

Valoração aduaneira, preço de transferência e a MP 1.152/22

Em 2022, dentre os temas que valsaram nos palcos da coluna, um foi escolhido em sequência pelos colunistas, merecendo destaque por semanas seguidas. Tratou-se do par valoração aduaneira e preços de transferência. Ao som de melodias internacionais, produzidas no âmbito da OMC, OMA, OCDE e outras instituições, buscou-se uma letra harmoniosa que pudesse aproximar e conciliar o uso das regras pertinentes a cada um deles. Essa aproximação, no entanto, como debatido na coluna [1], assim como discutido em webinários, congressos [2] e artigos sobre o tema, não é simples [3]. A renovação do tema na pauta aduaneira nacional sobreveio ao julgamento do caso decidido pelo Acórdão nº 3201-009.605 da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 3ª Seção do Carf. Em sequência, nova sonoridade foi produzida pela aduana pátria, na matéria, com a letra da IN RFB nº 2.090/2022, revogando norma anterior e tratando, dentre outros temas, da possibilidade de utilização dos estudos de preços de transferência para



Fernando Pieri
advogado
e presidente da Abead

Uma das críticas legítimas à aplicação dos preços de transferência para

definir o valor aduaneiro tangia à legislação brasileira sobre o primeiro e seu distanciamento dos padrões da OCDE e do princípio *arm's length*, ponto de aproximação dos dois institutos [4]. No entanto, novos ventos sopram nessa seara e a melodia atual é inovadora. O par — VA e PT — continua ocupando o palco das reflexões e a atenção da comunidade aduaneira e tributária seja face ao grande fluxo de comércio internacional *intercompany* que atinge índices de aproximadamente 70%, assim como pelo grande volume de exportações e importações brasileiras realizadas com suas vinculadas no exterior. Mas esse não é o único e principal motivo de nossa atenção ao tema e sim as novidades no regime brasileiro de controle de preços de transferência que foi profundamente modificado com a edição da Medida Provisória nº 1.152, de 28/12/2022. Esse ato normativo pretendeu, em essência, introduzir as recomendações da OCDE ao modelo nacional, notadamente no que se refere à adoção do princípio *arm's length* como critério normativo de definição do preço parâmetro, para fins de comparabilidade de preços em operações de exportação e de importação.



Controle de preços de transferência é o nome geralmente atribuído ao conjunto de regras antielisivas específicas que visam evitar a erosão da base de cálculo dos tributos sobre a renda, mediante teste dos preços praticados em operações realizadas entre partes relacionadas e/ou quando uma das partes está sediada em país com tributação favorecida. O risco de elisão fiscal ocorre por meio de subfaturamento nas exportações ou superfaturamento nas importações.

Sua função é mensurar, fiscalmente, o valor de mercado da transação, é dizer o preço *arm's length* — "à distância de um braço". O preço *arm's length* configura o parâmetro dessa mesma transação se fosse realizada entre partes independentes, sem condições de favorecimento.

No Direito brasileiro, o controle de preços de transferência passou a ser realizado de modo específico a partir da Lei nº 9.430/1996. Conforme Schoueri [5], os métodos previstos pela redação original dessa lei permitem que eles sejam divididos em dois grupos: (1) aqueles cuja essência é a comparação de preços e (2) os que se limitam a levantamento de dados e aplicação de margens fixas. Nos primeiros, temos os preços independentes comparados, na importação e preços de venda, nas exportações. Nos segundos, temos o preço de revenda menos lucro, custo de aquisição ou produção mais lucro etc., nos quais há margens fixadas para o lucro, para o custo e para o valor da transação.

Com o advento da Lei nº 12.715/2012, foram criados os métodos Preço sob Cotação na Importação (PCI) e o Preço sob Cotação na Exportação (PECEX), de aplicação impositiva e exclusiva para operações de importação e exportação de *commodities*.

Ocorre que a legislação brasileira, mesmo após o PCI e o Pecex, permaneceu distante do modelo OCDE, vide o seu *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, cuja primeira versão foi apresentada em 1979, baseada no princípio *arm's length*.

Em 2018, a OCDE e a Receita Federal comunicaram o início de um projeto conjunto para examinar as "semelhanças e divergências entre suas respectivas abordagens de preços de transferência para avaliar transações internacionais entre empresas vinculadas para fins tributários" [6]. Em 2019, apresentou-se um relatório elaborado como conclusão do projeto, pelo qual haveria "diferentes lacunas e divergências no sistema brasileiro de preços de transferência quando comparado ao padrão da OCDE" [7]. O ponto central das conclusões do documento consiste em que a opção brasileira por um regime preponderantemente marcado pela utilização de presunções e margens fixas decorreu de uma decisão de privilegiar a praticabilidade fiscal e a segurança jurídica, em detrimento do padrão *arm's length*.

Justamente para romper com esse distanciamento, que tornava o Brasil um país peculiar e pouco integrado do ponto de vista das transações internacionais, editou-se a Medida Provisória nº 1.152/2022, em texto elaborado pela RFB como fruto do projeto mencionado.

Como visto, o princípio *arm's length* pressupõe que partes relacionadas, ao transacionar entre si qualquer utilidade econômica, não se baseiam nas forças de mercado. Daí que o artigo 2º da Medida Provisória determina que os termos e as condições de uma transação controlada serão estabelecidos de acordo com aqueles que seriam acordados entre partes não relacionadas em transações comparáveis, consagrando o princípio na legislação brasileira.



A Medida Provisória impõe que, feito o delineamento da operação tendo em conta as "**opções realisticamente disponíveis**" às partes e o percurso de cinco etapas, que consideram os fatos e circunstâncias da transação, a conduta efetiva das partes e as suas características economicamente relevantes, passa-se à análise de comparabilidade.

A análise de comparabilidade, por sua vez, impõe a adoção do "**método mais apropriado**", ou seja, o que mais intensamente concretize o princípio *arm's length*, em oposição ao "método mais favorável ao contribuinte", que era a regra até então no Brasil (com exceção de PCI e Pecex, impositivos para *commodities*). Os métodos são: (1) Preço Independente Comparável – PIC; (2) Preço de Revenda menos Lucro – PRL; (3) Custo mais Lucro – MCL; (4) Margem Líquida da Transação – MLT; e (5) Divisão do Lucro – MDL. Os dois últimos representam os métodos mais utilizados nos países que adotam o padrão OCDE, sendo que se previu ainda a possibilidade de se adotarem "outros métodos", desde que produzam resultados mais aderentes ao princípio *arm's length*.

Considerando que a função antielisiva presente nas regras de controle de preços de transferência também se manifesta nas regras que determinam a valoração aduaneira, surgem, naturalmente, reflexões sobre os possíveis efeitos da Medida Provisória sobre os tributos tipicamente aduaneiros. Afinal, ambos os arcabouços normativos pretendem comparar transações efetivamente praticadas com os parâmetros que seriam verificados para essas mesmas operações se realizadas sem qualquer favorecimento pelas partes contratantes.

Nesse ponto, deve-se ressaltar que a RFB pretendeu, categoricamente, separar os dois institutos logo no artigo 1º da Medida Provisória, cujo teor é claro quanto à sua aplicabilidade apenas ao IRPJ e à CSLL: "*Esta Medida Provisória altera a legislação do Imposto sobre a Renda das Pessoa Jurídicas — IRPJ e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido — CSLL para dispor sobre as regras de preços de transferência*". Isso foi reforçado com a recente edição da IN RFB nº 2.132, de 17/2/2023. O parágrafo único do seu art. 1º afirma categórico que "*o disposto nesta Instrução Normativa aplica-se na determinação da base de cálculo do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL)*", excluindo, novamente, do seu âmbito de aplicação direto e específico, os demais tributos.

Se é certo, portanto, que a MP não produz efeitos automáticos sobre o procedimento de valoração aduaneira, deve-se ressaltar duas questões que serão detalhadas adiante: (1) o novo conjunto de regras de preços de transferência no Brasil, especialmente por se basear na melhor concretização do princípio *arm's length*, pode ser utilizado como referência para o procedimento de valoração aduaneira, nos termos e limites impostos pelas regras existentes e aplicáveis no Direito Aduaneiro; e (2), ao menos teoricamente, também é possível que métodos de valoração aduaneira sejam utilizados para fins de apuração de preço parâmetro, ante a previsão na Medida Provisória da possibilidade de se adotarem "outros métodos", desde que produzam resultados mais aderentes ao princípio *arm's length*. Reforçamos que as regras relativas ao controle de preços de transferência possuem estrutura e finalidade distintas das regras de valoração aduaneira. A comunicação entre ambos os arcabouços jurídicos, por isso, não pode ser automática, sendo possível apenas nos termos e limites estipulados nas normas aplicáveis a cada instituto.



As regras de preços de transferência podem ser tomadas em consideração pelo aplicador das regras de valor aduaneiro, conforme evidencia o Comentário nº 23.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA, pelo qual se permite que a autoridade aduaneira utilize informações encontradas em estudos de preços de transferência elaborados pelo importador para avaliar as **circunstâncias da venda**. Essa diretriz foi incorporada em diversas passagens da IN RFB nº 2.090/2022, a saber: art. 4º, § 6º; artigo 17; art. 28, § único, inciso VI, e ainda, na parte em que reproduz o referido Comentário 23.1 da CTVA/OMA, a norma aduaneira brasileira deixa claro que *"um estudo sobre preços de transferência pode constituir uma boa fonte de informação, se contiver informação relevante sobre as circunstâncias da venda. Por outro lado, um estudo sobre preços de transferência pode não ser relevante ou adequado devido às substanciais e significativas diferenças que existem entre os métodos do Acordo para determinar o valor das mercadorias importadas e aqueles das Diretrizes da OCDE sobre Preços de Transferência"*.

Entre as "**substanciais e significativas diferenças**" relativas ao AVA-Gatt e ao novo regramento brasileiro de preços de transferência, baseado no modelo OCDE, pode-se citar: **(1)** o conceito de partes relacionadas, uma vez que, para fins de preços de transferência adota-se o **critério de "influência"**, ao passo que o AVA estabelece um conceito taxativo de vinculação; **(2)** a estrutura dos métodos, sendo que, para fins de preços de transferência importa o **método mais apropriado**, ao passo que na valoração aduaneira impõe-se um modelo sequencial de seis métodos, devendo-se percorrer todos na ordem prescrita e descartar o anterior para seguir ao posterior; **(3)** o intervalo de comparáveis permitido para preços de transferência (artigo 16 da MP) pode ser diferente daquele relativo a uma específica transação considerada para fins de valoração aduaneira; **(4)** a periodicidade de produção da documentação de suporte para cada instituto, de forma que uma transação a ser avaliada para fins de valoração aduaneira pode ocorrer antes que os estudos sobre preços de transferência tenham sido concluídos.

Por isso, deve-se ter cautela na invocação das regras de preços de transferência, mesmo após a edição da Medida Provisória nº 1.152/2022 e da IN RFB nº 2.132/2023, para fins de valoração aduaneira. Essa última possui regras próprias que devem ser observadas.

É certo dizer que um contribuinte, por exemplo, que comprovadamente não possa aplicar o primeiro método (do valor de transação), tampouco possua informações suficientes para se valer dos quatro outros métodos subsequentes, estará sujeito à valoração aduaneira conforme o sexto método, dos critérios razoáveis ou último método (*fall-back*) e, nessa situação, caso a mesma transação tenha sido submetida à análise de comparabilidade conforme as novas regras de preços de transferência, pode ser razoável se valer do preço parâmetro apurado para fins de IRPJ e CSLL, com as devidas depurações, para a definição do valor aduaneiro das transações específicas. Isso porque, diferentemente do que ocorria antes, em que valia o critério do "método mais benéfico ao contribuinte" e quando o sistema era baseado em presunções e margens fixas, agora o modelo do *transfer pricing* impõe a adoção do **método "mais apropriado" à concretização do princípio arm's length**, no que se vê potencial para uma razoável apuração e definição do valor aduaneiro. Se utilizado como elemento relevante no sexto método previsto no AVA estarão respeitados os critérios razoáveis e limitadores de valores arbitrários ou fictícios, balizadores de sua aplicação.



[1] Leonardo Branco: [link](#); Liziane Meira: [link](#); Fernando Pieri: [link](#)

[2] Congresso Internacional de Estudos Aduaneiros da [Abead](#), [YouTube – link](#) (a partir de 3:30hs). Webinário da Apet : [link](#). Seminário Conjunto de Direito Tributário Aduaneiro – FGV, OAB MG e UFMG: [link](#) (a partir de 3hs). O tema foi objeto de painel específico no XXV Congresso Internacional de Direito Tributário da [ABRADT](#).

[3] LEONARDO, Fernando Pieri. **Valoração aduaneira e a utilização dos preços de transferência: algumas convergências e dissonâncias**, in JÚNIOR, Onofre Alves Batista e SILVA, Paulo Roberto Coimbra, coord.. **Direito Aduaneiro e Direito Tributário Aduaneiro**. Belo Horizonte: Letramento – Casa do Direito, 2022. p. 361 a 392. SEHN, Solon. **Valoração aduaneira e preços de transferência**, in PEREIRA, Cláudio Augusto Gonçalves e REIS, Raquel Segalla, coord.. **Ensaio de Direito Aduaneiro II**. São Paulo: Tirant lo blanch, 2023, p. 281-297.

[4] *"...tanto el Acuerdo como las Directrices se basan en un principio común: el principio arm's length. En otras palabras, tanto las Directrices como el artículo 1.2(a) del Acuerdo perseguen lo mismo: verificar si la vinculación entre comprador y vendedor ha influido en el precio"*. JOVANOVIĆ, Juan Martin. **Precios de Transferencia y valor en aduana. Convergencia entre las normas de valoración en materia impositiva y aduanera en caso de transacciones entre empresas vinculadas**. In **Memorias Tercer Encuentro Iberoamericano**. México: Instituto Interamericano de Fronteras y Aduanas, A. C. (IIFA). 2008, p. 335 – 366.

[5] SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no Direito Tributário brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2013, p. 144.

[6] Disponível em: [link](#). Acesso em 14/3/2023.

[7] Disponível em: [link](#). Acesso em 14/3/2023.

Meta Fields