REVISTA DE DIREITO E NEGÓCIOS INTERNACIONAIS DA MARITIME LAW ACADEMY - MLAW
INTERNATIONAL LAW AND BUSINESS REVIEW
Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

HARMONIZAÇÃO ENTRE AS REGRAS DE VALORAÇÃO ADUANEIRA E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

HARMONISATION BETWEEN CUSTMOS VALUATION AND TRANSFER PRICING RULES

Debora Kloeppel Roche Moreira [1]

RESUMO: O objetivo deste artigo é descrever sobre a valoração aduaneira e os preços de transferência, visando analisar a existência de harmonização entre regras de cada instituto para definir o valor de transação de mercadorias. A elaboração do estudo segue orientações de normas, leis e bibliografias. E, justifica-se ante a dificuldade de empresas vinculadas operacionalizar os paralelismos entre as regras do valor aduaneiro e o preço de transferência, e também, de definir o valor das transações. A metodologia utilizada foi o método indutivo, que partiu da análise de pesquisas bibliográficas, esta por sua vez, foi o ponto de partida para este estudo. Por fim, concluiu-se que harmonizar as regras dos preços de transferência para definir um valor aduaneiro parece razoável quando se tratar de empresas vinculadas, desde que não utilize uma norma em detrimento da outra.

Palavras-chave: preço de transferência; valoração aduaneira; harmonização entre regras.

ABSTRACT: The purpose of this article is to describe about customs valuation and transfer pricing, and to analyze the existence of harmonizing the rules of each institute in order to define the transaction value of goods. The elaboration of the study follows guidelines of norms, laws and bibliographies. Given the difficulty of linked companies in operationalizing the parallels between the rules of customs value and the transfer price in defining the transaction value. The methodology used was the inductive method, which started from the analysis of bibliographic research, this in turn, was the starting point for this study. Finally, harmonizing transfer pricing rules to set a customs value seems reasonable in the case of tied companies, as long as you do not use one standard to the detriment of the other.

Keywords: transfer price; customs valuation; harmonization between rules.

1 INTRODUÇÃO

A valoração aduaneira e os preços de transferência são institutos que possuem pontos afins, no âmbito o comércio internacional de mercadorias, como por exemplo, os tributos a que se destinam exercem a função de extrafiscalidade. Ambos possuem controles fiscais das

[1] Graduada em Direito pela Unicuritiba. Pós-graduanda em Direito Aduaneiro e Tributário Internacional pela Maritime Law Academy (MLAW).

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

operações de importação e exportação, evitando que as partes relacionadas não alterem os preços das transações com o intuito de fraudar o fisco alocando os lucros, ou mesmo, para evitar que os impostos e taxas de importação sejam pagos corretamente.

Porém, cada um com suas particularidades e distinções muito bem acentuadas através de suas normas estabelecedoras.

O objetivo desta pesquisa é trazer de forma simples e breve um estudo sobre dois temas importantes no comércio internacional, e que, atualmente estão no foco de grandes autores e profissionais das áreas de direito aduaneiro e tributário, que, debatem a possível harmonização das regras que os regulamentam. Neste artigo, não tem como proposta trazer um estudo aprofundado de cada tema, pois serão abordados de maneira breve para contextualizar, assim como, não será apresentado nenhum resultado científico sobre o tema, mesmo porque, não se têm tais respostas.

O tema sobre a harmonização das regras sobre preços de transferência e valoração aduaneira, ainda é objeto de muito estudo. Tanto no Brasil como internacionalmente, muitos autores e especialistas na área, publicam bibliografias diversas, artigos, trazem os temas para debates e discussões em palestras na tentativa de se encontrar a forma mais razoável para harmonizar os institutos de forma que, uma regra não se sobreponha a outra.

No Brasil, os legisladores já adotaram os dois temas em regramentos nacionais. Desde os anos 90 até os dias atuais surgiram novas normas tratando basicamente dos preços de transferência, contudo, no que tange a valoração aduaneira, ainda não se tem notícias de novas atualizações.

O problema que envolve os temas é por justamente ambos estarem introduzidos por enunciados diferentes, finalidades distintas, e até mesmo, linguagens distintas que acabam abrindo margem para diversas interpretações e, muitas destas incorretas. Outro ponto é que as legislações de cada instituto são bem distintas, os métodos utilizados para definir um valor de mercadoria diferem do outro. Por isso, para harmonizar leis tão contrastantes é preciso ter muita cautela.

Feitas as considerações gerais acerca dos temas, o estudo é composto por três tópicos: nos dois primeiros serão tratados definições, funções, objetos e a regulamentação pertinente a

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

valoração aduaneira (VA) e dos preços de transferência (PT). Abordar-se-á ainda, de forma sucinta, a possibilidade de harmonizar tais institutos.

Pois bem, a valoração aduaneira pode ser entendida como o processo de determinação do valor de um produto importado. Este valor de transação pode ser definido por meio de seis métodos sequenciais dispostos no AVA/GATT.

Os preços de transferência são conhecidos como instrumento fiscal pela qual as regras de transferência determinam, como objetivo a arrecadação fiscal, com o intuito de diminuir a escassez das contas públicas, visando proteger a coletividade e o dinheiro público em relação à não-tributação de lucro auferido em território nacional, enviado ao exterior. Foi regulado pela primeira vez por volta dos anos 90, através da Lei nº 9.430/1996.

E, no terceiro e último tópico será abordado dentro das perspectivas das novas regras do preço de transferência e do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA), se existe algum ponto de convergência entre os institutos para harmonizar ambas as regras na possibilidade de definir um valor de transação quando este não for definido em seus métodos.

Vale ressaltar que, este trabalho foi embasado em pesquisas prévias elaboradas por autores e conhecedores das áreas, que ainda debatem sobre o tema, por ser um assunto novo no Brasil. Ainda não se tem uma resposta concreta, tampouco, se desconhece que em outros países tiveram algum posicionamento concreto.

A ideia do estudo é compartilhar de forma colaborativa com outros profissionais da área que as pesquisas e informações trazidas no âmbito deste trabalho de conclusão de curso, foram realizadas, com o intuito de contribuir para que se possa compreender se há uma harmonização entre as regras dos institutos no que tange a valoração aduaneira, e assim, proporcionar dentro da comunidade aduaneira e tributária internacional um pouco mais de debate sobre o assunto que ainda representa grande dúvida para os operadores do comércio internacional e do direito..

2 VALORAÇÃO ADUANEIRA

Inicialmente, a valoração aduaneira se dá no âmbito do sistema do comércio internacional e, os procedimentos de valoração aduaneira nada mais é do que um “conjunto de

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

regras destinadas as autoridades aduaneiras para se encontrar a base dos tributos incidentes na importação" (ANDRADE, 2021, p. 173).

A primeira tentativa de criar regras para se encontrar o valor aduaneiro, veio do GATT/1947, este tratado foi internalizado no Brasil, através da Lei nº 313/1948 (ANDRADE, 2021). Servindo como pressuposto e base de acordos/tratados internacionais sobre comércio internacional, destaca-se a Rodada de Tóquio (1973/1979) que implementou o AVA – marco do artigo VII, do *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT).

O Acordo de Valoração Aduaneira, foi incorporado ao direito brasileiro por meio do Decreto Legislativo n° 30/1994 e, posteriormente, promulgado pelo Decreto n° 1.355/1994. Antes de sua implementação pelos países integrantes da Organização Mundial do Comércio (OMC), muitos ordenamentos jurídicos ainda adotavam a chamada "Definição de Bruxelas" (SEHN, 2021, p. 86). Neste modelo, a base de cálculo correspondia o "preço normal" do produto em uma venda realizada por partes independes e em condições de livre concorrência (ZOZYA apud SEHN, 2021).

Ainda no próprio GATT, alguns princípios foram delineados e, posteriormente, foram mantidos pelo AVA, com a ideia de que o valor aduaneiro deveria ser o realmente transacionado entre as partes, ainda, não poderia utilizar como base de cálculo o valor do produto nacional como referência, tampouco valores arbitrários e fictícios (ANDRADE, 2021).

Através destes acordos e tratados, o Brasil torna-se parte de um comércio globalizado em constante inovação e desenvolvimento tecnológico.

Nesse sentido, a valoração aduaneira pode ser entendida como o processo de determinação do valor de um produto importado ou exportado. E a definição do valor aduaneiro de mercadorias importadas, conforme o AVA/OMC, está disposto no artigo 1.1 do Decreto nº 1.355/1994.

Desta forma, se não houver motivos para se desconsiderar o valor faturado e declarado na importação, este deve ser o ponto de partida para a valoração aduaneira (ANDRADE, 2021).

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

Ainda, o artigo 2º, I, da IN nº 2.090/2022 , trouxe uma nova regulamentação para a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadorias importadas.

O AVA é um símbolo de grande avanço para o comércio internacional, com ele foi afastado a possibilidade de utilizar bases de cálculo fictícias e arbitrárias, por exemplo, no caso da prova de que o valor declarado da mercadoria será válido ou não, somente depois que a administração aduaneira fizer a contestação, a partir dos parâmetros objetivos, equitativos e neutros nele estabelecidos (LYONS apud SEHN, 2021).

O sistema imposto pelo AVA deve ser regido pelos princípios da equidade, universalidade, neutralidade e primazia do valor de transação, reforçando que a valoração aduaneira não deve ser utilizada de forma fictícia e arbitrária, devendo se pautar em critérios simples e equitativos, compatíveis com a prática comercial (ANDRADE, 2021).

A valoração aduaneira tem uma importância muito grande para as operações entre as partes vinculadas. Muitas vezes, a precificação do valor transacionado entre estas partes, podem gerar algumas dificuldades, como por exemplo, as bases para alocação adequada das margens geradas ou agregação dos preços entre as empresas podem dar margem a manipulação dos preços através do superfaturamento ou aumento do valor para compra, levando os lucros do grupo econômico para determinada sede, situada em um país com tributação mais favorável (SEHN, 2021).

Isto posto, os métodos de valoração aduaneira vão definir a base de cálculo e ajudar a reduzir efeitos dessas distorções nos tributos das importações (art. 2º, parágrafo único, IN/SRF nº 327/2003). Na impossibilidade de encontrar o valor da transação, o valor aduaneiro será determinado através de um dos seis métodos sequenciais e obrigatórios do AVA.

Os métodos sequenciais (art. 25, I, IN/SRF nº 327/2003) de valoração aduaneira são os seguintes:

1. valor de transação (art. 1°);
2. mercadorias idênticas (art. 2°);
3. mercadorias similares (art. 3°);
4. dedutivo/revenda (art. 5°);
5. computado/Construído (art. 6°);
6. critérios razoáveis (art. 7°).

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

Desta forma, o 1° método de valoração aduaneira – valor de transação, é considerado a regra geral, desde que sejam atendidos os requisitos para a sua aplicação (art. 4°, IN nº 2090/2022 e no AVA). Neste caso, se o valor de transação for descartado porque a venda entre empresas vinculadas de certa forma influenciou o preço, constatado, a aplicação do primeiro método de Valoração aduaneira será descartada, e a empresa importadora deverá analisar os métodos substitutivos, em ordem sequencial crescente e obrigatória até que se chegue ao primeiro que permita determinar o valor aduaneiro (ANDRADE, 2021).

Segundo Sehn (2021), o primeiro método é o critério base da valoração, sendo aplicado em mais de 90% das operações no âmbito internacional. Toda a estrutura do AVA foi orientada para dar primazia ao valor da transação.

Complementando, a valoração aduaneira envolve um variado número de procedimentos com determinação dos valores de transação referentes a operações envolvendo o comércio exterior. Possui como resultado, individual e concreto, o valor aduaneiro que serve como elemento de oposição da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o comércio exterior (VITA, 2014).

Conforme assevera Sehn (2021), para a realidade legislativa brasileira, o AVA ainda não foi bem aproveitado, visto problemas de compreensão dos objetivos e dos métodos de valoração pelos operadores aduaneiros. Exemplo disso, são os enunciados do AVA, pois demonstram que este não é usado para o combater o dumping, contudo, no Brasil, é muito comum usar o VA no combate para defesa comercial. Desta maneira, é preciso que se entenda muito bem os objetivos do acordo e dos métodos para compreender que não se deve usar o AVA no combate de defesa comercial.

Vita (2014, p. 115) descreve em sua obra que “o objeto da valoração aduaneira sob conceito inglês *goods*, traduzido como mercadoria para o português”. Sendo assim, a classe delimitada na valoração aduaneira pode ser descrita como bens tangíveis ou produtos, é dizer que os bens corpóreos que se classificam dentro do sistema harmonizado são objetos de valoração aduaneira.

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

Logo, os bens intangíveis e serviços não são objetos de valoração aduaneira, entretanto, podem ser adicionados no valor do bem conforme os ajustes do artigo 8 do AVA (VITA, 2014).

E complementa referido autor que os tributos aduaneiros ou tributos incidentes para estas operações (II, IE, IPI, ICMS e PIS/COFINS), são aqueles que possuem transnacionalidade como fundamento de ação, existindo no plano da extrafiscalidade (VITA, 2014). Estes tributos discriminam os bens nacionais de estrangeiros, controlam a entrada e saída em um Estado, e através de seus deveres instrumentais e do efetivo pagamento do tributo, são condições necessárias para o desembaraço aduaneiro.

Em resumo, a finalidade da valoração aduaneira surge como forma de mitigar as possibilidades (proibidas) de defesa comercial dos países através da manipulação da base de cálculo tributário e evitar a erosão artificial da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o comércio exterior.

3 PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

Entende-se por Preço de Transferência (PT) "o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada" (SCHOUERI, 2013, p. 11).

Para Vita (2014, p. 699) "o preço de transferência, é a expressão portuguesa escolhida como tradução das expressões inglesas *transfer princing* e *transfer price*".

Segundo a Organização para Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), "internacionalmente, o termo preços de transferência é conhecido como *transfer pricings* e refere-se tão somente aos preços praticados em operações entre partes relacionadas" (BACCARO, 2002, p. 20).

Isto posto, a regulamentação dos preços de transferência visa combater a prática dos contribuintes que pretendam manipular operações internacionais efetuadas em suas operações *inter company*, ou ainda, se estabelecer em um local de tributação favorecida por meio do subfaturamento ou de superfaturamento, ou seja, alocar o lucro tributável (BACCARO, 2002).

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

Os primeiros registros notórios que ganharam notoriedade na comunidade internacional foi, por volta dos anos 60, pela OCDE, no modelo de Convenção para evitar a dupla tributação em 1963 e o famoso Report de 1979, também da OCDE. Atualmente, o Report 1979 está consolidado nos *Guidelines* da OCDE, que estabelecem guias não normativos para interpretação e soluções harmonizadas sobre o tema, sendo a base para os países membros (BACCARO, 2002).

No entanto, o Brasil só começou a se preocupar em regulamentar os preços de transferência, no início da década de 90. Com a abertura do mercado brasileiro houve o aumento do fluxo de investimentos na década de 90, sendo implantada as regras dos preços de transferência no ordenamento jurídico brasileiro, através da Lei Federal nº 9.430/1996 (BACCARO, 2002).

Basicamente, a Lei formulou métodos para comparação de preços para fazer o ajuste da base de cálculo do IRPJ e CSLL. A comparação é o elemento chave para entender como aplicar as regras do PT. Esta comparação deve ser feita entre o preço praticado pela empresa e o preço determinado por um dos métodos de preços estabelecidos pela lei. A diferença entre esses preços é que estabelecerá a adição, ou não, de valores na base de cálculo do IRPJ e da CSLL (BACCARO, 2002).

Lembrando que ainda na vigência da Lei o contribuinte poderia escolher o método que melhor resultado favorecesse, atualmente, com advento das IN RFB nº 20290/2022 e IN RFB nº 2132/2023, essas regras mudaram e no próximo tópico serão abordadas.

Para aplicar os métodos dos preços de transferência para importação devem, antes de mais nada, obter todas as informações necessárias para a elaboração dos cálculos dos preços de cada produto, de acordo com a definição de cada um dos métodos de preços. Para tanto, deve-se observar que os custos, despesas e encargos das importações nas operações efetuadas com a pessoa vinculada, somente serão dedutíveis para fins do IRPJ e CSLL, até o valor que não exceda aquele calculado através de um dos três métodos previstos na lei, que são:

1. PIC (preços independentes comparados);
2. PRL (preço de revenda menos lucro de 20% ou 60%);
3. CPL (custo de produção mais lucro de 20%) (BACCARO, 2002).

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

Quanto ao regramento do PT, Baccaro (2002) reflete que a lei federal teve a intenção de adequar as regras brasileiras de preços de transferência em relação ao modelo padrão da OCDE, e com isso, representaram um importante avanço em face do progresso para economia e comércio internacional, na busca de evitar a prática desleal de manipulação de preços eventualmente praticados nas importações ou exportações de bens e serviços, entre pessoas vinculadas.

No entanto, Schouri (2012, p. 15-16), advertiu que "a nossa legislação do *transfer pricing* não é pioneira" e não é obrigada a aplicação das diretrizes da OCDE, uma vez que o Brasil não era filiado a essa instituição, embora sejam os princípios norteadores da norma brasileira, tendo em vista a existência de um sistema constitucional que se baseia no princípio da igualdade.

Mesmo que o sistema brasileiro tenha sido claramente inspirado na versão das diretrizes da OCDE sobre os preços de transferência desde a introdução da legislação em 1996, ele não aderiu por completo o padrão da OCDE, principalmente o seu princípio central *Arm's Length*.

Na verdade, o sistema brasileiro de preços de transferência é caracterizado por sua praticidade, previsibilidade e segurança jurídica do ponto de vista nacional. As regras são consideradas pela sua simplicidade e com a ausência da comparabilidade, a liberdade na escolha do método e uso de margens fixas. Porém, a mesma segurança judicia não há no que tange a perspectiva internacional, pois, por conta das divergências de alinhamento com as regras da OCDE e os sistemas brasileiro, geram riscos e incertezas à dupla tributação (OCDE, 2018, p. 7).

Reportando-se ao princípio base da OCDE, e nas palavras de Schoueri:

> [...] expressão inglesa *the arm's length principle* (distância do braço), é o parâmetro escolhido pelos países integrantes da OCDE a ser empregado por grupos multinacionais e pelas administrações tributárias para a transformação das citadas moedas de grupo em moedas de mercado (SCHOUERI, 2012, p. 14).

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

REVISTA DE DIREITO E NEGÓCIOS INTERNACIONAIS DA MARITIME LAW ACADEMY - MLAW
INTERNATIONAL LAW AND BUSINESS REVIEW
Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

Conforme a OCDE, resumidamente, o princípio trata os membros destas multinacionais como se fossem entidades separadas, não como partes inseparáveis de um negócio único. Desta forma, a atenção é voltada à natureza do negócio celebrados entre as partes vinculadas (SCHOUERI, 2012).

Destaca-se que, o Princípio *Arm's Lenght,* detém preferência por empresas separadas em detrimento às multinacionais por diversos motivos, dentre eles, a oferta e a demanda de mercado pode facilitar a alocação de recursos; oferece um tratamento tributário igual para ambas as modalidades de empresas, evitando vantagens tributárias que ocorrem para empresas que pertençam a grupos econômicos (SCHOUERI, 2012).

Outro ponto a ser salientado sobre o princípio é que as OCDE definem o preço *Arm's Lenght*, como aquele que teria sido acordado entre as partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, no mercado aberto. Portanto, esse será o parâmetro para conversão de valores expressos em "reais de grupo" para os "reais do mercado" (SCHOUERI, 2012, p. 39).

Como muitos países adotam as diretrizes da OCDE, referida organização entende e reconhece seus limites de aplicação dos métodos, por isso, deixa livre a comprovação da ausência de alguma dos métodos, a possibilidade das administrações tributárias fazerem pequenos ajustes marginais para que possam utilizar os diversos métodos expressos no relatório, porém, os preços devem satisfazer o princípio *Arm's Lenght* (SCHOUERI, 2012).

Entretanto, se esse princípio adota uma medida justa e compatível com as circunstâncias da negociação, insere-se no contexto do sistema jurídico brasileiro, afastando qualquer tipo de ameaça à sua ruptura, considerando-se que, tanto a Constituição Federal quanto o restante do ordenamento jurídico, representam para a sociedade a busca da justiça, no tratamento tributário (BACCARO, 2002).

Complementa-se aos preços de transferência que assim como no princípio de *Arm's Lenght*, a OCDE também trata de outra expressão para o PT, é o *Safe Harbour*. As exigências administrativas de um *Safe Harbour* podem ir desde uma total exoneração da obrigação de atender as normas nacionais de PT, até a obrigação de atender diversos deveres instrumentais. Por exemplo, quando a autoridade fiscal exige que o contribuinte estabeleça seus preços de

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

transferência por método mais simplificado, ou dar informações específicas, como condição para fazer jus ao Safe Harbour (SCHOUERI, 2012).

Safe Harbour tem como objetivos gerais nos preços de transferência, a simplificação das exigências feitas aos contribuintes para determinação dos preços de transferência; conferir certeza aos contribuintes de que seus preços de transferência serão aceitos pela administração; e, simplificar a atividade da própria administração (SCHOUERI, 2012).

Afinal, a premissa interpretativa do Safe Harbour é que as mesmas não existem para cumprir qualquer exigência do princípio *Arm's Lenght*, mas, ao contrário, para flexibilizar essas exigências, evitando um dispêndio exagerado dos contribuintes ou da fiscalização, com o intuito de verificar o seu cumprimento (SCHOUERI, 2012).

Em suma, os preços de transferência é um instrumento fiscal pelo qual as regras de transferência determinam como objetivo, a arrecadação fiscal, bem como, diminuir a escassez das contas públicas, visando proteger a coletividade e o dinheiro público em relação a não-tributação de lucro auferido em território nacional, enviado ao exterior. Os preços de transferência foram regulados pela primeira vez por volta dos anos 90, o Brasil fez uma tentativa de adotar as Diretrizes da OCDE, porém, em seu estudo, concluiu pela não aderência por não convergir com as regras, principalmente o princípio *Arm's Lenght*, preferindo assim, manter-se na simplicidade da aplicabilidade fiscal e segurança jurídica da legislação nacional.

4 PERSPECTIVAS DE HARMONIZAÇÃO ENTRE OS INSTITUTOS

Diante das diferenças existentes entre os institutos, tentar harmonizar e conciliar o uso das regras utilizadas para cada um deles, é bastante complexa, exigindo muita cautela antes de determinar que um poderá ser objeto de parâmetro para o outro, principalmente no Brasil, o qual tem muitas peculiaridades em sua legislação.

Dito isso, é de suma relevância compreender que as técnicas legislativas adotadas pelo AVA e a legislação nacional são muito diferentes, no sentido de estruturação. Sobre isso, Sehn descreve:

> [...] as regras do AVA foram elaboradas diferente da nossa legislação, os enunciados são mais extensos e prolixos, sendo acompanhados de notas interpretativas; aqui os

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

REVISTA DE DIREITO E NEGÓCIOS INTERNACIONAIS DA MARITIME LAW ACADEMY - MLAW
INTERNATIONAL LAW AND BUSINESS REVIEW
Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

> textos legais são redigidos em frases curtas e concisas, articuladas sucessivamente em artigos, parágrafos, incisos, alíneas e itens (SEHN, 2021, p. 88).

Desta maneira, um operador não especializado terá dificuldades em compreender as regras do AVA, principalmente, devido estar sem as notas interpretativas que servem de orientação, pois, infelizmente, não foram adotadas pela legislação nacional (SEHN, 2021, p.89).

É fato, o uso de regras internacionais deve ser bem interpretado de acordo com a legislação nacional, sabe-se que não se pode querer substituir normas pátrias pelas normas internacionais, mesmo porque, muitas coisas contidas nelas não demonstram a realidade do Brasil. Por isso, devem ser interpretadas com muita parcimônia, sendo utilizadas como textos orientativos, tornando-se assim, uma tarefa difícil harmonizá-las.

A harmonização dos temas tornou-se objeto de grandes estudos, discussões e debates entre as comunidades internacionais (OMC, OMA e OCDE), assim como, permanecem presentes ainda hoje, tanto nas rodas de debates virtuais, quanto nos artigos e obras de alguns autores, todos com as mesmas finalidades: a busca incessante de desvendar tal impasse da possibilidade de harmonização ou não das regras dos institutos, porém, não é uma tarefa simples.

A IN nº 2090/2022, veio para começar a dar um rumo nestas discussões, e basicamente, trata, além de outros temas, da possibilidade de utilização dos estudos de preços de transferência para definir o valor aduaneiro (art. 4º[2]).

Um passo anterior, há um Acórdão do CARF que julgou um caso sobre o tema: Acórdão n° 3201-009.605 da 1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 3ª Seção do CARF. Veja o que entendeu o Acórdão do CARF sobre o tema:

> Número do processo: 11080.724128/2015-21 Turma: Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Terceira Seção Câmara: Segunda Câmara Seção: Terceira Seção De Julgamento Data da sessão: Tue Dec 14 00:00:00 UTC 2021 Data da publicação: Fri Mar 25 00:00:00 UTC 2022.
> Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013 LANÇAMENTO. NULIDADE.

[2] Art. 4º. "O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas objeto de uma venda para exportação para o território nacional, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8 do AVA/GATT, desde que: [...]" (RFB, IN nº 2090, 2022).

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

> INEXISTÊNCIA. Inexiste nulidade no lançamento fundamentado na legislação tributária e aduaneira de regência, regularmente cientificado ao sujeito passivo, permitindo-lhe o exercício das garantias constitucionais do contraditório e ampla defesa, e que se tenha revestido das formalidades previstas no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 1972, com alterações posteriores. INDÍCIOS CONVERGENTES. PROVA INDIRETA. INOCORRÊNCIA DE INVERSÃO DO ÔNUS DA PROVA. É pacifica a aceitação pela jurisprudência administrativa da utilização da prova indireta na demonstração do fato jurídico tributário, desde que derivada da reunião de elementos indiciários coerentes, harmoniosos e convergentes. ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013 MULTAS DE OFÍCIO E ISOLADA. PREVISÃO LEGAL. ARGUIÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO. APRECIAÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE NA INSTÂNCIA ADMINISTRATIVA DE JULGAMENTO. DESCABIMENTO. A autoridade administrativa na atividade de lançamento é plenamente vinculada, sob pena de responsabilidade funcional. É, portanto, dever de ofício efetuar o lançamento correspondente à ocorrência do fato gerador previsto na norma instituidora. O princípio da legalidade estrita e a presunção relativa de constitucionalidade dos dispositivos normativos excluem da autoridade administrativa a competência para apreciação de alegação de inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, cujo controle é exercido com exclusividade pelo Poder Judiciário. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO (II) Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013 VALORAÇÃO ADUANEIRA. DESCLASSIFICAÇÃO DO VALOR DE TRANSAÇÃO. UTILIZAÇÃO DE MÉTODOS SUBSTITUTOS DO ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA - AVA/GATT. A influência da vinculação entre importador e fornecedores estrangeiros no preço declarado de mercadorias importadas, não justificada pelo importador, autoriza o afastamento do 1º método de valoração aduaneira (Valor de Transação), e a aplicação de método substitutivo de determinação do valor aduaneiro, observada a ordem sequencial estabelecida no AVA/GATT. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS (IPI) Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2013 LANÇAMENTO IPI. AUTONOMIA DOS ESTABELECIMENTOS. Para o IPI, impera o princípio da autonomia dos estabelecimentos. O Auto de Infração lavrado em face do estabelecimento matriz não pode alcançar fatos geradores realizados pelos estabelecimentos filiais. De posse da documentação obtida com a empresa a fiscalização inicia o procedimento de valoração aduaneira, prestando esclarecimentos sobre o AVA-GATT e que não era possível utilizar o 1º método de valoração por haver vinculação entre as empresas que influenciou no preço das mercadorias. Apresenta relatório demonstrando como foi constatada a vinculação entre as empresas e a influência nos preços. Perpassa por todos os métodos de valoração até concluir pela aplicação do 6º método. Discorre sobre o preço de transferência, a legislação aplicável e a obrigatoriedade de apresentar na DIPJ a comparação entre os preços médios ponderados praticados em suas operações com os preços parâmetros, para determinação do IRPJ e CSLL (CARF, 2022).

Nota-se que o CARF abordou no Acórdão, exigência de uma análise específica, da documentação, do entendimento das regras de cada instituto, a comparabilidade das operações entre as partes e aí harmonizar os métodos, ou seja, analisar caso a caso, as circunstâncias das transações das partes vinculadas e a influência no valor da transação.

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

REVISTA DE DIREITO E NEGÓCIOS INTERNACIONAIS DA MARITIME LAW ACADEMY - MLAW
INTERNATIONAL LAW AND BUSINESS REVIEW
Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

O que chama a atenção é que a maioria das operações de importação e exportação ocorriam entre partes não vinculadas. Contudo, segundo Schoueri (2013), atualmente, a maioria das operações do comércio internacional acontecem entre empresas vinculadas e, a aplicação e integração dos dois institutos é iminente e conjuntamente.

Na linha do Acórdão, constatado o vínculo entre empresas na importação e exportação, é preciso esclarecer que, a vinculação por si só, não implica a inaceitabilidade do preço, ela implica em um fator de alerta, para possibilidade de que a definição do preço possa ter sofrido influência desta relação (SEHN, 2021).

Segundo o AVA, essa influência pode ocorrer de duas maneiras: a) pela circunstância da venda (art. 1.2. a), ou; 2) proximidade dos valores critério ou teste do AVA (art. 1.2.b):

> O presente estudo não tem como finalidade aprofundar os métodos da VA passo a passo, mas achar o eixo de conexão e tentar entender onde poderia haver a harmonização legislativas dos dois institutos, para definir o valor aduaneiro através das regras dos preços de transferência.

A autoridade aduaneira fará uma análise prévia do preço, na aplicação do primeiro método do AVA, não sendo possível identificar o preço pago ou a pagar, isso, despertará um alerta na autoridade que este preço possivelmente teve influência, de uma das partes vinculadas. Neste sentido, abre-se oportunidade ao importador que apresentar informações detalhadas das circunstâncias da venda (SEHN, 2021).

Entendimentos atuais é que no exame das circunstâncias da venda, abre-se a possibilidade de utilização dos estudos de PT elaborados pelo importador, seguindo as orientações conforme o Comentário n° 23.1, do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA, reproduzido pelo artigo 4º, §6°; artigo 17; artigo 28, § único, inciso VI, da IN nº 2090/2022[3], permitindo que autoridade aduaneira utilize destas informações para avaliar circunstâncias da venda (HONÓRIO JÚNIOR; PIERI, 2023).

[3] Art. 4º. "O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas objeto de uma venda para exportação para o território nacional, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8 do AVA/GATT, desde que:
§ 6º. A caracterização de que a vinculação entre as partes influenciou os preços praticados na importação poderá basear-se, entre outros elementos, nas informações contidas nos demonstrativos de cálculo do custo dos bens importados nas operações efetuadas com pessoa vinculada, para fins de determinação do lucro real, conforme dispõe a legislação nacional sobre preços de transferência.

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

REVISTA DE DIREITO E NEGÓCIOS INTERNACIONAIS DA MARITIME LAW ACADEMY - MLAW
INTERNATIONAL LAW AND BUSINESS REVIEW
Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

Em outros termos, um importador vinculado com outro e comprovado pela autoridade aduaneira que não definiu o preço a pagar ou pago, se apresentar um preço influenciado, poderá apresentar um estudo sobre preços de transferência. Este seria um caso que poderia servir de base para informações relevantes à avaliação da circunstância da venda.

Sehn (2021) aborda o Comentário 23.1[4] CTVA/OMA, veja-se:

> [...]
> 7. A questão que se coloca então é saber se um estudo sobre preços de transferência elaborado para fins tributários e, apresentado pelo importador, pode ser utilizado pela administração aduaneira como base para examinar as circunstancias da venda.
> 8. Por um lado, um estudo sobre preços de transferência apresentado por um importador ´pode ser uma boa fonte de informação, caso contenha informações relevantes sobre as circunstâncias da venda. Por outro lado, um estudo de preços de transferência pode não ser relevante ou adequado para examinar as circunstâncias da venda devido às diferenças substanciais e significativas existentes ente os métodos do Acordo para determinar o valor das mercadorias importadas e das diretrizes sobre preço de transferência da OCDE.
> 9. Portanto, o uso de um estudo de preço de transferência como uma possível base para examinar as circunstâncias da venda deve ser considerado caso a caso. Em conclusão, qualquer informação e documento pertinente fornecidos pelo importador podem ser utilizados para examinar as circunstâncias da venda. Um estudo de preço de transferência poderia ser uma fonte dessas informações. (Tradução nossa)

Art. 17. Na determinação do valor aduaneiro mediante a aplicação do método do valor computado, nos termos do Artigo 6 do AVA/GATT, poderão ser utilizadas informações contidas nos demonstrativos de cálculo do custo dos bens importados nas operações efetuadas com pessoa vinculada, para fins de determinação do lucro real, conforme dispõe a legislação nacional sobre preços de transferência.
Art. 28. Caso haja motivos para duvidar da veracidade ou exatidão do valor aduaneiro declarado, das informações ou dos documentos apresentados para justificar esse valor, a fiscalização aduaneira poderá solicitar, ao importador ou comprador, o fornecimento de explicações, documentos ou outras provas de que o valor declarado representa o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, ajustado em conformidade com as disposições do Artigo 8 do AVA/GATT.
Parágrafo único. As dúvidas da fiscalização aduaneira poderão ser fundamentadas, entre outros elementos, na incompatibilidade do preço declarado com:
[...] VI - O preço parâmetro da mercadoria objeto de valoração, determinado conforme dispõe a legislação nacional sobre preços de transferência" (RFB, IN nº 2090, 2022).

[4] Guia do OMA sobre VA e PT: "*7. The question then arises as to whether a transfer pricing study is prepared for tax purposes and presented by the importer, it can be used by the customs administration as a basis for examining the circumstances of the sale.*
8. On the one hand, a transfer pricing study submitted by an importer can be a good source of information if it contains relevant information on the circumstances of the sale. On the other hand, a transfer pricing study may not be relevant or appropriate to examine the circumstances of the sale due to the substantial and significant differences between the methods of the Agreement for determining the value of imported goods and the OECD Transfer Price Guidelines.
9. Therefore, the use of a transfer price study as a possible basis for examining the circumstances of the sale should be considered on a case-by-case basis. In conclusion, any relevant information and document provided by the importer can be used to examine the circumstances of the sale. A transfer price study poderia ser una source of this information" (WCO, 2018).

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

Em suma, a norma aduaneira brasileira aparentemente está deixando claro que, para esclarecer alguma dúvida da autoridade aduaneira, o ônus da prova agora é do importador, com base em estudo sobre preços de transferência, constituindo uma fonte de informação relevante.

Por outro lado, a pergunta que fica é: um estudo de preços de transferência poderia ser relevante ou adequado para definir o valor aduaneiro, sendo que ambos têm métodos diferentes para determinar valores de transação das diretrizes da OCDE de preços de transferência? Segundo o Comentário 23.1 do CTVA/OMA parece possível.

Embora o Brasil não integre a OCDE, o Comitê Técnico da OMA apresenta esta solução e, o AVA proporciona uma abertura que permite que se considerem os parâmetros da legislação brasileira de preços de transferência para se avaliar as circunstâncias da venda.

Importante estabelecer um alerta para os operadores do direito que, mesmo não havendo uma consequência entre eles, e não vincular a valoração aduaneira e a legislação brasileira de preços de transferência, a aplicação deste parâmetro deve ser feita de forma prudente, devido as possíveis interpretações que podem se valer mais de uma norma, em detrimento da outra.

Um exemplo, são as diferenças entre as regras dos institutos, e por isso, a aplicação deve ser cautelosa. Na legislação brasileira de preços de transferência, dependendo dos métodos de apuração das transações *Arm's Lenght*, é estabelecido margens de lucro presumidas para determinar operações. Nesse contexto, o AVA tem como princípio fundamental excluir da base de cálculo valores fictícios (SEHN, 2021).

Schoueri já entendia que, embora se trate de figuras afins, a problemática dos preços de transferência não se confunde com a da valoração aduaneira. Basicamente seria, que na VA o enfoque está na base de cálculo dos tributos aduaneiros para encontrar o valor da mercadoria, utilizando-se dos métodos que visam buscar o preço normal do bem. Enquanto que, nos preços de transferência, o enfoque visa saber se uma das partes na transação obteve vantagem ou desvantagem no negócio, implicando desvio de lucros (PLASSCHAERT *apud* SCHOUERI, 2013). Por exemplo:

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

> [...] duas empresas coligadas que trocam mercadorias em transações separadas, sendo que em cada caso uma das empresas concorda em sofrer prejuízo, em favor da transação. Na valoração aduaneira, examinam-se as duas transações em separado constatado o subfaturamento na primeira, nasce a necessidade do lançamento tributário, que nada terá a ver com eventual ganho noutra produção. O enfoque não é o ganho ou a perda da empresa (SCHOUERI, 2013, p. 19).

Ainda assevera referido autor "vejamos, na sistemática brasileira, essa ideia é mais válida, porque, a legislação dos PT admite a aplicação de vários métodos, mesmo cada qual chegue a resultados diversos, porém, o contribuinte pode utilizar-se do método que lhe for mais favorável" (SCHOUERI, 2013, p. 19). Diferentemente, dos métodos de VA que seguem uma ordem legal, em que o contribuinte para atingir o valor deve seguir uma ordem sequencial e obrigatória, desta maneira, não lhe permitindo tal liberdade de escolher o qual lhe convém.

Em tese, o resultado da valoração deve estar inserido dentro da faixa estabelecida entre o método mais conveniente e o menos conveniente para apuração dos preços de transferência. Nesse caso, a legislação do PT toma o nível inferior ou superior daquela faixa, que não necessariamente coincidirá com o resultado da valoração aduaneira (SCHOUERI, 2013).

Na tentativa de tornar-se membro da OCDE, o Brasil criou um projeto através da RFB com a OCDE, em 2018, com o propósito de verificar as convergências do Brasil para os padrões OCDE (OCDE, 2018). Conclui-se que, por haver diferentes lacunas e divergências no sistema brasileiro de preços de transferência, quando comparado com a ODCE, acabou privilegiando mais a praticabilidade fiscal e a segurança jurídica nacional, do que os padrões OCDE e o princípio *Arm's Lenght*.

Atualmente, o cenário parece ter mudado quando entrou em vigor a MP nº 1.152/2022, que introduziu as recomendações da OCDE ao modelo nacional, notadamente no que se refere aos controles dos preços de transferência e à adoção do princípio *Arm's Lenght* como critério normativo de definição do preço parâmetro. Tais recomendações serviram para fins de comparabilidade de preços em operações de exportação e de importação nas regras nacionais.

Ao que parece, essa medida veio para inovar as regras dos preços de transferência nos anos 90. A principal delas, foi consagrar o princípio *Arm's Lenght*, que terá como finalidade a

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

comparabilidade entre os preços das operações de exportação e de importação nas regras nacionais.

Resumidamente, a regra agora do PT não utilizará mais o método mais favorável ao contribuinte, pois, adota agora, o método mais apropriado para concretizar o princípio *Arm's Lenght* nas operações nacionais.

Lembrando, que mesmo a MP nº 1.152/2022, quanto a mais recente IN RFB nº 2132/2023, artigo 1º[5], reforçam a aplicabilidade apenas na base de cálculo dos tributos IRPJ e a CSLL, não aplica-se, portanto, para os demais tributos. Porém, a IN nº 2090/2022, harmoniza os dois institutos.

Assim sendo, as normas da RFB estabelecem que mesmo as novas regras do PT serem constituídas de regras distintas e especificas, óbvio não aplicam ao VC de forma automática, apenas nos termos e limites estipulados nas normas aplicáveis a cada instituto.

Em resumo, as novas regras do PT se dariam neste cenário, o contribuinte não definiu o valor da transação, comprovadas pelo 1° método de AVA, sendo vinculada, sabendo que o preço foi influenciado pela outra parte, tampouco tem informações para se aplicar os demais métodos substitutos, restando o 6º método. Neste caso, aplica a análise de comparabilidade nas novas regras PT, parecendo razoável a utilização do preço parâmetro dos tributos IRPJ e CSSL, para definir o VA nesta transação específica de vinculação (HONÓRIO JÚNIOR; PIERI, 2023).

Essa possibilidade é viável porque antes as regras do PT visavam preços presumidos e o VA não aceita preços fictícios. Hoje com as novas regras, o PT objetiva a adoção do método mais apropriado com a concretização do princípio *Arm's Lenght*, no que se vê potencial para uma razoável apuração e definição do VA, se utilizado com elementos relevantes no sexto método previsto no AVA, respeitando os critérios razoáveis e limitadores de valores arbitrários ou fictícios, balizadores para a sua aplicação.

[5] Art. 1º. "Esta Instrução Normativa disciplina a opção do contribuinte pela aplicação das regras de preços de transferência previstas na Medida Provisória nº 1.152, de 28 de dezembro de 2022, às transações controladas realizadas no ano-calendário de 2023.
Parágrafo único. 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) das pessoas jurídicas domiciliadas no País que realizem transações controladas com partes relacionadas no exterior" (RFB, IN nº 2132, 2023).

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

Sinteticamente, há um leve toque de harmonização entre as regras dos institutos, mas, não será uma aplicação automática das normas, pois, antes é preciso avaliar caso a caso, comparando e respeitando as regras e os métodos.

Portanto, que a possibilidade de harmonização entre os institutos após análises das diferenças entre as normas, objetivos, finalidades e estrutura, se dará quando empresas vinculadas, comprovadamente não adequarem o valor da transação para definição da valoração aduaneira nos critérios base, nem adequação dentro dos métodos substitutivos, existindo apenas a possibilidade no sexto método de critérios razoáveis e havendo uma análise comparativa nesta mesa situação, é razoável que se use as regras do preço de transferência como parâmetro do valor. Sabendo que não é possível aplicação automática as regras, é preciso interpretar de forma criteriosa, levando-se em conta as circunstâncias da venda.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Observou-se no decorrer deste estudo que a valoração aduaneira surge como forma de mitigar as possibilidades (proibidas) de defesa comercial dos países através da manipulação da base de cálculo tributário, bem como, para evitar a erosão artificial da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o comercio exterior. VA é regido pelo AVA/GATT.

Em um segundo momento, verificou-se que o preço de transferência é um instrumento fiscal pelo qual as regras de transferência determinam como objetivo principal, a arrecadação fiscal, e também, para diminuir a escassez das contas públicas, visando proteger a coletividade e o dinheiro público em relação à não-tributação de lucro auferido em território nacional. O preço de transferência foi regulado no Brasil pela Lei nº 9436/1999. Atualmente, com o novo regramento brasileiro dos preços de transferência IN nº 1135/2022 e IN RFB nº 2132/2023. O regramento é mais específico aos impostos IRPJ e CSLL, e por fim, o princípio *Arm's Lenght.*

Nesse contexto, a possibilidade em utilizar a regra dos preços de transferência para definir o valor de transação, na valoração aduaneira, pode ser razoável, quando se tratar de operações entre empresas vinculadas. Contudo, esse valor parâmetro deverá ser feito apenas após as substituições dos métodos do VA, respeitando sempre as regras de cada instituto.

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

Portanto, a ideia da harmonização entre os institutos não é algo tão simples, entretanto, alguns estudos são realizados e amparados nas especificidades de cada instituto.

Por fim, tem-se que anteriormente aos adventos das regras do PT e o crescimento de operações de importações e exportações entre empresas vinculadas, surgiu uma proposta não de harmonizar os institutos propriamente dito, mas sim, de realizar um estudo mais cauteloso utilizando informações relevantes das circunstâncias da venda. Nesse contexto, é razoável utilizar um parâmetro de valor das regras PT para definir VA, no entanto, não se deve fazer de forma direta e automática, porque isso seria, de certa forma, quebrar com os requisitos dos métodos do AVA, mas pode ser usando apenas como suporte.

6 REFERÊNCIAS

ANDRADE, Thális. **Curso de direito aduaneiro**: jurisdição e tributos em espécie. Belo Horizonte/MG: Dialética, 2021.

BACCARO, Renato Fernandes. **Manual de preços de transferência:** uma aplicação prática ante as margens de lucro predeterminadas. 1. ed. São Paulo: Hipótese, 2002.

CARF: Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. (1ª Turma Ordinária, da 2ª Câmara, da 3ª Seção do CARF). **Acórdão n° 3201-009.605**. Relatora Mara Cristina Sifuentes. Publicação em 25 mar. 2022. Disponível em: <https://acordaos.economia.gov.br/solr/acordaos2_shard1_replica_n1/browse?q=Ac%C3%B3rd%C3%A3o+no+3201-009.605> Acesso em: 20 mar. 2023.

HONÓRIO JÚNIOR, Paulo; PIERI, Fernando. Valoração aduaneira e preços de transferência à distância de um braço. **Revista Consultor Jurídico**, 21 mar. 2023. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2023-mar-21/territorio-aduaneiro-valoracao-aduaneira-preco-transferencia-distancia-braco#_ftn6>. Acesso em: 24 mar. 2023.

OCDE: Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico. **Preços de transferência no Brasil: convergência para o padrão OCDE**. Brasília: ICDE/Receita Federal, 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/precos-de-transferencia-no-brasil-convergencia-para-o-padrao-ocde-folheto.pdf> Acesso em: 15 abr. 2023.

RFB: Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 2090, de 22 de junho de 2022**. Dispõe sobre a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadorias importadas. Publicada no DOU de 23 jun. 2022, seção 1, p. 57. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=124572> Acesso em: 20 mar. 2023.

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68

Vol. 3, nº 2, Julho a Dezembro - 2023. pp 48-68

RFB: Receita Federal do Brasil. **Instrução Normativa RFB nº 2132, de 17 de fevereiro de 2023**. Disciplina a opção do contribuinte pela aplicação das regras de preços de transferência previstas na Medida Provisória nº 1.152, de 28 de dezembro de 2022. Publicada no DOU de 24 fev. 2023, seção 1-B, p. 1. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=129187> Acesso em: 21 mar. 2023.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O mito do lucro real na passagem da disponibilidade jurídica para a Disponibilidade Econômica. In: LOPES, Alexsandro Broedel; MOSQUERA, Roberto Quiroga (coords.). **Controvérsias jurídico-contábeis:** aproximações e distanciamentos - v.1. São Paulo: Dialética, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de transferência no direito tributário brasileiro**. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2013.

SEHN, Solon. **Curso de direito aduaneiro**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021.

SISCOMEX. **Acordo de valoração aduaneira (AVA)**. OMC, 2021 Disponível em: <http://siscomex.gov.br/wpcontent/uploads/2021/05/OMC_Valoracao_Aduaneira.pdf> Acesso em: 20 mar. 2023.

SRF: Secretaria Receita Federal. **Instrução normativa SRF nº 327, de 09 de maio de 2003**. Estabelece normas e procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada. Publicada no DOU de 14 maio 2003, p. 12. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15217> Acesso em: 20 mar. 2023.

VITA, Jonathan Barros. **Relações entre valoração aduaneira e preços de transferência**. Prefácio de Paulo Ayres Barreto. São Paulo: FISCOsoft, 2014.

WCO: Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing. **World customs organization**, 2018. 114p. Disponível em: <https://www.wcoomd.org/en/topics/valuation/instruments-and-tools/guide-to-customs-valuation-and-transfer-pricing.aspx> Acesso em: 23 mar. 2023.

RECEBIDO/RECEIVED: 03/10/2023 ACEITO/ACCEPTED: 24/10/2023
Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.
DOI 10.56258/issn.2763-8197.v3n2.p48-68