preço declarado, mas jamais para fixar o valor aduaneiro, servindo, portanto, para compor a coleção probatória, como dado adicional para aperfeiçoar a aplicação da metodologia do AVA, o que torna necessário se aguardar a publicação do acórdão em referência para melhor compreender o raciocínio que levou à formação da convicção dos julgadores.

O que se depreende da leitura do acordo é a busca de ideários como neutralidade, imparcialidade, defesa da concorrência leal, não-discriminação, simplicidade e precisão. No entanto, como concluiu Leonardo Correia Lima Macedo em sua tese de doutoramento sobre o tema defendida na Maastricht University em 2020, o que se denota da aplicação dos métodos é uma indesejada complexidade que se coloca como desafio tanto às empresas como às Administrações aduaneiras,^[10] conclusão a que também chegaram outros autores como Enrique Barrera ao defender a adoção de um sistema voltado a conferir previsibilidade, segurança jurídica e uniformidade de entendimento a respeito da aplicação dos meios (em nosso caso, métodos) para se alcançar a valoração,^[11] tarefa que é, como se pode perceber, tudo, menos fácil.

Dedico a coluna desta terça-feira a todas as mulheres, com o desejo de que as homenagens de hoje sejam de respeito e reconhecimento.

[1] COSTA, José Augusto Fontoura. Normas de Direito Internacional – aplicação uniforme do Direito uniforme. São Paulo: Editora Atlas, 2000, pp. 29-31 e 261-262.

[2] TREVISAN, Rosaldo. O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional. 1. ed. São Paulo: Aduaneiras/Lex Produtos Jurídicos, 2017: “A *Convenção para Criação de um Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA)* foi assinada em Bruxelas, em 15/12/1950, por treze países, e constituiu, seguramente, uma das providências internacionais mais importantes para a estruturação do Direito Internacional Aduaneiro, pois foi a partir da existência do CCA que foram aprofundados estudos temáticos que resultaram em diversas outras convenções específicas, como as referentes a regimes e procedimentos aduaneiros, classificação de mercadorias, origem e valoração aduaneira.²³⁹ Em seus primeiros anos de vida, o CCA foi precursor”

[3] COTTER, Juan Patricio. Derecho Aduanero y Comercio Internacional. Buenos Aires: Ediciones IARA, 2018, pp. 124-127.



[4] TREVISAN, Rosaldo. O imposto de importação e o direito aduaneiro internacional. 1. ed. São Paulo: Aduaneiras/Lex Produtos Jurídicos, 2017.

[5] SCHOUERI, Luís Eduardo. Preços de transferência no direito tributário brasileiro. São Paulo: Dialética, 2013, p. 19: A definição de Bruxelas foi tão marcante que, mesmo em 2013, ao tratar das relações entre *transfer pricing* e valoração aduaneira, autores continuam remetendo à DVB: “(...) os métodos para valoração aduaneira visam buscar o preço normal daquele bem”.

[6] BASALDÚA, Ricardo Xavier. Tributos al comercio exterior. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2ª edición, 2016, 215-241.

[7] BASALDÚA, Ricardo Xavier. La Organización Mundial del Comercio y la regulación del comercio internacional. Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2ª edición, 2013, pp. 433-463.

[8] Transcreve-se do voto vencedor, merecedor de encômios, o seguinte trecho: “*Enquanto a disciplina de preços de transferência tem por universo, grosso modo, a busca por preços em condições de mercado (arm's lenght) nas transações entre empresas vinculadas, para efeito de tributação da renda, com a finalidade de real alocação da carga tributária, a disciplina da valoração aduaneira objetiva a determinação do valor real da mercadoria transacionada, em uma determinada operação de importação, evitando a discriminação entre os países por meio da adoção de bases de cálculo arbitrárias ou fictícias, tendo como base o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, entre empresas vinculadas ou não, com os ajustes estabelecidos no AVA-GATT. Tanto para determinação dos preços de transferência quanto da valoração aduaneira são adotados métodos, estes delineados no AVA-GATT, e de aplicação obrigatoriamente sequencial e sucessiva, e aqueles referenciados nas Diretrizes da OCDE, que não estabelece ordem necessária, e remete a uma ‘seleção apropriada’ (...). BARREIRA já manifestava temor em relação à utilização dos institutos com fins contraditórios, entendendo imprescindível a adoção de sistemas que permitam previsibilidade/segurança jurídica, indicando como paliativos eventuais acordos entre as administrações tributárias acerca da aceitação dos métodos empregados pelas empresas*”.

[9] WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing, junho de 2015.

[10] Macedo, L. C. L. (2020). Ad valorem tariffs and customs valuation: implications for the stability



and predictability of national revenue from tariffs. Maastricht University. p. 252: "(...) *customs Valuation, showing in several articles how complex, dubious and time consuming the determination of the customs value can be (...). The transaction value method is, by nature, volatile and possibly results in arriving at different values for every shipment without any regard for certainty, predictability or security. The other methods are used less and present implementation challenges to customs administrations. The Section provided examples of the complexities, uncertainty and fragilities of the WTO CVA*".

[11] 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” (Revista de Estudios Aduaneros, n. 15, disponível neste [link](#). “*La uniformidad de los medios dependen de la unidad de fines que ellos persiguen, por lo que no debe sorprendernos que ante fines diferentes, las herramientas utilizadas por uno y otro instituto difieran*”.

Meta Fields