

UNIVERSIDADE DE MARÍLIA

EDVAN EPAMINONDAS DE SOUZA JÚNIOR

**VALORAÇÃO ADUANEIRA E SEUS AJUSTES**

MARÍLIA  
2019

EDVAN EPAMINONDAS DE SOUZA JÚNIOR

**VALORAÇÃO ADUANEIRA E SEUS AJUSTES**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília, área de concentração Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob orientação da Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Maria de Fátima Ribeiro.

MARÍLIA  
2019

Souza Júnior, Edvan Epaminondas de  
Valoração Aduaneira e seus Ajustes/ Edvan Epaminondas de  
Souza Júnior – Marília: UNIMAR, 2019.  
178f.

Dissertação (Mestrado em Direito) – Empreendimentos Econô-  
micos, Desenvolvimento e Mudança Social – Universidade de  
Marília, Marília, 2019.

Orientação: Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Maria de Fátima Ribeiro

1. Ajustes 2. Métodos 3. Valoração Aduaneira I. Souza  
Júnior, Edvan Epaminondas de

CDD – 341.415

EDVAN EPAMINONDAS DE SOUZA JÚNIOR

**VALORAÇÃO ADUANEIRA E SEUS AJUSTES**

Dissertação apresentada ao Programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília, área de concentração Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social, como requisito para a obtenção do título de Mestre em Direito, sob orientação da Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Maria de Fátima Ribeiro.

Aprovado pela Banca Examinadora em \_\_\_\_/\_\_\_\_/\_\_\_\_.

---

Prof<sup>ª</sup>. Dr<sup>ª</sup>. Maria de Fátima Ribeiro.

---

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita

---

Prof. Dr. Tiago Cappi Janini

## VALORAÇÃO ADUANEIRA E SEUS AJUSTES

**RESUMO:** A presente Dissertação, apresentada ao programa de Mestrado em Direito da Universidade de Marília, área de concentração Empreendimentos Econômicos, Desenvolvimento e Mudança Social (linha 1: Relações Empresarias, Desenvolvimento e Demandas Sociais), verifica se há questões polêmicas na aplicação dos ajustes do artigo 8º do Acordo sobre Valoração Aduaneira. A partir do método hipotético-dedutivo, é realizada uma ampla revisão bibliográfica, utilizando a jurisprudência e a legislação pertinentes e a Dissertação objetiva estudar os ajustes do artigo 8º do Acordo. Tem também a intenção de levantar a posição sobre os ajustes da jurisprudência administrativa e judicial e da doutrina dos diversos países componentes do Acordo, analisar cada um dos ajustes pormenorizadamente e por fim, examinar se há ou não necessidade de alteração na redação do referido Acordo. Estuda os aspectos gerais do Acordo sobre Valoração Aduaneira; aborda o 1º método de valoração aduaneira, conhecido como valor aduaneiro com base no valor de transação; verifica os demais métodos de valoração aduaneira e finaliza entrando especificamente nos ajustes ao valor de transação, previstos no artigo 8º do Acordo, que são vistos pormenorizadamente. Entende que devem ser incluídos os custos de itens ajustáveis pelo artigo 8º fornecidos gratuitamente ou a preços reduzidos no valor de transação (deve ser feita uma interpretação sistemática do Acordo), pois a valoração aduaneira objetiva a que o valor aduaneiro corresponda ao valor real dos produtos a serem importados. Não há previsão de tributação de bens incorpóreos, havendo, mediante previsão no Acordo, no máximo, a inclusão na base de cálculo do imposto sobre a importação, dos valores pagos a título de bens e serviços de engenharia e afins e também de valores pagos com relação a *royalties* e direitos de licença, mas como integrantes do bem corpóreo, não como bens à parte, pois entende-se que o valor aduaneiro corresponda ao valor real dos produtos importados, não ferindo, assim, o texto constitucional brasileiro. O acréscimo de *royalties* e direitos de licença tem como um de seus requisitos o termo “condição de venda”, sobre o qual não existe um consenso internacional a respeito de seu entendimento, permitindo a liberdade de sua interpretação. Tal dúvida é a que tem causado a maior parte dos litígios sobre o Acordo, tanto no plano nacional como no plano internacional. Determinar quando existe uma condição de venda, no caso de *royalties* e direitos de licença, depende do exame de todos os elementos de fato relacionados com a venda e importação das mercadorias, incluindo a relação existente entre o contrato de licença e o contrato de venda e de outras informações pertinentes, devendo cada caso ser examinado individualmente. Por fim, entende-se que não há necessidade de alteração na redação do referido Acordo, pois os membros da OMC parecem avessos à abertura de negociações, devendo a jurisprudência nos diversos ordenamentos nacionais resolver caso a caso as disputas existentes.

**Palavras-chave:** Valoração Aduaneira; Métodos; Ajustes.

## CUSTOMS VALUATION AND ADJUSTMENTS

**ABSTRACT:** This dissertation, presented to the Master's Degree in Law program from the University of Marília, area of Business Opportunities, Development and Social Change (line 1: Entrepreneurial Relations, Development and Social Demands), verifies if there are controversial issues in the application of adjustments of the Agreement on Customs Valuation. Based on the hypothetical-deductive method, a wide bibliographic review is carried out, using the pertinent jurisprudence and legislation and the Dissertation aims to study the adjustments of article 8 of the Agreement. It also intends to raise the position on the adjustments of administrative and judicial jurisprudence and the doctrine of the various countries which are parties to the Agreement, to analyze each of the adjustments in detail and finally to examine whether or not there is a need to change the wording of that Agreement. Discusses the general aspects of the Customs Valuation Agreement; addresses the 1st method of customs valuation, known as the customs value based on the transaction value; verifies the other methods of customs valuation and ends by entering specifically the adjustments to the transaction value provided for in Article 8 of the Agreement, which are seen in detail. Believes that the costs of Article 8 items provided free of charge or at reduced transaction value should be included (a systematic interpretation of the Agreement must be made) because the customs valuation is designed to ensure that the customs value corresponds to the actual value of the goods to be imported. There is no provision for the taxation of intangible assets, provided that, as provided in the Agreement, a maximum of the inclusion in the calculation base of the import tax, amounts paid for engineering and related goods and services and also amounts paid with in relation to royalties and license rights, but as members of the tangible property, not as separate goods, since it is understood that the customs value corresponds to the real value of the imported products, thus not violating the Brazilian constitutional text. The addition of royalties and license rights has as one of its requirements the term "condition of sale", on which there is no international consensus regarding its understanding, allowing the freedom of its interpretation. This is the question that has caused most disputes over the Agreement, both nationally and internationally. Determining when a sale condition exists in the case of royalties and license fees depends on the examination of all factual elements related to the sale and importation of the goods, including the relationship between the license agreement and the sales contract, and other relevant information, each case being examined individually. Finally, it is understood that there is no need to change the wording of the Agreement, since WTO members appear to be averse to opening negotiations, and case law in different national laws must resolve disputes on a case-by-case basis.

**Keywords:** Customs Valuation; Methods; Settings.

## **LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS**

ALADI – Associação Latino-Americana de Integração  
ALALC – Associação Latino-Americana de Livre Comércio  
AVA – Acordo sobre Valoração Aduaneira  
BIRD – Banco Internacional para a Reconstrução e Desenvolvimento ou Banco Mundial  
CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais  
CCA – Conselho de Cooperação Aduaneira  
CMC – Conselho do Mercado Comum  
CTN – Código Tributário Nacional  
CTVA – Comitê Técnico de Valoração Aduaneira  
CVA – Comitê de Valoração Aduaneira  
DBV – Definição de Valor de Bruxelas  
FMI – Fundo Monetário Internacional  
GATT – Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio  
ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias  
II – Imposto sobre a Importação  
IN – Instrução Normativa  
INPI – Instituto Nacional da Propriedade Industrial  
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados  
ISS – Imposto sobre Serviços  
MERCOSUL – Mercado Comum do Sul  
OIC – Organização Internacional do Comércio  
OMA – Organização Mundial de Aduanas  
OMC – Organização Mundial do Comércio  
ONU – Organização das Nações Unidas  
SRF – Secretaria da Receita Federal  
STJ – Superior Tribunal de Justiça  
TEC – Tarifa Externa Comum

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>9</b>
<b>1 ACORDO SOBRE VALORAÇÃO ADUANEIRA: ASPECTOS GERAIS</b>	<b>12</b>
1.1 SOBERANIA TRIBUTÁRIA, TRATADOS INTERNACIONAIS E O GATT/OMC E MERCOSUL	12
1.1.1 Soberania tributária	12
1.1.2 Tratados internacionais	14
1.1.3 GATT/OMC e Mercosul	15
1.2 O ACORDO SOBRE VALORAÇÃO ADUANEIRA (AVA)	18
1.2.1 Definição e histórico do conceito de valoração aduaneira	18
1.2.1.1 Definição do conceito de valoração aduaneira	18
1.2.1.2 Histórico da valoração aduaneira	19
1.2.2 A estrutura do Acordo	23
1.2.2.1 Introdução geral	23
1.2.2.2 Preâmbulo	24
1.2.2.3 Parte dispositiva	24
1.2.2.4 Anexos	26
1.3 PRINCÍPIOS BÁSICOS DA VALORAÇÃO ADUANEIRA	28
<b>2 MÉTODO 1º: VALOR ADUANEIRO COM BASE NO VALOR DE TRANSAÇÃO</b>	<b>32</b>
2.1 ASPECTOS GERAIS DO VALOR DE TRANSAÇÃO	32
2.2 DEFINIÇÃO DO VALOR DE TRANSAÇÃO	33
2.2.1 A determinação do preço efetivamente pago ou a pagar	34
2.2.2 O termo “pelas mercadorias”	35
2.2.3 Em uma venda oriunda de uma exportação para o país de importação	36
2.3 VEDAÇÕES AO 1º MÉTODO (ARTIGO 1.1)	40
2.3.1 Vinculação entre comprador e vendedor que afete o valor de transação (artigo 1.1 (d))	42
2.3.1.1 Aceitabilidade do valor de transação	45
<b>3 DEMAIS MÉTODOS DE VALORAÇÃO ADUANEIRA</b>	<b>51</b>
3.1 MÉTODOS 2º E 3º: VALOR DE MERCADORIAS IDÊNTICAS (ARTIGO 2º) OU SIMILARES (ARTIGO 3º)	51
3.1.1 Conceito de mercadorias idênticas e similares	52
3.1.2 Apuração do valor aduaneiro com base nos artigos 2º e 3º	54
3.2 MÉTODO 4º: VALOR ADUANEIRO COM BASE NO VALOR DEDUTIVO (ARTIGO 5º)	57
3.2.1 Valor aduaneiro com base no valor dedutivo	58
3.2.1.1 Deduções no cálculo do valor dedutivo	60
3.2.2 Apuração do valor aduaneiro com base no valor superdedutivo	62
3.3 MÉTODO 5º: VALOR ADUANEIRO COM BASE NO VALOR COMPUTADO (ARTIGO 6º)	63
3.4 MÉTODO 6º: VALOR ADUANEIRO COM BASE EM CRITÉRIOS RAZOÁVEIS (ARTIGO 7º)	65
3.4.1 O arbitramento do valor aduaneiro	68
<b>4 AJUSTES AO VALOR DE TRANSAÇÃO (ARTIGO 8º)</b>	<b>72</b>
4.1 ASPECTOS GERAIS DOS AJUSTES	72
4.2 COMISSÕES, CORRETAGENS E CUSTOS DE EMBALAGEM (ARTIGO 8.1 (A))	75
4.2.1 Adições relativas aos ajustes previstos no artigo 8.1 (a) (i) a (iii)	76



4.3 BENS E SERVIÇOS FORNECIDOS GRATUITAMENTE OU A PREÇO REDUZIDO PELO COMPRADOR (ARTIGO 8.1 (B))	79
4.3.1 Imputação dos custos dos elementos previstos no artigo 8.1 (b) ao valor aduaneiro	81
4.3.2 Ajustes relativos ao artigo 8.1 (b) (i) a (ii)	84
4.3.3 Projetos de engenharia, pesquisa, trabalhos de arte e design, esboços e outros elementos necessários à produção das mercadorias importadas (artigo 8.1 (b) (iv))	87
4.3.3.1 <i>Serviços de engenharia fornecidos gratuitamente ou a preços reduzidos</i>	90
4.3.3.2 <i>Incompatibilidade dos ajustes previstos no artigo 8.1 (b) (iv) com a Constituição Federal</i>	98
4.3.3.3 <i>Possibilidades em que o valor da engenharia e demais serviços formam parte do valor aduaneiro das mercadorias</i>	100
4.3.3.4 <i>Serviços de engenharia que se encaixam nos ajustes do artigo 8º</i>	105
4.3.3.5 <i>Formas possíveis de se repartir o valor dos serviços de engenharia a serem ajustados</i>	108
4.4 ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA: (ARTIGO 8.1 (C))	113
4.4.1 A incompatibilidade dos ajustes previstos no artigo 8.1 (c) com a Constituição Federal	116
4.4.2 O conceito de royalties e direitos de licença	118
4.4.3 Necessidade de haver uma intrínseca relação entre os royalties e direitos de licença e o produto importado	121
4.4.4 Os royalties e direitos de licença como condição de venda dos produtos importados.	124
4.4.4.1 <i>Corrente restritiva sobre o termo “condição de venda”</i>	126
4.4.4.2 <i>Corrente ampliativa sobre o termo “condição de venda”</i>	128
4.4.5 Opiniões consultivas e soluções consultivas relacionadas aos ajustes de royalties e direitos de licença	131
4.4.5.1 <i>Situações em que o pagamento a título de royalty ou direito de licença deve integrar o valor aduaneiro</i>	131
4.4.5.2 <i>Situações em que o pagamento a título de royalty ou direito de licença não deve integrar o valor aduaneiro</i>	136
4.4.5.3 <i>Situações específicas relativas a CDs</i>	139
4.4.5.4 <i>Soluções de consulta emitidas pela Receita Federal do Brasil</i>	140
4.4.6 Jurisprudência administrativa sobre os ajustes referentes aos royalties e direitos de licença	142
4.4.7 O Comentário 25.1 do Comitê Técnico: royalties e direitos de licença pagos a terceiros	147
4.4.8 Disposições finais	150
4.5 PARCELA DO RESULTADO DA REVENDA, CESSÃO OU UTILIZAÇÃO DOS PRODUTOS IMPORTADOS QUE BENEFICIE O VENDEDOR (ARTIGO 8.1 (D))	154
4.6 CUSTOS COM TRANSPORTE, SEGURO E OUTRAS DESPESAS DE COLOCAÇÃO DA MERCADORIA IMPORTADA (ARTIGO 8.2)	156
4.6.1 Despesas de armazenagem associadas ao transporte das mercadorias	158
4.6.2 Incoterms	159
4.6.3 Questões polêmicas	161
4.7 AJUSTES NEGATIVOS AO VALOR ADUANEIRO	165
<b>CONCLUSÃO</b>	<b>168</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>173</b>

## INTRODUÇÃO

Atualmente há um incremento do comércio internacional e a inserção do Brasil nas tendências de tributação global, alterando a regulação dos impostos aduaneiros. Dentro dessas trocas comerciais ocorridas entre as diversas nações que compõem o processo da globalização, cabe ao Estado soberano aceitar as regras universais vigentes. Isso ocorre através da limitação da soberania fiscal dos países, que impede, entre outras coisas, a inexistência de limites na imposição de barreiras tarifárias.

Para controlar possíveis distorções no comércio internacional, foram criados organismos internacionais relacionados ao desenvolvimento do comércio mundial e a sua regulação, visando um comércio justo, como a Organização Mundial do Comércio (OMC) e o Mercado Comum do Sul (Mercosul), que tentam coibir as práticas desleais que prejudicam a concorrência saudável.

A tributação aduaneira nas importações tem um importante papel nas políticas de comércio internacional, protegendo a indústria nacional e regulando o abastecimento dos mercados, em razão da extrafiscalidade do imposto sobre a importação. Devido a isso, é importante determinar com bastante rigor técnico, a base de cálculo incidente nas importações de mercadorias vindas do exterior.

As empresas de grande porte, modernamente, apresentam unidades de produção em vários países, com diversas atividades concentradas em centros de prestação de serviços para todo o grupo.

Portanto, a estrutura atual do comércio internacional na atualidade exige que seja efetuada uma adequada valoração aduaneira das mercadorias.

A valoração aduaneira é um instrumento sofisticado utilizado para fins de controle da composição da base de cálculo dos tributos aduaneiros, pressupondo que o contribuinte atue de forma lícita. Ela garante a segurança jurídica com relação aos operadores do comércio internacional de mercadorias, evitando a manipulação artificial das bases de cálculos para fins protecionistas e para evitar a evasão fiscal.

O primeiro método de valoração é o preço efetivamente pago ou a pagar (valor de transação) ajustado de acordo com as disposições do artigo 8º do Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA).

As regras do Acordo têm como objetivo principal estabelecer parâmetros que possam ser utilizados de forma uniforme por todos os seus participantes, evitando a apreciação discricionária do valor aduaneiro.

A temática da Dissertação será referente aos ajustes do artigo 8º do Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA). Diante desse cenário, pergunta-se: há questões polêmicas na aplicação dos ajustes previstos no artigo 8º do Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA)?

Terá como hipóteses mais importantes confirmar que: i) os custos dos elementos ajustáveis pelo artigo 8º do Acordo, fornecidos gratuitamente ou a preços reduzidos, devem ser incluídos no valor de transação; ii) as inclusões de serviços, *royalties* e direitos de licença na base de cálculo do imposto sobre a importação de mercadorias (II) não fere o texto constitucional brasileiro e iii) o acréscimo dos *royalties* e direitos de licença tem como um de seus requisitos o termo “condição de venda”, sobre o qual não existe um consenso internacional a respeito de seu entendimento, permitindo a liberdade de sua interpretação.

O tema em questão se justifica em razão da globalização ter ocasionado um grande aumento no fluxo do comércio internacional, tornando-se necessária a correta determinação da base de cálculo não só do imposto sobre a importação de mercadorias (II), mas também dos demais tributos incidentes na importação de bens e serviços.

Trata-se de um tema ainda pouco estudado no Brasil. A doutrina brasileira não enfrentou o tema de modo mais profundo e a jurisprudência é escassa, tanto no âmbito administrativo como no judicial. As dúvidas existentes causam reflexos no comércio internacional e na arredação de tributos no Brasil e em outros países, influenciando a livre concorrência e a livre iniciativa.

O objetivo geral traçado será o de estudar os ajustes do artigo 8º do Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA). E terá como objetivos específicos, levantar a posição sobre os ajustes da jurisprudência administrativa e judicial e da doutrina dos diversos países componentes do Acordo, analisar cada um dos ajustes pormenorizadamente e por fim, examinar se há ou não necessidade de alteração na redação do referido Acordo.

Toda a construção do trabalho será amparada em ampla revisão bibliográfica, tendo como principais autores Marcelo Pimentel Carvalho, Antenori Trevisan Neto e Jonathan Barros Vita. O método de abordagem a ser seguido na pesquisa será o hipotético-dedutivo. E também, para a obtenção dos resultados almejados, a Dissertação utilizará a jurisprudência e a legislação pertinentes.

Tratar-se-á de um trabalho crítico-descritivo, prevalecendo a descrição.

O primeiro capítulo tratará dos aspectos gerais do Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA), abordando assuntos como a soberania tributária, os tratados internacionais e o GATT/OMC e o Mercosul, a definição e histórico do conceito de valoração aduaneira, a

estrutura do Acordo e os princípios básicos da valoração. A finalidade do capítulo será de servir como uma introdução geral ao estudo do Acordo e de seus ajustes.

O segundo capítulo abordará o 1º método de valoração aduaneira, conhecido por valor de transação, seus aspectos gerais, a sua definição e vedações (incluindo os casos de vinculação entre as partes e a aceitabilidade do referido valor). Terá por escopo explicar o valor de transação, método que sofrerá todos os ajustes positivos do artigo 8º (artigo 8.1 e 8.2) do Acordo e os ajustes negativos. É o principal método de valoração aduaneira, razão pela qual foi dedicado a ele todo um capítulo.

O terceiro capítulo pesquisará os demais métodos de valoração aduaneira: o valor de mercadorias idênticas (2º método) e similares (3º método), seus conceitos e como apurá-los; o valor aduaneiro com base no valor dedutivo e suas deduções e no valor superdedutivo e sua apuração (4º método); o valor aduaneiro com base no valor computado (5º método) e o valor aduaneiro com base em critérios razoáveis (6º método), finalizando com o arbitramento do valor aduaneiro. Explicará os demais métodos de valoração aduaneira, aos quais se aplicam, especificamente no Brasil, os ajustes previstos no artigo 8.2 do Acordo e também os ajustes negativos.

O quarto capítulo entrará especificamente nos ajustes positivos ao valor de transação, presentes no artigo 8º do Acordo, incluindo seus aspectos gerais; as comissões, corretagens e custos de embalagem; os bens e serviços fornecidos gratuitamente ou a preço reduzido pelo comprador; os *royalties* e direitos de licença; a parcela do resultado da revenda, cessão ou utilização do produto importado, que beneficie o vendedor; os custos com transporte, seguro e outras despesas de colocação da mercadoria importada e por fim, os ajustes negativos ao valor aduaneiro (pois eles se aplicam a todos os métodos de valoração aduaneira, do 1º ao 6º). Seu estudo terá como intento analisar pormenorizadamente todos os ajustes do Acordo e verificar as questões polêmicas na aplicação de tais ajustes.

## **1 ACORDO SOBRE VALORAÇÃO ADUANEIRA: ASPECTOS GERAIS**

### **1.1 SOBERANIA TRIBUTÁRIA, TRATADOS INTERNACIONAIS E O GATT/OMC E MERCOSUL**

#### **1.1.1 Soberania tributária**

A globalização está intimamente relacionada ao aumento das relações econômicas entre os países, havendo a necessidade de integração das economias mundiais. Ela corresponde a uma nova fase do capitalismo, com base na ideologia neoliberal. Tal fenômeno também é conhecido como mundialização, planetarização, americanização, aldeia global etc. Implica no reconhecimento do comércio internacional para o desenvolvimento dos países.

A origem das noções de globalização surgiu com o reconhecimento de que a modernidade estava integrando o mundo, mas o referido termo somente passou a ser efetivamente utilizado a partir dos anos 60 e 70, servindo para apontar a interdependência política e econômica entre as nações e modificar o pensamento sobre a separação entre a questão interna e a internacional (OLIVEIRA, 2005, p. 17).

A soberania nacional, em razão do artigo 170, I da Constituição Federal, tornou-se um princípio da ordem econômica e assumiu nova feição.

A soberania não supõe o isolamento econômico. Ela não é mais absoluta em razão do processo de globalização, que impõe novos limites à soberania dos Estados na determinação da ordem econômica, tendo em vista o plano internacional.

A soberania representa a transformação da força em poder legítimo, onde o poder de fato se transforma em poder de direito. É a autoridade de um Estado para fazer ou desfazer normas, manter a ordem e administrar a justiça. Estado soberano é aquele que possui autoridade máxima num determinado território e sobre o poder político internacional (FERRER; SILVA, 2012, p. 47).

Assim a define GRUPENMACHER (1999, p. 11-12):

É o poder de autodeterminação de um dado Estado, a posição particular de independência que a pessoa jurídica estatal assume perante as demais pessoas jurídicas com as quais se relaciona e de total independência diante de qualquer outra pessoa jurídica soberana.

A soberania tem duas faces, a interna e a externa, como ensina Lupi (2001, p.15):

Há mais uma definição necessária para a delimitação do tema. O conceito de soberania tem duas facetas, uma interna, ligada à relação do poder soberano com os demais poderes que podem existir dentro de um Estado, e outra externa, ligada às relações que o poder soberano deste Estado mantém com

outros Estados e Organizações Internacionais. Neste segundo caso, a crescente interdependência que emerge entre os Estados, principalmente desde o fim da Guerra Fria, permite desmistificar algumas idéias que giravam em torno da noção de soberania.

Todos os Estados são igualmente soberanos no plano internacional. Nenhum Estado pode interferir ou dominar o outro em suas relações recíprocas, devendo, inclusive, respeitar as disposições de natureza internacional. Mas modernamente, a soberania estatal é relativa, pois está vinculada e limitada pelo ordenamento jurídico internacional. Há uma tendência para a limitação do caráter absoluto da vontade de cada Estado mediante a multiplicação das vinculações nos tratados coletivos (GRUPENMACHER, 1999, p. 14).

Assim, o conceito de soberania sofreu sensíveis alterações desde suas primeiras concepções, atingindo atualmente um ponto de inflexão que justificou uma regulação internacional mais ampla e restritiva (CAMPELLO; LOPES, 2017, p.122).

É importante ressaltar que é a autonomia e não a independência de um Estado que está sendo diminuída, reduzindo a liberdade de ação do país para ditar suas normas de direito interno, pois deve obedecer aos ditames do Direito Internacional. O conceito clássico de soberania não mais atende à realidade do mundo de hoje, em virtude dos processos de integração entre os Estados, devendo ser revisto.

Podemos dizer que o conceito clássico de soberania deve ser revisto em virtude dos processos de integração entre os Estados.

Dentro da soberania do Estado, temos a soberania fiscal ou tributária, onde o Estado tem o poder de dispor sobre o seu sistema tributário. Tal soberania é definida do seguinte modo como:

Em âmbito internacional, a soberania fiscal ou tributária reflete-se como capacidade plena de um Estado diante dos demais no cenário internacional. O Estado tem soberania fiscal quando edita suas leis, quando a sua vontade é a última a prevalecer quanto aos seus administrados, e a soberania fiscal ultrapassa o território do Estado, quando sua competência tributária alcança seus contribuintes onde quer que eles estejam. (RIBEIRO; NAKAYAMA, 2004, p. 201)

A soberania tributária decorre da existência, em determinado território, de um sistema tributário que apresente, no mínimo, duas características essenciais: a autonomia técnica e a exclusividade da aplicação de suas normas no respectivo território geográfico (Huck, 1997, p. 226).

Dessa forma, com a globalização e conseqüente internacionalização da economia, inclusive em matéria tributária, a soberania absoluta foi substituída pela soberania relativa, ou

seja, houve uma flexibilização da soberania (tributária), tanto no plano interno quanto no plano externo dos Estados.

### 1.1.2 Tratados internacionais

Uma das marcas da globalização é a transformação do ordenamento jurídico nacional em virtude da assinatura de tratados, acordos, convenções e outros ditames internacionais. Tratados internacionais (ou convenções, acordos, declarações etc.) são acordos formais estabelecidos entre sujeitos de direito internacional público, sendo instrumentos introdutórios de normas, pois são destinados a produzir efeitos jurídicos (criam direitos e deveres), a partir da sua promulgação e publicação.

Tratados internacionais específicos sobre matéria tributária visam evitar a bitributação e prevenir a evasão tributária. Conforme Valadão (2000, p. 311), os tratados que envolvem matéria tributária podem ser divididos em cinco grandes grupos, a saber:

[...] 1) os tratados em matéria de impostos sobre a renda e o capital (incluídas as convenções genéricas para evitar a bitributação sobre a renda e o capital e as específicas para evitar a bitributação da renda de empresas de transporte marítimo e aeronáutico); 2) os tratados em matéria de tributos indiretos (compreendidos os que visam à harmonização tributária, os tratados de efeitos comerciais amplos, os tratados comerciais bilaterais e os de navegação aérea e marítima); 3) os tratados sobre imunidades e privilégios diplomáticos; 4) os tratados relativos a atividades específicas; e 5) os tratados destinados a evitar a evasão fiscal.

Dentro da referida classificação, devemos destacar os tratados de efeitos comerciais amplos e os tratados destinados a evitar a evasão fiscal:

Os tratados de efeitos comerciais amplos têm por objetivo uma maior eficiência da economia em nível mundial ou regional e contêm cláusulas voltadas ao comércio, que também atingem matéria tributária, como imposição de métodos de valoração aduaneira (que é a base de cálculo do imposto sobre importação - II), listas de tarifas aduaneiras, regras para direitos *antidumping* e de compensação, cláusula da nação mais favorecida e cláusula de não-discriminação dos produtos estrangeiros. O maior exemplo é o caso da Organização Mundial do Comércio/Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio - OMC/GATT, que é o tratado mais importante sobre tal assunto (VALADÃO, 2000, p. 312).

Quanto aos tratados específicos destinados a evitar a evasão fiscal, incluem-se aí os que melhoram a eficiência do controle aduaneiro, como o Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA) firmado no âmbito da Organização Mundial do Comércio/Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (OMC/GATT) (VALADÃO, 2000, p. 313).

Para Vita (2017, p. 643), os tratados tributários (bi ou multilaterais) são classificados em cinco espécies: tratados tributários em sentido estrito (incluindo as Convenções para Evitar a Dupla Tributação e os tratados sobre trocas de informações fiscais); os tratados que lidam com o comércio internacional (incluindo aqueles do Sistema GATT/OMC, do Mercosul e aduaneiros); os tratados que lidam com investimento estrangeiro; os tratados em matéria previdenciária e os tratados de outros eixos semanticamente autônomos que não se encaixam em nenhuma das categorias anteriores.

Os tratados internacionais somente terão eficácia quando incorporados ao ordenamento interno. No Brasil, isso ocorre quando o tratado é aprovado por Decreto do Poder Legislativo e promulgado por Decreto do Poder Executivo. Estão subordinados ao texto constitucional, conforme o artigo 102, III, “b” da Constituição Federal. Portanto, as regras previstas no Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA) devem estar em consonância com os ditames constitucionais. Mas não há na Constituição Federal dispositivo sobre a existência de alguma hierarquia entre tratados internacionais e as normas infraconstitucionais (lei federal, estadual ou municipal) (RIBEIRO, 2011, s. p.).

Ainda no entendimento de Ribeiro (1997, p. 99-116), a doutrina é amplamente majoritária no sentido de que o tratado internacional prevalece sobre a norma interna (infraconstitucional). Mas trata-se de uma matéria polêmica tanto na doutrina quanto na jurisprudência.

Em relação à matéria tributária, prevalecem os tratados em frente às normas infraconstitucionais, com base no § 2º do artigo 5º da Constituição Federal e no artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN).

Pelo artigo 98 do Código Tributário Nacional (CTN), o tratado prevalece sobre a legislação interna (seja anterior ou posterior), alterando a lei, mas não podendo ser alterado por lei superveniente. Trata-se, portanto, de uma limitação à soberania do direito interno.

Trevisan Neto (2010, p. 77) entende que:

Desse modo, seja com base no disposto na Constituição Federal ou somente no CTN, as normas veiculadas pelo AVA que tratam da determinação da base de cálculo do I.I. – matéria de natureza eminentemente tributária – possuem condição de primazia frente a quaisquer normas infraconstitucionais de direito interno que venham a regular o mesmo objeto de maneira diversa.

### 1.1.3 GATT/OMC e Mercosul



Dentro das relações econômicas internacionais, o grande foro de discussões multilaterais sobre o comércio internacional é a Organização Mundial do Comércio (OMC). Trata-se de uma organização internacional, possuindo, portanto, personalidade jurídica internacional, com poderes e capacidades de celebrar tratados internacionais, produzindo normas para harmonizar procedimentos em nível mundial. Portanto, ela tem capacidade jurídica para agir no plano do direito internacional público, ao lado de outras organizações e dos Estados.

Hoje toda a matéria de tarifas aduaneiras e impostos sobre o comércio exterior está sujeita à regulamentação, fiscalização e, se necessário, solução de conflitos, estando a cargo da Organização Mundial do Comércio (OMC), que é um órgão da Organização das Nações Unidas (ONU) (FERNANDES, 1997, p. 47).

Em 1944, em plena Segunda Guerra Mundial, foi concluído um acordo em Bretton Woods/EUA, com o objetivo de criar três instituições internacionais: O Fundo Monetário Internacional (FMI), o Banco Mundial ou Banco Internacional para a Reconstrução e Desenvolvimento (BIRD) e a Organização Internacional do Comércio (OIC). Esta última teria a função de supervisionar e coordenar a negociação de um novo regime para o comércio internacional, com base no multilateralismo e no liberalismo, ou seja, regular as relações econômicas internacionais.

Em 1946 houve a primeira rodada de negociações e em 30 de outubro de 1947 foi firmado o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT em inglês), na cidade de Genebra. O Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT) foi assinado para ser um acordo provisório (um acordo multilateral comercial), como uma demonstração do compromisso que as partes tinham com a liberação do comércio, para vigência até a entrada em vigor da Organização Internacional do Comércio (OIC), que o incorporaria. Contudo, a Carta de Havana, de 1948, que criaria esta instituição, não foi ratificada pelo Congresso dos Estados Unidos e a tentativa de criar uma organização internacional para o comércio não obteve êxito.

As sucessivas rodadas de negociação constituíram o principal instrumento para o aprimoramento das relações econômicas entre as partes contratantes do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT). Foram realizadas oito rodadas de negociação.

Após o término da Rodada Uruguai, que foi a última rodada realizada pelo Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), na Conferência Ministerial de Marrakesh, surgiu a Organização Mundial do Comércio (OMC), que passou a administrar o Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio 1994 (GATT 1994).

O Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio 1947 (GATT 1947) foi incorporado pelo Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio 1994 (GATT 1994), e é um documento fundamental para o comércio internacional.

Temos dois grandes grupos de instrumentos internacionais adotados pelo Brasil: os formados no âmbito do Mercado Comum do Sul (Mercosul) e os firmados no âmbito do *General Agreement in Tariffs and Trade* (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio) – GATT, hoje Organização Mundial do Comércio (OMC).

Na OMC, inseridas se encontram as regras da Associação Latino-Americana de Integração (ALADI) e, em um círculo mais interno, as normas do Mercosul. Com relação ao nível regional, tivemos o fracasso da Associação Latino-Americana de Livre Comércio (ALALC), as dificuldades enfrentadas pela ALADI com relação à solidez de seu tratado-marco e a estagnação do Mercosul (VASCONCELOS, 2017, p. 64).

O Mercosul foi criado pelo Tratado de Assunção, assinado em 26 de março de 1991 pela República Federativa do Brasil, pela República Argentina, pela República do Paraguai e pela República Oriental do Uruguai.

No plano interno, o mercado comum supõe a eliminação entre os Estados dos direitos aduaneiros, das restrições quantitativas e de qualquer outra medida de efeito equivalente e no plano externo, ele estabelece uma Tarifa Externa Comum (TEC), que o distingue de uma zona de comércio livre e faz dele uma união aduaneira. Ou seja, ele põe no mesmo nível os preços das mercadorias importadas, sendo importante para a igualização das condições de concorrência e de preços de custo para as empresas dos Estados participantes (LOBO, 1997, p. 128)

O Mercosul visa eliminar progressivamente a tributação das importações intrabloco e obter a harmonização da tributação em relação a entidades externas, especialmente no tocante às alíquotas do imposto sobre as importações (FREITAS, 2006, p. 72).

Foi estabelecida no Tratado de Assunção, a Tarifa Externa Comum (TEC) para todo o universo tarifário, aplicável aos produtos importados pelos Estados-Partes do Mercosul de terceiros países. A TEC é o principal instrumento da política de comércio exterior do Mercosul, sendo essencial para que o bloco econômico se transforme em um verdadeiro mercado comum (MACEDO, 2005, p. 41-42).

Em termos de integração conjunta com outros blocos, o desempenho do Mercosul tem sido bem fraco, sendo que as negociações com a União Europeia arrastam-se há anos, sem apresentar evolução relevante (BAIA, 2013, p. 87).

## 1.2 O ACORDO SOBRE VALORAÇÃO ADUANEIRA (AVA)

### 1.2.1 Definição e histórico do conceito de valoração aduaneira

#### 1.2.1.1 Definição do conceito de valoração aduaneira

O valor aduaneiro é a base de cálculo do imposto sobre a importação (II) quando a alíquota for *ad valorem* e está previsto no artigo 2º, II, do Decreto-Lei nº 37/1966. É justamente a forma de determinação do montante do valor aduaneiro e de seus ajustes que nos interessa.

Ele é a contraparte da valoração aduaneira, materializado em linguagem competente, norma individual e concreta, ponto de partida para a composição da base de cálculo tributária dos tributos sobre o comércio exterior (VITA, 2014, p. 32).

Uma outra definição de valor aduaneiro é a seguinte:

[...] o valor aduaneiro é a base de cálculo do Imposto de Importação e é o valor da mercadoria importada, ou seja, é o valor de transação mercantil que pode ser entendido como o valor normal da mercadoria que todos alcançariam a qualquer tempo em um mesmo nível comercial independente de serem empresas vinculadas ou não. (JESUS, 2016, p. 87)

O valor aduaneiro, portanto, é o valor para fins de incidência de direitos aduaneiros *ad valorem* sobre mercadorias importadas, ou seja, o valor que vai servir de base de cálculo para a incidência dos tributos que oneram uma operação de comércio exterior, não se confundindo com o valor faturado, nem com o valor para fins de licenciamento das importações, embora na maioria das vezes possa ter o mesmo valor (MACEDO, 2004, p. 247).

Em razão do Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA) prever o valor aduaneiro como base de cálculo dos tributos aduaneiros, ele tem a natureza jurídica de base de cálculo (ROCHA, 2008, p. 368).

A valoração aduaneira (artigos 76 e seguintes do Decreto nº 6.759/2009 - Regulamento Aduaneiro) é um procedimento de controle de fiscalização de preços declarados em documentos fiscais, baseado no AVA.

Ela tem como pano de fundo o Acordo sobre Valoração e é um de seus elementos, sendo o processo de determinação do valor de um produto importado ou exportado (VITA, 2014, p. 31).

Tal procedimento tem como uma das principais preocupações a prevenção de distorções no valor a ser pago a título do imposto sobre a importação - II (e também de outros

tributos aduaneiros), em razão de eventuais vínculos entre exportador e importador poderem permitir manipular o preço utilizado na respectiva transação comercial (BRAZUNA, 2005, p. 238).

Para a doutrina, seu principal objetivo é dar segurança jurídica ao comércio internacional:

Es que la finalidad del régimen de valor en aduana no es la de obtener una mayor recaudación, sino la de establecer un sistema neutro que evite tanto la subfaturación por parte del importador como la manipulación de la aduana para incrementar los tributos aduaneros por la vía indirecta de la ampliación de su base imponible, buscando dar bases seguras al intercambio comercial entre los países con la mirada puesta en el incremento comercial en cuanto éste es uno de los pilares en los que descansa la paz internacional. (BARREIRA, 2001/2002, p. 122-123)

Exportador e importador vinculados economicamente podem adotar um planejamento tributário empresarial, infringindo as normas de direito dos países envolvidos. Isto ocorre através de declaração de valores nem sempre corretas, o que é combatido através da correção das distorções pela imposição de regras de valoração aduaneira (MEIRA, 2012, p. 380).

É utilizada para quantificar a base de cálculo do Imposto sobre a Importação (II) e dos demais tributos incidentes nas operações de importação baseados no valor aduaneiro, inclusive o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e das contribuições sociais PIS-Importação e Cofins-Importação. Com a base de cálculo, é possível calcular o montante devido do imposto.

O Poder Executivo pode, em tese, atuar através do imposto sobre a importação sobre os fluxos comerciais com o exterior, para responder às mais diversas contingências econômicas e comerciais, tais como a defesa da produção nacional e o controle cambial. Através da manipulação da sua base de cálculo é possível uma proteção adicional ao mercado interno. Portanto, a valoração aduaneira deve respeitar a dimensão econômica real da transação, garantindo a segurança jurídica para os contribuintes (que podem prever o custo tributário envolvido em seus negócios de importação) e o respeito aos compromissos negociados em tratados internacionais para redução de barreiras ao comércio internacional (CARVALHO, 2007, p. 40).

#### *1.2.1.2 Histórico da valoração aduaneira*

Um dos pontos negociados no GATT 1947 foi a valoração aduaneira, o que fez surgir o estabelecimento das regras incorporadas ao artigo VII – Valor para Fins Alfandegários – constante na parte II do Acordo.

O principal ponto é que o valor para fins aduaneiros deve ser estabelecido com base no valor real da mercadoria importada ou de similar, sendo afastada a possibilidade de se empregar o valor de produto de origem nacional ou de valores arbitrários ou fictícios, conforme artigo VII.2 (a).

Entende-se que o valor real, segundo o artigo VII.2 (b), primeira parte:

[...] deverá ser o preço pelo qual, em épocas e lugares determinados pela legislação do país importação essas mercadorias ou mercadorias similares são vendidas ou oferecidas à venda em condições de plena concorrência e através de operações comerciais normais.

Um primeiro aspecto a ser considerado é que a determinação do valor real parte do preço livremente combinado entre as partes (plena concorrência e operações comerciais normais) para as próprias mercadorias em apreço ou para mercadorias similares, confirma o fato de que é o próprio mercado que define o valor das mercadorias a serem comercializadas (CARVALHO, 2007, p. 56).

Um segundo aspecto a ser considerado é que o valor real depende da legislação interna de cada país importador, que deve definir a época e o lugar de sua determinação, de forma que cada país pode considerar o momento da importação e o local de entrada, incluindo as despesas de transporte, podendo não considerar o tempo e o lugar que as partes tomaram em conta ao contratar (CARVALHO, 2007, p. 56).

A partir da interpretação do artigo VII, foram desenvolvidos dois modelos de valoração aduaneira, ou seja, a noção teórica adotada pela Definição de Valor de Bruxelas (DVB) e a noção positiva, base para o Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA).

Em 1950 foi firmada em Bruxelas a Convenção sobre Valoração de Mercadorias para fins Aduaneiros, tendo como razão o fato de que a uniformidade dos valores para fins aduaneiros permitiria a facilitação do comércio internacional, a simplificação das negociações tarifárias e a comparação entre as estatísticas comerciais (preâmbulo da Convenção).

De acordo com a noção teórica, o valor aduaneiro é o preço pelo qual se venderia a mercadoria se essa venda se realizasse entre comprador e vendedor independentes e em condições de livre concorrência. Portanto, o valor é fixado segundo condições abstratas, ou seja, o preço pelo qual as mercadorias normalmente seriam vendidas (CARVALHO, 2007, p. 58).

A Definição de Valor de Bruxelas não possuía métodos de valoração, havendo uma única medida de valoração, o preço normal da mercadoria, isto é, o preço que a mercadoria alcançaria em uma venda efetuada em condições de livre concorrência entre comprador e vendedor independentes.

Com isso, a autoridade aduaneira ganhava competência para apreciar a adequação entre o preço conferido às mercadorias e as práticas de mercado em regime de comparabilidade entre o preço declarado e aquele teórico, visando identificar se as condições da venda apresentadas para uma dada mercadoria corresponderiam às condições de venda no mercado livre.

O grande problema é a dificuldade para a aferição do preço normal, permitindo com que a noção teórica de valor permita arbitrariedades na determinação do valor aduaneiro. Detectou-se uma série de inconvenientes, como a própria discricionariedade que se abria na apreciação do conceito de valor normal. A DBV permitiu a manutenção de preços mínimos e acabou não recebendo a adesão de países de grande peso no comércio mundial, como Estados Unidos e Canadá. E também o Brasil não aderiu oficialmente à DBV.

Tais fatos levaram ao surgimento do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT, negociado na Rodada Tóquio (1979).

O chamado AVA 1979 nasceu com o objetivo de se conseguir um modelo de valoração aduaneira que pudesse acabar com o protecionismo e evitar a discricionariedade, tendo como base maior objetividade e garantia de segurança jurídica.

A noção positiva de valor, baseada em uma fundamentação exclusivamente objetiva, parte do preço pelo qual a mercadoria é vendida, sempre que o preço não tenha sido influenciado por alguma relação entre comprador e vendedor. Parte do pressuposto que as partes são independentes e cada qual busca a maximização de seus interesses, chegando a um preço de equilíbrio que representa o efetivo valor da mercadoria (CARVALHO, 2003, p. 58).

O Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA) trouxe uma ordem sequencial de métodos, objetivando a identificar o valor aduaneiro, a partir de um preço efetivamente praticado, não podendo ser baseado em preço estimado ou presumido. O valor aduaneiro deve ser objetivamente identificado, com neutralidade e preservando-se os aspectos negociais e de contabilidade, não podendo ser utilizados critérios discricionários (TÔRRES, 2004, p. 185).

Dessa forma, a noção teórica se baseia na questão relativa a qual deve ser o preço, já a positiva focaliza o negócio realizado e o preço praticado.

O Acordo (AVA) contemplou concessões aos países em desenvolvimento, que relutavam em abandonar a prática de sistemas de preços mínimos e outras medidas protecionistas, pois eles dependiam mais da arrecadação de tributos aduaneiros e tinham menor capacidade humana e material para combater fraudes e a manipulação do valor nas transações envolvendo partes vinculadas.

O Brasil aderiu ao AVA 1979, através do Decreto 92.930/1986, mas efetuou a reserva prevista no parágrafo 3º do protocolo adicional (permitindo a manutenção de preços mínimos, em bases limitadas e transitórias), o que foi aceito pelas Partes.

O Acordo relativo à Implementação do Artigo VII do GATT, chamado de Acordo sobre Valoração Aduaneiro, se aperfeiçoou na Rodada do Uruguai de negociações, em 1994, tornando-se parte integrante do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio – GATT.

Com a criação da OMC e a inclusão do AVA em seu Acordo Constitutivo (Anexo 1º, Acordos Multilaterais sobre o Comércio de Bens), o AVA passou a ser obrigatório para todos os membros, conforme o artigo II, parágrafo 2 do Acordo Constitutivo da OMC.

Ele foi aprovado no Brasil pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15/12/1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30/12/1994.

Por força da Emenda Constitucional nº 33/2001 o valor aduaneiro definido no Acordo e no Decreto-Lei nº 37/1966 foi recepcionado (artigo 149, § 2º, II, “a”, da Constituição), adotando-o como base de cálculo do imposto sobre a importação (II), conforme disposto no AVA.

Com base no Acordo, o valor aduaneiro de uma mercadoria importada deve ser determinado mediante aplicação do chamado valor de transação, e na sua impossibilidade, pelo emprego de outros cinco métodos, em ordem obrigatoriamente sucessiva e sequencial, desde que se fundamente que o método anterior não se pode aplicar ao caso em questão.

Em suma, o Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA), constante do GATT-1994, é fruto de incansáveis negociações multilaterais, visando garantir um mercado internacional livre, regulado por regras básicas que garantam a justa concorrência e evitar a prática de um protecionismo prejudicial ao crescimento global (BELTZ, 2017, p. 157).

No Mercosul há o Decreto nº 6.780/2009, que é um importante texto que internalizou e consolidou Decisões do CMC (Conselho do Mercado Comum) relacionadas ao direito aduaneiro, incluindo a Decisão 17/2007, que dispõe sobre a forma de internalização do Acordo no Mercosul (VITA, 2014, p. 31).

E há também as Decisões do CMC 17 e 27 de 2010, apesar de não tratarem especificamente da valoração aduaneira.

Foi inclusive lançado o Manual de Procedimentos Mercosul de Controle do Valor Aduaneiro, que trata dos diferentes procedimentos de controle aduaneiro que podem ser utilizados na administração do Acordo Relativo à Aplicação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio de 1994 (GATT). O referido Manual não substitui o Acordo, mas o complementa.

Embora as partes contratantes (vendedor no exterior e importador brasileiro) tenham liberdade para pactuar os preços que entenderem convenientes, conforme o princípio da autonomia da vontade que rege os negócios privados, para efeitos de cálculo e cobrança do imposto sobre a importação (II), prevalecem as diretrizes pertinentes à valoração aduaneira (MELO, 2014, p. 73).

Na realidade, as definições do Acordo não eram observadas na prática até meados de 1994, pois se continuava a adotar o conceito de valor externo para a valoração. A exigência de listas de preços oficiais para o Brasil e a adoção de *BlackBook* como fonte de consultas, eram exemplos na prática desta situação.

### 1.2.2 A estrutura do Acordo

A estrutura dos tratados internacionais é composta, em regra, por um preâmbulo e uma parte dispositiva, podendo também ser complementado por anexos. É o caso do Acordo sobre Valoração Aduaneira.

Sua estrutura é composta da seguinte forma:

- Introdução Geral.

- Preâmbulo (princípios do Acordo).

- Parte dispositiva, que é dividida em três grupos de artigos:

Parte I - artigos 1º a 17 - normas sobre valoração aduaneira;

Parte II – artigos 18 e 19 – administração do Acordo, consultas e soluções de controvérsias;

Parte III – artigos 20 a 24 – tratamento especial e diferenciado.

- Anexos:

Anexo I – Notas Interpretativas;

Anexo II – Comitê Técnico de Valoração Aduaneira;

Anexo III.

#### 1.2.2.1 Introdução geral

Ela traz esclarecimentos sobre a ordem sequencial de aplicação dos métodos para valoração aduaneira.



Deve-se utilizar inicialmente o 1º método (valor de transação), previsto no artigo 1º, com os ajustes ao preço efetivamente pago ou a pagar, previstos no artigo 8º.

Esta ordem sequencial, do 1º método ao 6º método, é de observância obrigatória. Diz o Acordo:

#### INTRODUÇÃO GERAL

1. A base primeira para a valoração aduaneira, em conformidade com este Acordo, é o valor de transação, tal como definido no Artigo 1. O Artigo 1 deve ser considerado em conjunto com o Artigo 8, que estabelece, *inter alia*, ajustes ao preço efetivamente pago ou a pagar nos casos em que determinados elementos, considerados como fazendo parte do valor para fins aduaneiros, corram a cargo do comprador, mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas. O Artigo 8 prevê também a inclusão no valor de transação de certas prestações do comprador a favor do vendedor, sob a forma de bens ou serviços e não sob a forma de dinheiro. Os Artigos 2 a 7 estabelecem métodos para determinar o valor aduaneiro quando este não puder ser determinado de acordo com as disposições do Artigo 1.

#### 1.2.2.2 Preâmbulo

O conteúdo das disposições preambulares é de extrema importância, apesar que a parte dispositiva dos tratados internacionais vinculam os Estados-Membros.

É comum encontrar no preâmbulo dos tratados internacionais os princípios que guiam seus dispositivos. É o caso do Acordo sobre Valoração Aduaneira, em cujo preâmbulo se encontram os princípios que guiam as regras sobre valoração aduaneira.

#### 1.2.2.3 Parte dispositiva

O Acordo sobre Valoração Aduaneira é composto de 24 artigos divididos em três partes.

A parte I refere-se às normas sobre valoração aduaneira (artigos 1º a 17). Nela destacam-se os artigos 1º ao 3º e 5º ao 7º, que dispõem sobre os métodos de valoração aduaneira (além do artigo 8º). É a parte principal do Acordo e traz normas relativas à determinação do valor aduaneiro segundo seis métodos, com aplicação sucessiva e sequencial, definições e outras regras.

- Artigo 1º - Dispõe sobre o 1º Método: Valor de transação.
- Artigo 2º - Dispõe sobre o 2º Método: Valor de mercadorias idênticas.
- Artigo 3º - Dispõe sobre o 3º Método: Valor de mercadorias similares.

- Artigo 4º - Permite a inversão de ordem de aplicação entre o 4º e o 5º Método.
- Artigo 5º - Dispõe sobre o 4º Método: Valor dedutivo (valor de revenda).
- Artigo 6º - Dispõe sobre o 5º Método: Valor computado.
- Artigo 7º - Dispõe sobre o 6º Método: Valor com base em critérios razoáveis (último recurso).
- Artigo 8º - Dispõe sobre os ajustes previstos para a determinação do valor de transação (1º método).

A partir daí seguem-se os artigos 9º a 17.

A parte II do Acordo traz normas relativas à sua administração, consultas e solução de controvérsias é composta por apenas dois artigos:

- Artigo 18 – relaciona-se com a criação de duas instituições: o Comitê de Valoração Aduaneira (denominado Comitê ou CVA) da OMC e o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (denominado Comitê Técnico ou CTVA) do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA), conhecido pelo nome informal de Organização Mundial das Alfândegas (OMA).

O Comitê de Valoração Aduaneira (CVA) tem a função de proporcionar aos Membros a possibilidade de consultarem sobre assuntos relacionados à administração do sistema de valoração aduaneira por qualquer outro Membro e emite Decisões.

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (CTVA) tem atribuições enunciadas no Anexo II do Acordo, com a finalidade de buscar uniformidade na interpretação e aplicação do Acordo e ele emite diversos pronunciamentos:

Para alcançar seus objetivos, segundo Macedo (2005, p. 75-76), tal Comitê emite os seguintes instrumentos:

I – Notas Explicativas: esclarece os pontos de vista do Comitê Técnico sobre uma questão de caráter geral que se levanta em relação a uma ou várias disposições do Acordo.

II – Comentários: um comentário é composto de uma série de observações sobre determinada parte do texto do Acordo, visando esclarecer as situações em que a interpretação literal carece de orientações adicionais.

III – Opiniões Consultivas: ela responde uma questão sobre a aplicação do Acordo em determinada situação, composta por fatos reais ou teóricos.

IV – Estudos de Casos: um estudo de caso é uma exposição de fatos baseada em uma transação comercial real, que possa ser usada para demonstrar a aplicação prática de uma ou mais disposições do Acordo.

V – Estudos: um estudo apresenta as conclusões de uma análise minuciosa de alguma questão relacionada com o Acordo e, em particular, de uma questão submetida ao Comitê

Técnico, de acordo com o estabelecido no parágrafo 2 (b) do anexo II ao Acordo, e que não possa ser respondida apropriadamente por algum dos outros instrumentos já citados.

Os atos do CVA e do CTVA, no Brasil, são divulgados pelo Instrução Normativa SRF nº 318, de 04/04/2003.

- Artigo 19 – trata das consultas e da solução de controvérsias envolvendo dispositivos do Acordo. Estabelece a utilização do Entendimento sobre Solução de Controvérsias, integrante do Anexo ao Acordo Constitutivo da OMC, às controvérsias surgidas.

Ainda há a parte III do Acordo é composta de cinco artigos (artigos 20 a 24) que dispõem sobre vantagens adicionais para o comércio internacional dos países em desenvolvimento, em concordância com o preâmbulo do Acordo:

O principal deles é o artigo 20, que dispõe sobre o direito ao adiamento da aplicação do Acordo pelos países em desenvolvimento por período não superior a cinco anos (parágrafos 1 e 2) e sobre a assistência técnica a ser prestada pelos países em desenvolvimento (parágrafo 3). Portanto, o referido artigo está relacionado ao que chamamos de tratamento especial e diferenciado.

#### *1.2.2.4 Anexos*

O Anexo I do Acordo contém as Notas Interpretativas sobre os seus artigos. Tais notas não servem apenas para guiar a interpretação dos dispositivos do Acordo, mas também fazem parte do Acordo e são de observância obrigatória, conforme artigo 14 onde, “as notas contidas no Anexo I deste Acordo formam parte integrante dele e os Artigos deste Acordo devem ser interpretados e aplicados conjuntamente com suas respectivas notas”.

O Anexo II está relacionado e em harmonia com o artigo 18.2 do Acordo, dispondo sobre o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (CTVA), sua criação, finalidade, representação pelos Países-Membros e direito a voto, responsabilidades, idiomas oficiais, reuniões e seu respectivo quórum e organização interna (incluindo período do mandato do Presidente e suas atribuições) (TREVISAN NETO, 2010, p. 94).

Estabelece o artigo 18.2 do Acordo:

Artigo 18.2 - Será criado um Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (doravante denominado 'Comitê Técnico') sob os auspícios do Conselho de Cooperação Aduaneira (doravante denominado 'CCA') que exercerá as atribuições enunciadas no Anexo II deste Acordo e que funcionará de acordo com as normas contidas no referido Anexo.

O Comitê Técnico tem, dentre outras responsabilidades, a de prestar informações e orientação sobre quaisquer assuntos referentes à valoração aduaneira de mercadorias importadas, que sejam solicitadas por qualquer Membro ou pelo Comitê, conforme o artigo 2º do Anexo II do Acordo.

As Decisões emitidas pelo Comitê de Valoração Aduaneira (OMC) e demais pronunciamentos emanados pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (OMA), publicados no anexo à Instrução Normativa nº 318, de 4 de abril de 2003, devem ser observadas na apuração do valor aduaneiro, servindo para auxiliar a interpretação do Acordo.

Verifica-se que tais orientações são úteis para a pretendida uniformidade de interpretação do Acordo, mas devem ser adotadas com ressalvas. As manifestações emanadas pelo Comitê Técnico não são parte integrante do Acordo e não obrigam os Países-Membros da OMC.

Observa-se que essas orientações não possuem a mesma força normativa dos dispositivos do Acordo e tampouco foram submetidas ao procedimento previsto na Constituição brasileira para introdução dos tratados internacionais ao ordenamento jurídico brasileiro. Elas não possuem *status* de superioridade hierárquica frente à legislação infraconstitucional (TREVISAN NETO, 2010, p. 101).

Parte da doutrina entende que diversas regras sobre valoração aduaneira têm sido veiculadas no Brasil por meio de Instruções Normativas, em desacordo com o direito brasileiro. Tôrres (2004, p. 197-198) afirma que:

Em apertada síntese, a Instrução Normativa (IN) não participa dos instrumentos normativos habilitados pela Constituição para regulamentar ‘leis’ ou ‘tratados internacionais’; ausente de prévio Decreto ou Instrução (ministerial) que regulamente lei ou tratado, a Instrução Normativa é ato normativo plenamente ilegítimo para determinar a aplicabilidade, no âmbito interno, dos atos internacionais, a exemplo do Acordo de Valoração Aduaneira, bem como dos atos normativos dos órgãos responsáveis pela sua aplicação e emprego.

O direito brasileiro não admite efeito direto de ato normativo de caráter internacional. Este é o caso da IN SRF nº 318/2003, que dá publicidade aos atos emitidos pelo Comitê Técnico.

E também seria o caso da IN SRF nº 327/2003, que estabelece normas e procedimentos para a declaração e o controle do valor aduaneiro de mercadoria importada.

SEHN (2016, p. 148-149) entende que não há constitucionalidade formal na referida IN SRF nº 318/2003. As interpretações dos Comitês Técnicos não são normas internacionais, mas apenas manifestações técnicas e orientações não obrigatórias, destituídas de caráter

vinculante ou normativo, constituindo apenas diretivas não obrigatórias. Tal posição é compartilhada pelo presente autor, pois os pronunciamentos dos Comitês apenas servem para orientar os interessados em suas possíveis decisões.

O Anexo III, que não tem título, está relacionado às regras para países em desenvolvimento, pois o Acordo também tem o objetivo de assegurar vantagens adicionais para o comércio internacional dos países em desenvolvimento. No referido Anexo, há dispositivos pelos quais os países em desenvolvimento podem postergar a aplicação do Acordo, podendo fazer certas reservas ao seu texto.

### 1.3 PRINCÍPIOS BÁSICOS DA VALORAÇÃO ADUANEIRA

Não se parte do artigo VII do GATT para a extração dos princípios que informam a valoração aduaneira, mas eles são buscados no próprio Acordo sobre Valoração Aduaneira.

O conteúdo das disposições preambulares aos tratados internacionais é muito importante. No preâmbulo se encontram os princípios que norteiam seus dispositivos. É o que acontece no Acordo sobre Valoração Aduaneira, onde há enunciados que são verdadeiros princípios que guiam as regras sobre valoração aduaneira.

Tais princípios são apresentados na Introdução Geral do Acordo e em seu preâmbulo. Eles são importantes para a interpretação e aplicação do Acordo, deixando clara a necessidade de um sistema equitativo, uniforme e neutro (CARVALHO, 2007, p. 92).

O preâmbulo tem a seguinte redação:

Os Membros,

Tendo em vista as negociações comerciais multilaterais;

Desejando promover a consecução dos objetivos do GATT 1994 e assegurar vantagens adicionais para o comércio internacional dos países em desenvolvimento;

Reconhecendo a importância das disposições do Artigo VII do GATT 1994 e desejando elaborar normas para sua aplicação com vistas a assegurar maior uniformidade e precisão na sua implementação;

Reconhecendo a necessidade de um sistema equitativo, uniforme e neutro para a valoração de mercadorias para fins aduaneiros, que exclua a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios;

Reconhecendo que a base de valoração de mercadorias para fins aduaneiros deve ser tanto quanto possível o valor de transação das mercadorias a serem valoradas;

Reconhecendo que o valor aduaneiro deve basear-se em critérios simples e equitativos condizentes com as práticas comerciais e que os procedimentos de valoração devem ser de aplicação geral, sem distinção entre fontes de suprimento;

Reconhecendo que os procedimentos de valoração não devem ser utilizados para combater o *dumping*;

Acordam o seguinte:[...]

Portanto, o Acordo é guiado pelos seguintes princípios: da Primazia do Valor de Transação (Primado do Valor de Transação); da Uniformidade; da Neutralidade; da Objetividade; da Equidade; da Inaplicabilidade da Valoração Aduaneira para Combater *Dumping*.

Trevisan Neto (2010, p. 85) entende que:

Ademais, conforme salientado anteriormente, embora não conste expressamente do preâmbulo do AVA, entendemos que as regras sobre valoração aduaneira também estão sujeitas ao princípio *arm's length* (aplicável aos preços de transferência), segundo o qual os preços praticados entre partes relacionadas devem ser comparáveis aos praticados entre partes independentes e que não estejam sujeitos a eventual tratamento diferenciado ou mais benéfico por conta do referido relacionamento.

Todos os princípios do Acordo então em linha com os princípios consagrados no direito internacional, com os princípios constitucionais brasileiros e com os princípios que regem os tratados internacionais assinados pelo Brasil.

O princípio da Primazia do Valor da Transação (o Primado do Valor de Transação) é aquele pelo qual a base para a valoração aduaneira deve ser, na medida do possível, o valor da transação dos produtos importados. Ele mostra a importância de seguir a ordem sequencial e sucessiva de aplicação dos métodos para valoração aduaneira.

Ele consagra a noção positiva de valor, buscando na interpretação e aplicação do Acordo aos casos concretos, o respeito ao preço efetivamente pago ou a pagar (CARVALHO, 2007, p. 94).

Prevalece a noção positiva na ordem jurídica internacional em detrimento da noção teórica, que era a base para a DVB.

O princípio da Uniformidade é aquele pelo qual as regras para valoração aduaneira devem ser aplicadas de maneira padronizada por todos os países, conferindo maior precisão e previsibilidade nas relações de comércio exterior.

Tal princípio está em sintonia com o princípio constitucional da segurança jurídica e importadores e exportadores podem saber com boa margem de segurança a base de cálculo dos tributos incidentes sobre o produto no país de importação.

O princípio da neutralidade dispõe que a valoração aduaneira deve ser efetuada de maneira totalmente imparcial, prevenindo a utilização de valores arbitrários e fictícios como base de cálculo dos tributos incidentes na importação. Ele atua impedindo que países-membros da OMC favoreçam produtos locais em detrimento dos importados.

Carvalho (2007, p. 94-95), fala em princípio da Vedação ao Emprego de Valores Arbitrários ou Fictícios:

A valoração deve se basear em sistema equitativo, uniforme e neutro, proporcionado pelas disposições do acordo, afastadas normas de valoração aduaneira que ensejam a determinação do valor em bases arbitrárias ou fictícias e o emprego de expedientes como a ‘pauta de valor mínimo’ e o ‘valor externo’.

Por outro lado, o princípio também visa a afastar valores fictícios utilizados fraudulentamente pelos particulares a fim de reduzir o montante dos direitos aduaneiros incidentes na importação.

Portanto, deve-se obedecer a critérios técnicos e imparciais, sem margem para subjetivismos e discricionariedades, para aplicarem-se os métodos de valoração aduaneira.

O princípio da Objetividade afirma que o procedimento de apuração do valor aduaneiro deve ser pautado em critérios simples e condizentes com as práticas comerciais.

Ao se realizarem os ajustes previstos no artigo 8º do Acordo, os acréscimos devem ser baseados em dados objetivos e quantificáveis.

Tal princípio está ligado ao princípio da Legalidade, previsto no artigo 5º, II da Constituição Federal, onde “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.

O mesmo princípio da Legalidade, no Direito Tributário, está previsto na Constituição Federal, em seu artigo 150, I, no qual “[...] é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

O princípio da Equidade é aquele no qual as regras sobre valoração aduaneira devem ser aplicadas de maneira igual entre todos os importadores, sem que haja tratamento distinto ou discriminatório envolvendo produtos, empresas ou países (fontes de fornecimento) (TREVISAN NETO, 2010, p. 88).

Carvalho (2007, p. 96) refere-se ao princípio de Aplicação Geral onde diz que os procedimentos de valoração do Acordo devem ser aplicados a todas as importações dos Países-Membros da OMC, sem distinção, em face da procedência ou origem dos produtos.

O princípio da Não Discriminação entre Fontes de Suprimento, que proíbe o tratamento discriminatório entre os Estados-Membros, é influenciado pela aplicação do Princípio da Equidade, juntamente com os Princípios da Uniformidade, Neutralidade e Objetividade (TREVISAN NETO, 2010, p. 88).

Os acordos do GATT, desde sua edição de 1947, foram permeados pelo princípio da Não Discriminação, que é um dos mais importantes do comércio internacional. O artigo I do

GATT 1947 estabelece a cláusula da nação mais favorecida e o seu artigo III veda o tratamento discriminatório entre produtos nacionais e importados (cláusula do tratamento nacional).

O princípio da Equidade está de acordo com o princípio da Igualdade previsto na Constituição Federal no artigo 5º, *caput*, onde: “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, [...]”

E também com o artigo 150, II da Constituição Federal:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II- instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

O princípio da Inaplicabilidade da Valoração Aduaneira para Combater *Dumping*: impede a utilização dos dispositivos do Acordo que visam a apuração do valor aduaneiro do produto importado, com a finalidade de combater a prática de *dumping*.

A valoração aduaneira não se presta ao combate ao *dumping*. Se o valor de transação foi influenciado por *dumping* (ou até mesmo subsídios), não é motivo para sua rejeição.

Ocorre *dumping* quando a oferta de um produto no comércio de outro país é feita a preço inferior a seu valor normal, ou seja, é inferior àquele praticado no curso normal das atividades comerciais, para o mesmo produto quando destinado ao consumo no país-exportador (artigo 2º, parágrafo 1º do Acordo sobre a Implementação do Artigo VI do GATT 1994) - (Acordo *Antidumping*).

Carvalho (2007, p. 95) menciona também o princípio do Respeito às Práticas Comerciais:

A determinação do valor aduaneiro deve-se basear na realidade comercial, decorrência do primado do valor de transação e da vedação ao emprego de valores arbitrários ou fictícios.

Significa que devem ser respeitadas as práticas de mercado por parte das autoridades aduaneiras, entendendo as condições peculiares de negociação entre vendedores e compradores das quais resultam a formação de preços.

Na realidade, a doutrina diverge quanto aos princípios (explícitos e implícitos) do Acordo, variando de autor para autor, podendo-se incluir também os da Imparcialidade, Defesa da Concorrência Leal, Simplicidade, Harmonia com a Realidade Comercial, Precisão, Sigilo, Ampla Publicidade e Critério do Real Valor de Transação.



## 2 MÉTODO 1º: VALOR ADUANEIRO COM BASE NO VALOR DE TRANSAÇÃO

### 2.1 ASPECTOS GERAIS DO VALOR DE TRANSAÇÃO

A redação do artigo 1º do Acordo de Valoração Aduaneiro diz que:

O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8º[...].

É conhecido por método do valor de transação. Ele estabelece a preservação do valor declarado no contrato de compra dos produtos importados. Ligado a ele, temos o artigo 8º do Acordo, que dispõe sobre os elementos que podem ser adicionados ao valor de transação.

O 1º método é considerado o método por excelência de valoração aduaneira, somente podendo ser desqualificado pela presença de alguma característica excludente ou a ausência de um dos requisitos de sua aplicabilidade (BEZERRA, 2015, p. 54).

No mesmo sentido pode-se dizer que:

O valor de transação deve servir como critério inafastável para o emprego da valoração aduaneira, cabendo ser levado às últimas consequências no emprego do primeiro método, sob (i) as garantias dos princípios de neutralidade e (ii) respeito aos atos negociais praticados, promovendo a certeza e segurança jurídica, em virtude da objetividade que deve nortear toda a prática aduaneira. (TÔRRES, 2005, p. 240)

O referido artigo 1º do Acordo determina, portanto, que o valor aduaneiro será o valor de transação ajustado, ou seja, o preço efetivamente pago pela mercadoria, constante da fatura comercial, acrescido dos custos de importação, se eles não foram incluídos no preço pago ou a pagar. Desta forma, tal valor não será o mesmo que o preço da fatura, já que este poderá ser objeto de ajustes (deduções ou adições), conforme TÔRRES (2004, p. 202). Portanto, sua definição não tem nada que ver com conceitos como valor faturado ou preço de mercado e este 1º método é o mais usado para o exame de valoração aduaneira.

Caso o valor aduaneiro não possa ser determinado com base no 1º método, ele poderá ser apurado com base nos demais métodos do Acordo, em ordem sequencial.

O valor aduaneiro com base no valor de transação tem de satisfazer três requisitos:

- i) que se trate de uma venda;
- ii) que a venda seja “para exportação para o país de importação”;
- iii) que sejam efetuados os ajustes previstos no artigo 8º do Acordo.

O valor de transação respeita as decisões comerciais, como a liberdade de negociação entre os exportadores e importadores. Portanto, desde que respeitados seus requisitos

(condições para aplicação e ajustes do artigo 8º), é o único que pode ser justificado por si só. Ou seja, desde que respeitadas as condições para a sua adoção, no caso de transação entre partes não vinculadas, o valor aduaneiro determinado com base no artigo 1º pode ser aceito pelas autoridades aduaneiras sem a necessidade de comparação com mercadorias idênticas ou similares (2º e 3º métodos) ou a composição de valores (4º e 5º métodos), que tratam respectivamente do valor dedutivo e do valor computado (TREVISAN NETO, 2010, p. 108).

Portanto, o artigo 1º também estabelece as hipóteses nas quais o valor de transação (1º método) não é aplicável para se determinar o valor aduaneiro da mercadoria importada (vedações).

A Nota Interpretativa ao artigo 1º estabelece, em seu parágrafo 2º, os elementos que não podem ser adicionados ao valor de transação, em contraposição às adições referentes aos ajustes do artigo 8º:

Nota ao Artigo 1º

Preço efetivamente pago ou a pagar

2. As atividades desempenhadas pelo comprador, por sua própria conta, excetuadas aquelas para as quais um ajuste tenha sido previsto no Artigo 8, não serão consideradas como um pagamento indireto ao vendedor, mesmo que sejam consideradas como um benefício deste. Portanto, os custos de tais atividades não serão adicionados ao preço efetivamente pago ou a pagar na determinação do valor aduaneiro.

Há certas peculiaridades na determinação do valor de venda aduaneiro que estão fora dos ajustes do artigo 8º. É o caso da exclusão de certos custos da composição do valor aduaneiro, previstos no parágrafo 3º da mesma Nota Interpretativa ao artigo 1º que determina:

3. O valor aduaneiro não incluirá os seguintes encargos ou custos, desde que estes sejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

- (a) encargos relativos à construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica executados após a importação, relacionados com as mercadorias importadas, tais como instalações, máquinas ou equipamentos industriais;
- (b) o custo de transporte após a importação;
- (c) direitos aduaneiros e impostos incidentes no país de importação.

Na parte referente às exclusões, veremos tais itens com mais detalhes.

## 2.2 DEFINIÇÃO DO VALOR DE TRANSAÇÃO

Analisaremos a definição de valor de transação, disposta no artigo 1º do Acordo, conforme as suas principais partes:

- preço efetivamente pago ou a pagar;
- pelas mercadorias;
- em uma venda oriunda de uma exportação para o país de importação.

O 1º método não será aplicado se não resultar de uma venda decorrente de uma exportação para o país de importação (onde há um preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias).

### 2.2.1 A determinação do preço efetivamente pago ou a pagar

Elemento fundamental para a aplicação do primeiro método é a determinação do preço efetivamente pago ou a pagar, que compõe o valor de transação e está disposto no parágrafo 1º da Nota Interpretativa ao artigo 1º:

Nota ao Artigo I

Preço Efetivamente Pago ou a Pagar

1. O preço efetivamente pago ou a pagar é o pagamento total efetuado ou a ser efetuado pelo comprador ao vendedor ou em benefício deste pelas mercadorias importadas. O pagamento não implica necessariamente em uma transferência de dinheiro. Poderá ser feito por cartas de crédito ou instrumentos negociáveis, podendo ser efetuado direta ou indiretamente. Exemplo de pagamento indireto seria a liquidação pelo comprador, no todo ou em parte, de um débito contraído pelo vendedor.

E também no parágrafo 7º do Anexo III do Acordo:

7. O preço efetivamente pago ou a pagar compreende todos os pagamentos efetuados ou a efetuar, como condição da venda das mercadorias importadas pelo comprador ao vendedor, ou pelo comprador a um terceiro para satisfazer uma obrigação do vendedor.

O preço efetivamente pago ou a pagar deve representar a quantia total negociada e que o comprador se obriga a pagar ao vendedor e também o que ainda tiver que pagar pelo produto importado. Ou seja, o valor aduaneiro baseado no valor de transação deve levar em conta o montante global livremente acordado entre o vendedor e o comprador como sendo a prestação (pagamento do preço) que o segundo deve cumprir em favor do primeiro como contraprestação pelo produto adquirido (TREVISAN NETO, 2010, p. 113).

Inclusive, o pagamento poderá não ocorrer diretamente ao vendedor, mas a um terceiro, desde que tal pagamento se relacione com a aquisição e que se dê em benefício do exportador, mesmo quando tal pagamento não signifique saída de divisas do país.

Portanto, no valor de transação não devem ser incluídos todos e quaisquer pagamentos feitos pelo comprador ao vendedor, mas somente aqueles efetuados como pagamento do preço pelas mercadorias importadas.

No parágrafo 2º da Nota Interpretativa ao artigo 1º, consta que as atividades desenvolvidas pelo comprador, por sua própria conta, exceto aquelas para as quais um ajuste tenha sido previsto no Artigo 8º, não serão consideradas como um pagamento indireto ao vendedor, mesmo que não sejam consideradas como um benefício deste. Desta forma, os custos de tais atividades não serão adicionados ao preço efetivamente pago ou a pagar na determinação do valor aduaneiro.

Da mesma forma, consta do parágrafo 2º da Nota Interpretativa ao artigo 1.1(b) que:

2. No entanto, condições ou contraprestações relacionadas com a produção ou a comercialização das mercadorias importadas não devem resultar na rejeição do valor de transação. Por exemplo, o fato de o comprador fornecer ao vendedor projetos de engenharia e planos elaborados no país de importação não deve resultar na rejeição do valor de transação para os fins do Artigo 1. Do mesmo modo, **se o comprador tomar a seu cargo por sua própria conta, ainda que mediante acordo com o vendedor, as atividades relacionadas com a comercialização das mercadorias importadas, o valor dessas atividades não fará parte do valor aduaneiro, nem resultarão essas atividades na rejeição do valor de transação.** (grifo nosso)

Concluindo, deve-se entender por preço efetivamente pago ou a pagar apenas a contraprestação paga pelo comprador ao vendedor em troca da aquisição da propriedade dos produtos importados. Não deve ser incluído no valor aduaneiro o pagamento de dividendos, atividade desempenhada pelo comprador por conta própria, custo de montagem e manutenção etc. ou quaisquer outros custos ou despesas não relacionadas com a compra.

Os seguintes itens podem afetar o preço efetivamente pago ou a pagar (o valor de transação), principalmente em operações de comércio exterior: descontos, juros, despesas relacionadas à armazenagem, despesas relacionadas à garantia, atividades executadas pelo importador antes da importação e cláusulas de revisão de preços.

### 2.2.2 O termo “pelas mercadorias”

O artigo 1º do Acordo define o valor de transação como sendo o valor efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do artigo 8º. Analisaremos agora o significado do termo “pelas mercadorias” constante da definição.

A valoração aduaneira se aplica às mercadorias objetos do comércio exterior conforme o Acordo e elas também estão citadas na legislação brasileira do imposto sobre a importação (II), pois dispõe o Decreto-Lei nº 37/66 em seu artigo 1º que: “O fato gerador do imposto de importação é a entrada de mercadoria estrangeira no território aduaneiro” e o artigo 77 do

Regulamento Aduaneiro informa que: “Toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro”.

Trevisan Neto (2010, p. 131) entende que o termo mercadorias deve abranger todo e qualquer produto ou bem, objeto do comércio exterior, não devendo se limitar a sua definição utilizada no direito brasileiro, como sendo um bem móvel sujeito à mercancia. Isto, para o intuito de interpretação e aplicação das regras sobre valoração aduaneira, apesar de que não há uma definição clara sobre mercadorias no Acordo.

A definição clássica do termo mercadoria presente no direito brasileiro, restringiria o contingente de operações sujeitas às regras sobre valoração aduaneira.

Trevisan Neto (2010, p. 132) também entende que ao utilizar o termo mercadorias, o Acordo não deixa dúvidas que as regras sobre valoração aduaneira e seus métodos não se aplicam à valoração de serviços ou intangíveis, ainda que estes possam ser objetos de adição ao valor da transação baseado no artigo 8º do Acordo.

### 2.2.3 Em uma venda oriunda de uma exportação para o país de importação

O artigo 1º do Acordo define o valor de transação como sendo o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda oriunda de uma exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do artigo 8º.

Portanto, a principal condição para aplicação do método do valor de transação é que a transação seja uma compra e venda.

O grande problema é que as palavras preço e venda não foram bem definidas pelo Acordo, tendo que, portanto, se referir ao que as legislações nacionais dos diversos países definem como tal. Há situações em que a venda não existe, como os casos de transferência de produtos entre matriz e filial com fatura *pro forma*, doações, contratos de *leasing* etc. (ROCHA, 2003, p. 57).

Analisaremos a expressão “venda oriunda de uma exportação para o país de importação”.

A Opinião Consultiva 1.1 explica que:

#### OPINIÃO CONSULTIVA 1.1

#### CONCEITO DE "VENDA" CONSTANTE DO ACORDO

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:

a) O Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT, doravante designado ‘Acordo’, não contém a definição do termo ‘venda’. O Artigo 1.1

dispõe apenas sobre uma operação comercial específica, que satisfaça certas exigências e condições;

b) Não obstante, em conformidade com a intenção básica do Acordo de que o valor de transação das mercadorias importadas deve ser usado, tanto quanto possível, para fins de valoração aduaneira, a uniformidade de interpretação e aplicação pode ser atingida tomando o termo "venda" no sentido mais amplo, para ser determinado somente segundo as disposições dos Artigos 1 e 8, considerados em conjunto;

[..]

Apesar do texto acima não ser muito esclarecedor (não trazendo uma definição de venda) , a grande qualidade da Opinião Consultiva referida é apresentar uma lista (não exaustiva) de casos em que as mercadorias importadas não constituem vendas: remessas gratuitas ou sem valor comercial; mercadorias importadas em consignação; mercadorias importadas por intermediários, que não as compram, porém as vendem após a importação; mercadorias importadas por filiais que não constituem pessoas jurídicas autônomas; mercadorias importadas sob contrato de aluguel ou de arrendamento mercantil; mercadorias fornecidas sob empréstimo, que permanecem na propriedade do remetente; mercadorias (lixo ou refugo) importadas para destruição no país de importação, com o pagamento feito pelo remetente pelos serviços prestados pelo importador.

Cada uma dessas hipóteses pode servir de auxílio para o intérprete entender, *a contrario sensu*, o significado da palavra venda constante do Acordo. Os casos da lista que não são considerados venda, não podem ser objeto de valoração aduaneira com base no valor de transação.

Caso tais elementos da Opinião Consultiva não sejam suficientes para se entender o real alcance de uma venda conforme o Acordo, devemos nos socorrer da definição utilizada pelo direito do nosso país.

O contrato de compra e venda é definido pelo Código Civil (Lei nº 10.406/02) nos termos do artigo 481, que afirma que “pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.”

Tal contrato tem como características a bilateralidade, onerosidade, normalmente é comutativo, consensual e translativo da propriedade.

O preço, a coisa e o consentimento, portanto, são os três requisitos essenciais de um contrato de compra e venda.

O contrato de compra e venda tem a finalidade de transferir a propriedade, devendo o comprador, tendo pagado o preço e adquirido a propriedade, poder usar, gozar e dispor da coisa como melhor lhe for couber.

O Estudo 2.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira refere-se ao tratamento aplicável a mercadorias arrendadas ou objeto de arrendamento mercantil:

2. A Opinião Consultiva 1.1 sobre o ‘conceito de venda no Acordo’ adota o princípio de que as transações de arrendamento simples ou de arrendamento mercantil (*leasing*), por sua própria natureza, não constituem vendas, mesmo quando o contrato inclua uma opção de compra das mercadorias. Portanto, como o método do valor de transação não pode ser aplicado nesses casos, deve-se calcular o valor aduaneiro segundo outros métodos, na ordem prescrita pelo Acordo.

Carvalho (2007, p. 114) entende que:

Não obstante o entendimento mencionado, é comum, nas importações de produtos objeto de *leasing*, que o valor aduaneiro informado pelo importador, na declaração de importação, em sede de primeiro método, corresponda ao próprio preço do produto importado, acrescido dos ajustes relativos a frete e seguro (vistos adiante), constante do contrato de arrendamento. Esse procedimento, a rigor, viola o acordo, devendo ser rejeitado o método do valor de transação, embora não necessariamente implique prejuízo ao Erário, se o preço do produto corresponder àquele que seria praticado se a transação fosse de compra e venda.

E Vita (2014, p. 89-90), menciona que o método poderia ser aplicável nas hipóteses de cessão do *equity*, utilidade ou posse, notadamente nos casos de *leasing*:

Para o direito brasileiro esta operação de compra e venda seria compreendida como a contraprestação pela transferência de uma propriedade de um sujeito para outro, não compreendendo, a cessão de *equity*, utilidade ou posse.

Obviamente, tal interpretação que exclui a transferência do *equity* não se afigura como a mais correta, pois, cada vez mais, o Sistema Romano-germânico e o sistema *Common Law* têm convergido, recordando que as práticas contábeis adotadas no campo do IFRS (e pelo direito brasileiro pós-Lei nº 11.638) possuem como fundamento que o importante em uma cessão é a transferência do *equity* e não da propriedade.

Logo, limitar a interpretação do AVA a uma forma de visualização fechada e não mais adotada pelo direito brasileiro nas transferências de ativos não deve ser aceita, especialmente nos casos do *leasing*, situação que, com esta interpretação proposta, permitiria a utilização do primeiro método.

Se não for possível a autonomia das partes, tendo preços irrisórios, fictícios ou incertos, ou se não houver a transferência da propriedade em sua plenitude, não há a caracterização da compra e venda e, portanto, a apuração do valor aduaneiro de acordo com o primeiro método fica prejudicada.

Temos o Estudo de Caso 4.1 emitido pelo Comitê Técnico referente à valoração aduaneira para mercadorias alugadas ou objeto de *leasing* e o Brasil possui casos de *leasing* na admissão temporária com pagamento proporcional de impostos

É preciso saber se a transação sob exame é realmente uma compra e venda, principalmente no Brasil, onde, muitas vezes, o comprador embora assim se declare para a

Alfândega, não pode dispor livremente das mercadorias importadas, podendo vendê-las apenas para determinado cliente e os preços pagos são extremamente inferiores aos praticados no mercado (CARVALHO, 2007, p. 112-113).

Todas as hipóteses listadas na Opinião Consultiva 1.1 como sendo casos de não constituírem vendas não implicam no dever de o vendedor/exportador transferir a titularidade das mercadorias (como nos casos de aluguel, arrendamento mercantil etc.), também não implicam na obrigação de o comprador/importador de efetuar o pagamento do preço (como nos casos das remessas gratuitas e da importação em consignação).

Trevisan Neto (2010, p. 153) entende que o termo venda presente na definição do valor de transação deve ser o conceito de compra e venda previsto na legislação brasileira, ou seja, como um negócio jurídico que tem como requisitos a coisa, o preço e o consentimento, tendo um dos contratantes a obrigação de transferir o domínio da coisa, e o outro, o pagamento de certo preço.

A IN SRF nº 327/2003, reproduz no *caput* do artigo 10, o disposto no parágrafo 7º do Anexo III do Acordo, e também dispõe que o vendedor é aquele que transfere ao comprador a propriedade da mercadoria vendida e comprador é a pessoa que adquire a mercadoria e se compromete a pagar ao vendedor o preço negociado.

Compreendido o alcance do termo venda, nos cabe agora investigar o que significa, com relação a definição do valor da transação, a que se refere a “venda oriunda de uma exportação para o país de importação”. O artigo 15.1 (b) do Acordo define país de importação como sendo o país ou território aduaneiro de importação.

A venda oriunda de uma exportação para o país de importação (importação decorrente de uma venda) requer que haja uma transferência internacional de mercadorias que possa ser caracterizada como uma importação ou exportação. Havendo uma importação, haverá necessariamente uma exportação, pois são os dois lados de um mesmo negócio jurídico, no qual ocorre uma importação pela ótica do comprador e uma exportação pela ótica do vendedor (TREVISAN NETO, 2010, p. 154).

O Comitê Técnico emitiu a Opinião Consultiva 14.1 sobre o significado da expressão “vendidas para exportação para o país de importação”, no qual dá as seguintes definições de importação e exportação:

1. Como deve ser interpretada a expressão ‘vendidas para exportação para o país de importação’ contida no Artigo 1 do Acordo?
2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião:  
O Glossário de Termos Aduaneiros Internacionais do Conselho define o conceito de importação como ‘a ação de introduzir em um território



aduaneiro uma mercadoria qualquer’ e o de exportação como ‘a ação de fazer sair do território aduaneiro uma mercadoria qualquer’.

Os conceitos para importação e exportação constantes da Opinião Consultiva acima são bastante abrangentes e explicam que uma importação pode ocorrer independentemente da realização de uma venda, ou de que o comprador e o vendedor possam estar situados no mesmo país.

Temos exemplos de situações que se caracterizam como uma venda oriunda de uma exportação para o país de importação, emitidas pelo Comitê Técnico na Opinião Consultiva 14.1 e, baseado nos conceitos para exportação e importação já mencionados, conclui que:

[...]. Por conseguinte, o mero fato de apresentar as mercadorias para a sua valoração já estabelece sua importação, o que, por seu turno, estabelece o fato de sua exportação. Resta, então, somente identificar a transação correspondente.

A esse respeito, não é necessário que a venda ocorra em um determinado país de exportação. Se o importador pode demonstrar que a venda imediata em questão foi realizada com vistas a exportar as mercadorias para o país de importação, o Artigo 1 pode então ser aplicado. Disso resulta que somente as transações que impliquem uma transferência internacional efetiva de mercadorias podem ser utilizadas para valorar as mercadorias com base no método do valor de transação.

Trevisan Neto (2010, p. 155) conclui que embora o conceito de importação possa ser considerado abrangente, a Opinião Consultiva 14.1 considera que o valor de transação somente é possível de se aplicar quando se constatar uma importação, ou seja, quando se ingresse bens de procedência estrangeira em território aduaneiro, que também seja decorrente de uma venda. Ou seja, somente se aplica o valor de transação quando haja uma venda que implique na transferência internacional de mercadorias.

A importação decorrente de uma venda pode ser provada pelos documentos que usualmente fazem parte das transações de comércio exterior, como por exemplo, faturas comerciais, conhecimento de transporte (*bill of lading, airway bill* etc.), ordens de compra, contratos etc.

### 2.3 VEDAÇÕES AO 1º MÉTODO (ARTIGO 1.1)

O 1º método, para ser aplicado, deve observar determinados requisitos ou restrições que serão relacionadas a seguir.

A primeira hipótese em que não se aplica o 1º método para valoração aduaneira é a relativa a uma transação que não resulte de uma importação oriunda de uma efetiva venda, como por exemplo no aluguel ou arrendamento mercantil de um produto estrangeiro.

Portanto, a não existência de uma venda por parte do exportador para o importador é o primeiro impedimento para a aplicação do valor de transação.

O artigo 8º da IN SRF nº 327/2003 confirma esse entendimento, pois: “O método do valor de transação somente será utilizado quando a importação resultar de operação comercial de compra e venda que implique transferência internacional efetiva das mercadorias”.

Outras condições estão dispostas no artigo 1.1 do Acordo, onde o valor aduaneiro corresponde ao valor de transação, conforme o artigo 1º do Acordo, desde que atendidas as condições apresentadas nos itens (a) a (d) de seu parágrafo 1º:

#### Artigo 1

1.O valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do Artigo 8, desde que:

(a) não haja restrições à cessão ou à utilização das mercadorias pelo comprador, ressalvadas as que:

(i) sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação;

(ii) limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou

(iii) não afetem substancialmente o valor das mercadorias;

(b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contra-prestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;

(c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito de conformidade com as disposições do Artigo 8; e

(d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo.

Tais condições dos itens (a) a (d) são vedações ao método do valor de transação, mas todas elas admitem exceção:

Em (a) os itens (i) a (iii);

Em (b) que se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;

Em (c) que um ajuste adequado possa ser feito, com base no artigo 8º;

Em (d) que a vinculação não tenha afetado o preço.

Daremos destaque aos casos de vinculação entre o comprador e o vendedor.

### 2.3.1 Vinculação entre comprador e vendedor que afete o valor de transação (artigo 1.1 (d))

É a quinta vedação e acontece quando a ocorrência de vinculação entre comprador e vendedor influencia no preço da mercadoria importada.

Com relação à redação do artigo 1.1 (d), a doutrina menciona que:

La redacción no es buena, pues la primera lectura hace pensar que la regla es el rechazo, y que aceptar lo declarado es la excepción. No es así. La vinculación crea un clima de expectativa (una luz roja en el tablero fiscal), pero el precio se presume inocente en tanto no se demuestre lo contrario. (ZOLEZZI, 1996, p. 73)

Essa condição é a mais comum na inaplicabilidade do primeiro método de valoração aduaneira e por isso, recebe tratamento mais detalhado do Acordo.

Javanovich (2005/2006, p. 91) tem o seguinte entendimento sobre a vinculação:

Esto quiere decir que, sí la vinculación ha influido em el precio, el servicio aduanero **debe** rechazar el valor de transacción en virtud del inciso d) del artículo 1.1, no teniendo facultades para **efectuar ajustes** sobre dicho valor. Esto señala una primera separación entre las normas de valuación impositivas y aduaneras. (grifo do autor)

A vinculação entre os participantes da compra e venda é importante na valoração aduaneira, pois parte expressiva do comércio internacional se realiza através de empresas multinacionais ou transnacionais, onde unidades do grupo transferem a outras unidades situadas em outros países (filiais, subsidiárias, coligadas etc.), matérias-primas, insumos, produtos semiacabados ou acabados, a preços inferiores aos preços correntes (tais preços influenciados são conhecidos por preços de transferência ou *transfer prices*).

As empresas que pertencem a um mesmo grupo econômico podem subvalorizar as operações de importação e de exportação, com objetivo de obterem uma menor tributação pelos impostos aduaneiros, ofendendo os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da igualdade (HILÚ NETO, 2003, p. 173).

O exame das condições de venda é importante, especialmente em caso de vinculação de sujeitos. As transações entre partes vinculadas podem produzir fenômenos elisivos e não constituiria em si uma operação de compra e venda (objeto da valoração aduaneira), mas uma transferência de mercadorias (VITA, 2014, p. 103).

Com o artigo 1.2 (a) do AVA, este possível ponto cego foi fechado, existindo valoração aduaneira nas transações entre partes vinculadas e que o valor declarado somente será válido sob determinadas circunstâncias (VITA, 2014, p. 103). Pode-se dizer que:

Nesse sentido, sabe-se da dificuldade da valoração aduaneira em determinar, nas hipóteses de vinculação entre partes, formas de equalização entre as operações parametrizadas (em condições de mercado) e aquela praticada.

Essa dificuldade ainda é mais forte sob o ângulo das condições específicas encontradas nas operações entre pessoas vinculadas, pois, a exemplo, nestas operações o risco do não pagamento é inexistente, sendo naquelas entre partes não vinculadas existente, o que exige o processo de equalização. (VITA, 2014, p. 103)

No caso de vinculação, deve ser demonstrado que a precificação da transação ocorreu em condições normais dentre as partes, sendo a análise de operações realizadas com partes não vinculadas ou a determinação de que a lucratividade global dessas transações entre partes vinculadas ocorreu com os preços declarados, importantes instrumentos de prova (VITA, 2014, p. 103).

De acordo com o artigo 15.4, o fato de uma importação ser praticada entre partes vinculadas não é por si só, uma restrição suficiente para não se aplicar o 1º método, se o valor praticado não for afetado pelo vínculo.

Se as autoridades aduaneiras entenderem que o preço foi influenciado pela vinculação, será concedido direito de defesa ao importador para provar que isso não ocorreu, conforme o artigo 1.2 do Acordo.

Há situações em que a autoridade aduaneira deverá solicitar investigações complementares para verificar o preço declarado pelo importador. Pedirá maiores detalhes sobre a operação de compra e venda, inclusive sobre como se organizam as relações comerciais dos vinculados e a maneira utilizada para a fixação dos preços transacionais.

Por exemplo, poderá verificar os preços correntes no mercado do setor industrial onde ocorre a operação (automotivo, siderúrgico, químico-medicinal etc.), como compará-los a vendas realizadas a pessoas não vinculadas. Ou examinar a formação do preço a partir do custo e de uma margem de lucratividade representativa do lucro global obtido pela empresa, num período de tempo também representativo, ou seja, anual, semestral etc. (SOSA, 1996, p. 45).

Com relação as formas de vinculação no Acordo, conforme a definição do parágrafo 4º do artigo 15 do Acordo, consideram-se vinculadas as pessoas, inclusive as jurídicas, conforme o caso (Nota ao artigo 15), se:

4. Para os fins deste Acordo, as pessoas serão consideradas vinculadas somente se:
  - (a) uma delas ocupar cargo de responsabilidade ou direção em empresa da outra;
  - (b) forem legalmente reconhecidas como associadas em negócios;
  - (c) forem empregador e empregado;
  - (d) qualquer pessoa, direta ou indiretamente, possuir, controlar ou detiver 5% ou mais das ações ou títulos emitidos com direito a voto de ambas;

- (e) uma delas, direta ou indiretamente, controlar a outra;
- (f) forem ambas, direta ou indiretamente, controladas por uma terceira pessoa; ou
- (g) juntos, controlarem direta ou indiretamente uma terceira pessoa;
- (h) forem membros da mesma família.

A lista transcrita é taxativa, sendo consideradas vinculadas unicamente as pessoas que se enquadram nas hipóteses acima.

As hipóteses de vinculação estão previstas no artigo 15.4 do Acordo. Mas a legislação brasileira, através da Medida Provisória (MP) nº 2.158-35/2001, presume a vinculação nos seguintes casos:

Artigo 87. Presume-se a vinculação entre as partes na transação comercial quando, em razão de legislação do país vendedor ou da prática de artifício tendente a ocultar informações, não for possível:

I - conhecer ou confirmar a composição societária do vendedor, de seus responsáveis ou dirigentes; ou

II- verificar a existência de fato do vendedor.

Parte da doutrina entende que a MP nº 2.158-35/2001 é inconstitucional, uma vez que a legislação local não poderia criar nova hipótese de vinculação, além dos casos já previstos no Acordo.

Nesse sentido, por exemplo, Vita (2014, p. 109) entende que a legislação aduaneira adicionou indevidamente mais essa modalidade presumida de vinculação àquelas contidas no Acordo, sob o contexto de tratamento com países que detém o sigilo societário, como posto no artigo 87, I, da MP referida acima, além do caso de transações fictícias entre partes vinculadas (artigo 87, II). Tal dispositivo está reproduzido no artigo 18 da IN nº 327/2003.

Mas Sehn (2016, p. 175) pensa que tal dispositivo é válido, decorrendo do artigo 17 e do parágrafo 6º do Anexo III do Acordo. Do mesmo modo, para Carvalho (2007, p. 139), essa presunção legal de vinculação legal encontra amparo no artigo 17 do Acordo:

Artigo 17

Nenhuma disposição deste Acordo poderá ser interpretada como restrição ou questionamento dos direitos que têm as administrações aduaneiras de se assegurarem de veracidade ou exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração apresentados para fins de valoração aduaneira.

As disposições do artigo 17 são complementadas pelo parágrafo 6º do Anexo III do Acordo:

6. O Artigo 17 reconhece que, ao aplicar o Acordo, as administrações aduaneiras podem ter necessidades de averiguar a veracidade ou a exatidão de qualquer afirmação, documento ou declaração que lhes for apresentada para fins de valoração aduaneira. As Partes concordam ainda que o Artigo

admite igualmente que se proceda a investigações para, por exemplo, verificar se os elementos para a determinação do valor, apresentados ou declarados às autoridades aduaneiras alfandegárias, são completos e corretos. Os Membros, nos termos de suas leis e procedimentos nacionais, têm o direito de contar com a cooperação plena dos importadores para tais investigações.

E também, trata-se de uma presunção relativa, pois o importador pode apresentar provas da existência de fato do vendedor e que permita o conhecimento da composição societária e da administração do exportador, desde que tais provas sejam suficientes e idôneas (SEHN, 2016, p. 175).

Concluindo, entende-se que o Acordo sobre Valoração prevalece sobre as normas infraconstitucionais, com base no § 2º do artigo 5º da Constituição Federal e no artigo 98 do CTN. A MP nº 2.158-35/2001 foi além do que diz o Acordo e nos casos ali mencionados, não poderia haver a criação de nova hipótese de vinculação.

Caso fique demonstrado que o valor de transação indicado pelo importador não representa uma venda em condições de livre concorrência, tendo sido afetado por relações de interdependência entre comprador e vendedor, ou seja, houver uma vinculação entre eles, ou ainda nos casos de cessão de mercadorias a título oneroso (por exemplo, o comodato), ou ainda nos casos de aluguéis e *leasing*, deve-se aplicar o valor de transação de mercadorias idênticas àquelas a serem valoradas (2º método, artigo 2º do Acordo) (TÔRRES, 2001, p. 234).

A autoridade aduaneira deverá estar bem informada dos preços internacionais praticados, por meio de publicações internacionais e ajuda de entidades de classe.

E o parágrafo 1º do artigo 7º do Acordo permite a possibilidade de utilização de uma base de dados nacional de valoração a ser utilizada na valoração aduaneira:

1. Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado com base no disposto nos Artigos 1 a 6, inclusive, tal valor será determinado usando-se critérios razoáveis condizentes com os princípios e disposições gerais deste Acordo e com o Artigo VII do GATT 1994 e com base em dados disponíveis no país de importação.

Se o valor declarado destoar desses parâmetros, que não devem ser entendidos como preços mínimos de importação, deverá haver uma melhor averiguação da operação, para fins de evitar a evasão fiscal.

### *2.3.1.1 Aceitabilidade do valor de transação*

Há uma relativização da existência da vinculação, prevista na redação do artigo 1.1 (d), que prevê a aceitabilidade do preço praticado, nos termos do parágrafo 2º do mesmo artigo (CARVALHO, 2007, p.140).

O parágrafo 2º, item “a” do artigo 1º do Acordo determina que se as autoridades aduaneiras tiverem motivos para considerar que a vinculação entre as partes influenciou o preço, elas comunicarão ao importador, que terá o direito de defesa:

2. (a) [...] Se a administração aduaneira, com base em informações prestadas pelo importador ou por outros meios, tiver motivos para considerar que a vinculação influenciou o preço, deverá comunicar tais motivos ao importador, a quem dará oportunidade razoável para contestar. Havendo solicitação do importador, os motivos lhe serão comunicados por escrito.

O Acordo não pretende que seja feito um exame de todas as circunstâncias em que o comprador e o vendedor forem vinculados, mas apenas quando a administração aduaneira tiver dúvidas quanto à aceitabilidade do preço, por haver vínculo no caso concreto, conforme estabelece o parágrafo 2º da Nota Interpretativa ao artigo 1.2.

O parágrafo 1º do Comentário 14.1, que trata da aplicação do artigo 1.2 afirma que:

Este comentário examina os direitos e as obrigações das administrações aduaneiras e dos importadores, segundo o Acordo, no que concerne ao tratamento aplicável às transações entre partes vinculadas, de conformidade com o Artigo 1.2.

Se não houver tais dúvidas, o preço deverá ser aceito sem que outras informações sejam pedidas ao importador.

Mas em caso de dúvidas na valoração aduaneira, há a necessidade de substituição das operações declaradas (entre partes vinculadas) por outras (entre partes não vinculadas), que são realizadas em condições de mercado, prevenindo abusos e distorções comerciais/tributárias (VITA, 2015, p. 57).

Para se estabelecer uma base comparativa, será necessário equiparar os valores objeto da referida comparação, expurgando do valor comparado diferenças de preço que resultem da comercialização por quantidades distintas ou diferentes níveis de comercialização, assim como decorrentes dos ajustes (inclusões) do artigo 8º, tendo-se em conta ainda as distinções entre vendas vinculadas e não vinculadas (SOSA, 1996, p. 47).

Os ajustes que possibilitam a comparação são de iniciativa do importador e não servem como valores substitutivos, mas para demonstrar que o valor declarado se aproxima muito de um valor anteriormente aceito pela autoridade aduaneira.

A comparação deve ter como um parâmetro inicial, um valor-critério previamente definido pela autoridade aduaneira. Se a venda entre pessoas vinculadas se aproximar muito deste valor critério, estará demonstrado que o preço não foi afetado pela vinculação e que

eventuais desvios se referem a diferenças normais. Como exemplo temos as diferenças em razão de descontos por quantidade ou por nível comercial (SOSA, 1996, p. 47).

Um valor-critério é um valor que se considere satisfatório como base de cálculo na importação, e que, após ser examinado pela autoridade aduaneira, assume a condição de elemento de comparação, sendo cabível para negócios repetitivos.

Quando a autoridade aduaneira solicitar, o importador vinculado deve demonstrar que o valor por ele declarado se aproxima muito de um valor-critério fixado previamente.

Prevê o item “b” do artigo 1.2 que no caso de venda entre pessoas vinculadas, o valor de transação será aceito e as mercadorias serão valoradas segundo as disposições do parágrafo 1º, sempre que o importador demonstrar que tal valor se aproxima muito de um dos seguintes valores-critério, vigentes ao mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo, levadas em conta as diferenças nos níveis comerciais e nas quantidades, os ajustes do artigo 8º e os custos suportados pelo vendedor, em vendas a compradores não vinculados:

(i) o valor de transação em vendas a compradores não vinculados de mercadorias idênticas ou similares, destinadas a exportação para o mesmo país de importação (2º e 3º métodos de valoração);

(ii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 5º (4º método de valoração – valor dedutivo);

(iii) o valor aduaneiro de mercadorias idênticas ou similares, tal como determinado com base nas disposições do Artigo 6º (5º método de valoração – valor computado);

Resumindo, uma importação entre partes vinculadas poderá aceitar o valor de transação declarado se o importador demonstrar que tal valor se aproxima muito daquele obtido a partir da aplicação dos métodos 2º ao 5º para valoração aduaneira (excluindo-se aqueles constantes do 6º método – artigo 7º do Acordo) , denominado pelo artigo 1.2 (b) como valor-critério para mercadorias idênticas ou similares.

Mercadorias idênticas e similares são definidas pelo artigo 15.2 do Acordo e serão estudadas posteriormente.

O valor-critério a ser utilizado pelo importador deve ser previamente aceito pela administração aduaneira e ser vigente aproximadamente ao mesmo tempo da importação que se pretende comparar.

A questão de contemporaneidade do valor-critério e do elemento tempo em relação aos artigos 1º, 2º e 3º do Acordo é tratada pela Nota Explicativa 1.1, emitida pelo Comitê Técnico:



6. O parágrafo 2 b) dispõe que em uma venda entre pessoas vinculadas, o valor de transação será aceito e as mercadorias serão valoradas de conformidade com o disposto no parágrafo 1, quando o importador demonstrar que esse valor se aproxima muito de algum dos três valores possíveis vigentes no mesmo tempo ou aproximadamente no mesmo tempo. Porém, se a expressão "no mesmo tempo ou aproximadamente no mesmo tempo" fosse a única referência que devesse ser levada em consideração para o elemento tempo, é possível que a diferença entre as circunstâncias próprias das mercadorias objeto de valoração e aquelas das mercadorias que servem para o estabelecimento do "valor-critério" fosse, em alguns casos, demasiado importante, e a comparação poderia ser inadequada.

7. A aplicação do parágrafo 2 b) deve ser coerente com os princípios do Acordo. O momento da exportação, que é aquele que se fixa como norma de comparação para o elemento tempo para os efeitos dos Artigos 2 e 3, poderia ser uma solução.

Como há uma variedade de fatores que podem ser levadas em consideração para se descobrir se um valor se aproxima muito de outro, a aceitação do valor de transação, calculado conforme um dos valores-critério, em uma venda entre partes vinculadas, dependerá da análise caso a caso a ser feita pelos importadores e autoridades aduaneiras (TREVISAN NETO, 2010, p. 208).

A parte final do artigo 1.2 (b) determina que as seguintes diferenças deverão ser levadas em consideração quando da aplicação dos valores-critério: níveis comerciais; quantidades; elementos enumerados no artigo 8º; custos que são ou não suportados pelo vendedor em vendas, nas quais ele e o comprador não sejam vinculados.

No exame da aceitabilidade do valor de transação, as variações decorrentes de diferenças no nível comercial ou na quantidade devem ser obedecidas. Elas são analisadas no Comentário 10.1, que trata dos ajustes por diferenças de nível comercial e de quantidade, conforme o artigo 1.2 b e os artigos 2º e 3º do Acordo:

2. Quando a Aduana for informada de uma transação que possa ser utilizada para estabelecer um valor-critério segundo o Artigo 1.2 b) ou o valor de transação de mercadorias idênticas ou similares segundo os Artigos 2 e 3, deve-se determinar, em primeiro lugar, se essa transação foi realizada no mesmo nível comercial e substancialmente na mesma quantidade que a mercadoria objeto de valoração. Se o nível comercial e as quantidades são comparáveis para os efeitos dessa transação, não há que se efetuar qualquer ajuste em relação a esses fatores.

3. Em contrapartida, se comprovadas diferenças no nível comercial e nas quantidades, será necessário determinar se essas diferenças afetam o preço ou o valor. É importante ter presente que a existência de uma diferença no nível comercial ou nas quantidades não implica obrigatoriamente a realização de um ajuste, o qual se torna necessário somente se da diferença no nível comercial ou na quantidade resulta diferença no preço ou no valor; o ajuste será então efetuado com base nos elementos de prova que demonstrem claramente que aquele é razoável e exato. Se não satisfeita essa condição, não poderá ser efetuado o ajuste.

O Comentário acima traz exemplos de situações que apresentam problemas de ajustes relativos referentes a tais diferenças (aplicação do artigo 1.2 (b)).

O artigo 1.2 (c) do Acordo explica que:

(c) Os critérios estabelecidos no parágrafo 2 (b) devem ser utilizados por iniciativa do importador, e exclusivamente para fins de comparação. Valores substitutivos não poderão ser estabelecidos com base nas disposições do parágrafo 2 (b).

Portanto, Trevisan Neto (2010, p. 210) entende que: “Tal dispositivo enfatiza que cabe ao importador utilizar os valores-critério a fim de justificar que o valor da transação não foi influenciado pelo vínculo existente entre ele e o exportador”.

Como não existe uma regra geral da aceitabilidade das margens de divergência, a equalização deve ser sempre realizada nos parâmetros do Acordo (níveis comerciais, quantidades negociadas e qualidade dos produtos) utilizados para construção da operação parâmetro (VITA, 2014, p. 104).

O processo de construção da operação parâmetro substitutiva envolve as etapas de parametrização, comparabilidade e equalização. Tais etapas permitem a partir dos dados da operação sob investigação e dos parâmetros legalmente estabelecidos, investigar a validade dos fatos jurídicos produzidos e, se for necessário, criar a operação substitutiva (VITA, 2015, p. 58).

A parametrização é uma operação que estabelece os critérios mínimos para identificar uma operação sob os mesmos critérios de uma operação sob controle (VITA, 2015, p. 58).

A comparabilidade é a etapa onde são buscadas operações que se adequam à hipótese parametrizada e possam ser utilizadas para a construção da operação parametrizada substitutiva (VITA, 2015, p. 58).

A equalização é a etapa de (re)processamento das operações comparáveis para sua correção e adequação aos parâmetros estabelecidos legalmente (na parametrização) (VITA, 2015, p. 58). Ela (re)cria as condições de homogeneidade e equilíbrio no trato da livre concorrência, aproximando/transformando uma operação não comparável em uma comparável.

Salientamos ainda que os atos da administração aduaneira, tendentes a verificar a afetação do preço praticado em razão do vínculo entre as partes e a assegurar ao importador o direito ao contraditório, devem estar pautados nos princípios da Objetividade e da Primazia do Valor da Transação que norteiam o AVA.

Com relação às informações fornecidas em caráter confidencial, o artigo 10 do Acordo estabelece que:

Toda informação que por sua natureza seja confidencial ou que seja fornecida em caráter confidencial para fins de valoração aduaneira será tratada como estritamente confidencial pelas autoridades interessadas, que não a revelarão sem a autorização expressa da pessoa ou do governo que tenha fornecido tal informação, exceto se no contexto de procedimentos judiciais for exigido o seu fornecimento.

Em síntese, a autoridade aduaneira somente poderá desconsiderar a aplicação do método do valor de transação, para utilizar um dos sucessivos, mediante parecer fundamentado, demonstrando os motivos da impossibilidade de aplicação do método nos casos de: i) houver motivos para duvidar da veracidade ou exatidão dos dados ou documentos apresentados como prova de declaração de valor; e ii) quando as explicações, documentos ou provas complementares apresentados pelo importador, para justificar o valor declarado, não esclarecerem as dúvidas existentes (TÔRRES, 2004, p. 209).

Caso contrário, deve-se aplicar mesmo o método do valor de transação, respeitando os princípios da Neutralidade e Objetividade.

### 3 DEMAIS MÉTODOS DE VALORAÇÃO ADUANEIRA

#### 3.1 MÉTODOS 2º E 3º: VALOR DE MERCADORIAS IDÊNTICAS (ARTIGO 2º) OU SIMILARES (ARTIGO 3º)

Na impossibilidade de se adotar o 1º método para valoração (valor de transação da mercadoria adquirida ou do preço efetivamente pago ou a pagar, ajustado na forma do artigo 8º), adotar-se-ão sequencialmente os demais métodos previstos no Acordo.

Tais métodos têm por objetivo estabelecer uma base valorativa igual ou mais próxima do possível daquela decorrente do 1º método. São alternativas autorizadas pelo Princípio da Equivalência Comprovável (alínea “c”, do parágrafo 2º do artigo VII).

Poucas operações de importação são valoradas de acordo com os métodos substitutivos e o novo Código Aduaneiro da União Europeia (artigo 74), denomina-os de métodos secundários de valoração. Mas eles ainda permanecem relevantes para fins de avaliação da aceitabilidade do preço praticado entre partes relacionadas, servindo de parâmetro na determinação de valor-critério ou valor-teste na forma do artigo 1.2 (b) do Acordo (SEHN, 2016, p. 206-207).

Como a determinação do valor aduaneiro com base nos 2º e 3º métodos é muito semelhante, tais métodos serão estudados conjuntamente.

O 2º método é o método pelo valor de transação de mercadorias idênticas, onde os preços de mercadorias idênticas às importadas tendem para o mesmo valor. Não significa que os preços de mercadorias idênticas sejam igualmente idênticos aos das mercadorias importadas objeto de valoração, mas que tais preços tendem a se tornarem equivalentes, devendo se aproximar o mais possível um do outro (SOSA, 1996, p. 59).

Para Vita (2014, p. 110-111):

Identidade e fungibilidade são termos simétricos no que tange a bens como *commodities*, porém, quando se trata de elementos de percepção coletiva e subjetiva como marcas ou denominações de origem, a identidade leva em conta fatores de preferência que podem variar de grupo social para grupo social, estabelecendo-se a necessidade de uma perfeita identidade.

E para ocorrer a comparação de operações, é necessário que elas ocorram nas mesmas condições de mercado, em condições de livre concorrência, excluindo-se os casos de monopólios, controles de preços ou operações ocorridas em países não considerados como economias de mercado. Por haver uma distorção do valor parâmetro, o que impediria a aplicação dos métodos dos artigos 2º ou 3º do Acordo, esses casos devem ser excluídos (VITA, 2014, p. 111).

O valor de transação de importação de mercadoria idêntica (importação paradigma) deve ser aceito pela autoridade aduaneira (parágrafo 4º da Nota Interpretativa ao artigo 2). Isto não significa que a importação paradigma tenha sido submetida a procedimento fiscal prévio, mas acarreta que a Aduana deve tomar como padrão valores que possam ser aceitos conforme o Acordo sobre Valoração Aduaneira. A decisão de não se aceitar determinada importação candidata a paradigma deve ser fundamentada (CARVALHO, 2007, p. 181).

O artigo 2.1 (a) do Acordo determina que:

1.(a) Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado segundo as disposições do Artigo 1º, será ele o valor de transação de mercadorias idênticas vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportadas ao mesmo tempo em que as mercadorias objeto de valoração, ou em tempo aproximado.

Se não for possível aplicar o 2º método, o importador poderá, subsequentemente, valorar com base no 3º método (valor de mercadorias similares), conforme prevê o artigo 3.1 (a) do Acordo:

1. (a) Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado segundo as disposições dos Artigos 1 e 2, será ele o valor de transação de mercadorias similares vendidas para exportação para o mesmo país de importação e exportadas ao mesmo tempo que as mercadorias objeto de valoração ou em tempo aproximado.

O método das mercadorias similares é quase idêntico ao do artigo 2º do Acordo, mas os fatores de comparação, parametrização e equalização são mais complexos.

### 3.1.1 Conceito de mercadorias idênticas e similares

Os conceitos de mercadorias idênticas e similares estão no Acordo. O artigo 15.2 (a) do Acordo afirma que:

2. Neste Acordo:

a) entende-se por mercadorias idênticas as mercadorias que são iguais em tudo, inclusive nas características físicas, qualidade e reputação comercial. Pequenas diferenças na aparência não impedirão que sejam consideradas idênticas mercadorias que em tudo o mais se enquadram na definição.

Portanto, as mercadorias idênticas são iguais às importadas, inclusive no que se refere à qualidade e reputação comercial.

A expressão “pequenas diferenças na aparência” apresenta uma certa vaguidade, um grau de incerteza no qual a abrangência do conceito será questionável ou duvidosa no plano abstrato. Mas a aplicabilidade sempre pode ser definida a partir de cada caso concreto (SEHN, 2016, p. 210).

Podemos dizer que:

A qualidade, por ser atributo da mercadoria, é fator que deve ser considerado para efeitos de determinar se mercadorias são ou não idênticas. Trata-se de um elemento não mensurável, mas ainda assim passível de ser verificado ou reconhecido por comparação, ou ainda determinado em razão de outros atributos tais como durabilidade, a apresentação, o acabamento etc.

Do mesmo modo há de se considerar a reputação comercial, assim entendido o renome ou reconhecimento que uma dada marca ou produto goza junto ao público consumidor. (SOSA, 1996, p. 60)

É necessária uma razoável equivalência desses fatores não materiais para se definir o conceito de mercadoria idêntica.

Já as mercadorias similares são assim definidas pelo artigo 15.2 (b) do Acordo:

b) neste Acordo, entende-se por mercadorias similares as que, embora não se assemelhem em todos os aspectos, têm características e composição material semelhantes, o que lhes permite cumprir as mesmas funções e serem permutáveis comercialmente. Entre os fatores a serem considerados para determinar se as mercadorias são similares incluem-se a sua qualidade, reputação comercial e a existência de uma marca comercial;

Comercialmente permutáveis são as mercadorias em que uma possa ser comercializada em lugar da outra por cumprir exatamente a mesma função, tendo características e composição material semelhantes.

O Conselho de Contribuintes (atual CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais), com base no artigo 15.2 (b), já se manifestou no sentido de que as mercadorias para serem consideradas similares, quando da aplicação do Acordo, devem conter as mesmas funções, conforme Acórdão 302-37.903, Relator Luís Antonio Flora, de 23/08/2006.

O artigo 15.2 do Acordo sobre Valoração Aduaneiro determina ainda que as mercadorias idênticas ou similares:

1. Neste Acordo:

[...]

(c) – as expressões mercadorias idênticas e mercadorias similares não abrangem aquelas mercadorias que incorporem ou comportem, conforme o caso, elementos de engenharia, desenvolvimento, trabalhos de arte e de *design* e planos e esboços, para os quais não tenham sido feitos ajustes segundo as disposições do § 1º (b) (iv) do Artigo 8º, pelo fato de terem sido tais elementos executados no país de importação;

(d) – somente poderão ser consideradas idênticas ou similares as mercadorias produzidas no mesmo país que as mercadorias objeto de valoração;

(e) - somente serão levadas em conta mercadorias produzidas por uma pessoa diferente quando não houver mercadorias idênticas ou similares, conforme o caso, produzidas pela mesma pessoa que produziu as mercadorias objeto de valoração.

Não se poderá adotar como elemento de comparação, importação de mercadorias idênticas às sob valoração sobre as quais tenha havido incidência dos custos referentes à elaboração de tais projetos de engenharia, *designs* esboços, projetos de pesquisa e desenvolvimento e assemelhados, no país de importação. Portanto, nesses casos, não cabe a aplicação do 2º método (SOSA, 1996, p. 65).

Outro critério a ser levado em consideração é o da origem, ou seja, as mercadorias somente serão consideradas idênticas ou similares se produzidas, ambas, no mesmo país, e, preferencialmente, pela mesma pessoa, quando for possível. Mas, em último caso, é aceitável que se considerem mercadorias produzidas por pessoa diferente daquele que forneceu a mercadoria objeto da valoração.

No Comentário 1.1 o Comitê Técnico manifestou-se a respeito do conceito de mercadorias idênticas ou similares, informando que consultas (previstas na introdução geral do Acordo) entre a Aduana e o importador, podem ser realizadas para que se possa estabelecer um valor de acordo com os métodos 2º ou 3º (CARVALHO, 2007, p. 183).

Sosa (1996, p. 61) entende que:

Poderá ocorrer que o importador, ou a administração aduaneira não disponha de dados que possibilitem valorar a mercadoria adquirida pelo Método Segundo, isto é, pelo valor de transação de mercadoria idêntica àquela objeto da valoração. Recomenda o Acordo, nessa conjuntura, a realização de mútuas consultas objetivando estabelecer uma base de valoração adequada, seja quando o importador solicita tais elementos à Aduana, seja quando a administração aduaneira se socorre de dados eventualmente disponíveis pelo importador. O intercâmbio de informações, todavia, deve resguardar os limites impostos pelo sigilo comercial, evitando-se o mau emprego dos dados e sua divulgação a terceiros.

Deve a Aduana assegurar-se de que a importação paradigma é efetivamente de mercadorias idênticas ou similares, inclusive no que tange ao país de produção e ao fabricante delas.

### 3.1.2 Apuração do valor aduaneiro com base nos artigos 2º e 3º

A apuração do valor aduaneiro com base nos artigos 2º e 3º do Acordo é feita através da comparação entre o valor de um produto previamente importado e valorado segundo o valor de transação e o valor de um produto importado idêntico ou similar, o qual se pretende importar.

Nesse sentido, vide o parágrafo 4º da Nota Interpretativa ao artigo 2º do Acordo, o qual define que: “Para os fins do Artigo 2, entende-se por valor de transação de mercadorias

importadas idênticas, um valor aduaneiro ajustado conforme as determinações dos parágrafos 1 (b) e 2 desse Artigo, e que já tenha sido aceito com base no Artigo 1”.

A comparação deve levar em consideração outra transação paradigma envolvendo mercadorias que (i) tenham sido exportadas para o mesmo país de importação ao mesmo tempo, ou aproximadamente ao mesmo tempo, em que as mercadorias objeto de valoração (Artigos 2.1 (a) e 3.1 (a) do Acordo sobre Valoração Aduaneira) e (ii) tenham sido objeto de uma venda no mesmo nível comercial e substancialmente na mesma quantidade das mercadorias objeto de valoração.

O Comitê Técnico explicou a questão da contemporaneidade da transação na Nota Explicativa 1.1, nos seguintes termos:

Artigos 2 e 3

12. Esse elemento externo que serve como padrão deve permitir a aplicação prática desses artigos. Por isso, dever-se-ia considerar que a expressão ‘em tempo aproximado’ é utilizada simplesmente para moderar a rigidez da expressão ‘no mesmo tempo’. Ademais, vale destacar que o Acordo, segundo o enunciado em sua Introdução Geral, pretende que a determinação do valor aduaneiro se baseie em critérios simples e equitativos, consistentes com as práticas comerciais. Partindo destes princípios, a expressão ‘no mesmo tempo ou em tempo aproximado’ deveria ser interpretada no sentido de abranger um período, tão próximo à data da exportação quanto possível, durante o qual as práticas comerciais e as condições de mercado que afetem o preço permanecem idênticas. Em última análise, a questão deverá ser decidida caso a caso no contexto global da aplicação dos Artigos 2 e 3.

A ordem hierárquica na aplicação do Acordo exige que sejam esgotadas todas as possibilidades nos termos do artigo 2º antes de poder aplicar o artigo 3º, independentemente de qual momento seja mais próximo ao das mercadorias objeto de valoração.

O Acordo não define bem a aproximação dos tempos entre a operação parâmetro e a operação valorada, mas uma forma de equalização temporal pode ser realizada, sob pena de potencial impossibilidade de comparação. Exemplos: variação brusca na taxa cambial do país, condições de mercado ou circunstâncias de inflação ou deflação aceleradas (VITA, 2014, p. 111).

Deve ser usada operações comparáveis, preferencialmente, em um curto espaço de tempo, devendo ser necessário a demarcação temporal do momento da ocorrência da operação parametrizada.

Os preços variam para cima ou para baixo em função do nível de comercialização praticado e também são determinados em funções das quantidades comercializadas.

As operações mercantis devem ser efetuadas em quantidades aproximadas e dentro de um mesmo nível comercial.



Mas tal situação pode não ser realizável, se não se dispor de operações comparáveis realizadas no mesmo ou aproximadamente no mesmo tempo, embora possa existir, no período, operações de compra de mercadorias idênticas ou similares, mas feitas em diferentes níveis comerciais e quantitativos (SOSA, 1996, p. 62).

Para resolver isso, o Acordo prevê a realização de ajustes, permitindo comparações de preços praticados em diferentes níveis e quantidades, sempre que possam ser efetuados com base em evidências comprováveis e razoáveis, não importando se dos ajustes teremos aumento ou redução do valor aduaneiro resultante (Sosa, 1996, p. 62).

Entende-se que:

O que se requer, em matéria de comprovação para efeitos valorativos, é que os preços declarados sejam alicerçados em fontes consideradas fidedignas. Uma lista de preços divulgada e empregada para operações de compra e venda, ou preços declarados em catálogos, ou por quaisquer meios normais e correntes, pode atender, a justo critério da autoridade aduaneira, esse requisito. (SOSA, 1996, p. 63)

É o caso da valoração de mercadorias em quantitativos diferentes, onde se ficar demonstrado, por exibição de lista de preços fidedigna, que o vendedor concede descontos por quantidade, poder-se-á utilizar o preço apontado na referida lista para efeitos valorativos.

No mesmo sentido, para Vita (2014, p. 112), de acordo com as Notas Interpretativas ao artigo 2º e 3º do Acordo, dois fatores são levados em consideração:

- o primeiro fator é o nível comercial dos agentes, ou seja, o posicionamento dos mesmos nos mercados exportador e importados de cada um de seus países, que determina as condições de compra e venda de mercadorias, como a solidez do parceiro comercial ou a penetração do mercado, que condiciona necessidade de expansão das operações com este parceiro, a exemplo; e
- segundo fator considerado é a quantidade dos produtos comercializados, que determina, a exemplo, a economia de escala possível nestas operações.

Através desses dois fatores, os ajustes serão feitos levando-se em conta a variação positiva ou negativa que eles produzem.

Conclui Carvalho (2007, p.186):

Portanto, segundo e terceiro métodos prevêem que o valor aduaneiro deve ser o valor de transação, ou seja, o valor apurado mediante o emprego do primeiro método, de mercadorias idênticas ou similares àquelas sob valoração, atendidos os seguintes requisitos:

- i) vendidas para exportação para o mesmo país de importação;
- ii) exportadas ao mesmo tempo ou em tempo aproximado; e
- iii) vendidas no mesmo nível comercial ou na mesma quantidade, salvo se, não havendo venda no mesmo nível comercial e na mesma quantidade, for possível efetuar um ajuste que contemple a variação do valor de transação em face das diferenças decorrentes do nível comercial e da quantidade.

O Acordo determina que as autoridades aduaneiras utilizem o valor mais benéfico ao importador na hipótese de se encontrar mais de uma transação idêntica ou similar àquela que se pretende valorar, quando da apuração do valor aduaneiro com base nos 2º e 3º métodos.

É o que está estabelecido no artigo 2.3 do Acordo, pois: “Se, na aplicação deste Artigo, for encontrado mais de um valor de transação de mercadorias idênticas, o mais baixo deles será o utilizado na determinação do valor aduaneiro das mercadorias importadas”.

No mesmo sentido temos o artigo 3.3 do Acordo, para mercadorias similares.

### 3.2 MÉTODO 4º: VALOR ADUANEIRO COM BASE NO VALOR DEDUTIVO (ARTIGO 5º)

Vamos abordar agora o 4º método para valoração aduaneira, que poderá ser adotado pelo importador caso os métodos previstos nos artigos 1º, 2º e 3º não sejam aplicáveis. Também é conhecido como método de decomposição ou de valor de revenda.

O artigo 4º do Acordo diz que:

Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser definido segundo o disposto nos Artigos 1, 2 ou 3, será determinado de acordo com as prescrições do Artigo 5 ou, se isto não for possível, a determinação do valor será feita de conformidade com o disposto no Artigo 6, a menos que a pedido do importador a ordem de aplicação dos Artigos 5 e 6 seja invertida.

O importador pode solicitar a inversão (com base no artigo 4º do Acordo) da ordem de aplicação dos artigos 5º e 6º (método baseado no valor computado), caso as autoridades aduaneiras autorizem (conforme artigo 83, I do Regulamento Aduaneiro), aplicando inicialmente o 5º método ao invés do 4º método. Isso decorre de reserva feita pelo Brasil ao parágrafo 4º do Protocolo Adicional ao Acordo 1979 (Decreto nº 92.930/1986, artigo 1º), abaixo mencionado:

4. Reconhecem que países em desenvolvimento que consideram que a inversão da ordem de aplicação, por solicitação do importador, prevista no artigo 4 do Acordo, pode dar origem a dificuldades reais para eles, podem desejar fazer uma reserva ao artigo 4, nos seguintes termos: ‘O Governo de ... se reserva o direito de decidir que a disposição do artigo 4 do Acordo sobre a matéria será aplicada somente quando as autoridades aduaneiras concordarem em inverter a ordem de aplicação dos artigos 5 e 6.’ Se países em desenvolvimento fizerem tal reserva, as Partes no Acordo com ela consentirão para os fins do artigo 23 do Acordo.

Pelo 4º método, o valor aduaneiro será apurado através do valor de revenda do produto importado (ou um idêntico ou similar) para pessoas não vinculadas ao importador no país de importação, deduzidos de certos custos incorridos, por exemplo, com comissões, transporte, seguro e tributos (artigo 5.1 do Acordo).

Vita (2014, p. 117-118) ensina que:

Sinteticamente, esse método tem como fundamento a comparação entre a mercadoria importada e mercadorias, também, importadas, idênticas ou similares a ela, envolvidas em operações de revenda realizadas entre empresas não vinculadas entre si ou vinculadas ao importador, nem que tenham sofrido os ajustes do art. 8º, 1, a ou b, deduzidos custos como tributos, comissões e lucros.

Portanto, este método do art. 5º do AVA é forma de engenharia reversa que parte do valor de (re)venda de um produto no plano nacional que tenha utilizado um produto importado como insumo ou que tenha sido, meramente, (re)embalado ou revendido no mercado interno.

Mas se o produto importado for submetido a algum tipo de processamento no país de importação, não sendo revendido no estado em que foi importado, ainda assim o método do valor dedutivo poderá ser usado, mas levando-se em conta a dedução dos custos adicionais efetuados em razão do referido processamento. Se houve algum tipo de processamento antes da comercialização do produto importado no país de importação, a apuração do valor aduaneiro será feita, conforme o 4º método, com base no chamado valor superdedutivo (artigo 5.2 do Acordo).

### 3.2.1 Valor aduaneiro com base no valor dedutivo

O valor dedutivo (4º método) pode ser considerado como espécie do gênero preço de revenda menos tributos e lucro, correspondendo ao preço unitário pelo qual as mercadorias importadas ou as mercadorias idênticas ou similares às importadas são vendidas desta forma na maior quantidade total ao tempo da importação ou aproximadamente ao tempo da importação das mercadorias objeto de valoração a pessoas não vinculadas àquelas de quem compram tais mercadorias, deduzidos de certos valores, por exemplo, comissões, direitos aduaneiros, tributos nacionais pagáveis no país de importação, custos usuais de transporte e seguro etc.

Entende-se que:

[...] seu objetivo é determinar o valor aduaneiro da mercadoria sob valoração, por comparação ao preço unitário pelo qual mercadorias idênticas ou similares são vendidas (ou revendidas) – no mercado interno do país importador – *na maior quantidade total*, observadas as seguintes condições:

- a) Que as importações tenham se realizado *no mesmo tempo ou aproximadamente ao mesmo tempo*;
- b) que as mercadorias sejam vendidas *no estado* em que foram ou são importadas; e,
- c) que *inexistia vinculação* entre os intervenientes. (grifo do autor) (SOSA, 1996, p. 67-68)

O método está previsto no artigo 5º do Acordo:

Artigo 5

1. (a) Se as mercadorias importadas ou mercadorias idênticas ou similares importadas forem vendidas no país de importação no estado em que são importadas, o seu valor aduaneiro, segundo as disposições deste Artigo, basear-se-á no preço unitário pelo qual as mercadorias importadas ou as mercadorias idênticas ou similares importadas são vendidas desta forma na maior quantidade total ao tempo da importação ou aproximadamente ao tempo da importação das mercadorias objeto de valoração a pessoas não vinculadas àquelas de quem compram tais mercadorias, sujeito tal preço às seguintes deduções: [...]

O primeiro submétodo, previsto o artigo 5.1 do Acordo é mais voltado para empresas comerciais que adquirem mercadorias no mercado externo e as revendam internamente, com pouca ou nenhuma transformação na mercadoria importada. Estas mercadorias têm pouco grau de industrialização, tais como, mera embalagem ou aglutinação de vários produtos em um único, como, por exemplo, *kits* médicos (VITA, 2014, p. 119).

Não devem ser consideradas as vendas efetuadas a pessoas vinculadas, de acordo com o artigo 5.1 (a), nem a pessoa que forneça, direta ou indiretamente, gratuitamente ou a preços reduzidos, qualquer dos elementos especificados no artigo 8.1 (b) – materiais, componentes, ferramentas, matrizes, projetos de engenharia etc., para serem utilizados na produção e venda para exportação das mercadorias importadas, conforme Nota Interpretativa ao artigo 5º, parágrafo 5º:

5. Qualquer venda efetuada no país de importação de acordo com o parágrafo 1 acima a uma pessoa que forneça direta ou indiretamente, gratuitamente ou a preços reduzidos, qualquer dos elementos especificados no parágrafo 1 (b) do Artigo 8 para serem utilizados na produção e venda para exportação das mercadorias importadas, não deverá ser levada em conta na determinação do preço unitário para fins de aplicação do Artigo 5.

O valor aduaneiro da mercadoria é obtido decompondo-se o valor alcançado no mercado interno (valor de revenda) das mesmas mercadorias ou de idênticas ou de similares, vendidas na maior quantidade total. De todas as vendas, escolher-se-á para fixação do parâmetro de valor, aquela que corresponda a maior quantidade vendida (SOSA, 1996, p. 68).

Com relação ao parâmetro contemporaneidade da transação, o artigo 5.1 (a) exige, ainda, que tais vendas ocorram ao mesmo tempo da importação das mercadorias sob valoração ou aproximadamente ao mesmo tempo. Caso isso não ocorra, o artigo 5.1 (b) diz que:

(b) Se nem as mercadorias importadas nem as mercadorias idênticas ou similares importadas são vendidas ao tempo ou aproximadamente ao tempo da importação das mercadorias objeto de valoração, o valor aduaneiro que em circunstâncias diversas estaria sujeito às disposições do parágrafo 1 (a) deste Artigo, será baseado no preço unitário pelo qual as mercadorias

importadas ou as mercadorias idênticas ou similares importadas são vendidas no país de importação, no estado em que foram importadas, na data mais próxima posterior à importação das mercadorias objeto de valoração, mas antes de completados noventa dias após tal importação.

É necessário um lapso de tempo suficiente para permitir uma comparação realística. Mas não se pode adotar o valor de importações temporalmente muito distantes do momento da importação da mercadoria sob valoração em virtude da dinâmica e mutabilidade dos preços nos mercados internacionais (SOSA, 1996, p. 71).

O Acordo prevê a adoção da data mais próxima posterior à importação das mercadorias objeto de valoração, mas antes de decorridos noventa dias após tal importação.

Sosa (1996, p. 71) nos dá o seguinte exemplo:

Resta, todavia, reiterar que o critério principal, para os efeitos de adoção do valor segundo este Método, é da *maior quantidade vendida*, de maneira que ao se buscar parâmetros comparativos *adotar-se-á a venda pela maior quantidade no período mais próximo possível da importação a ser valorada*. Assim, por exemplo, se uma importação ocorreu em 30 de maio e encontramos vendas de 15 unidades em 10 de junho e 85 unidades em 20 de agosto, adotaremos esta última venda como parâmetro de determinação, eis que representativa de venda na maior quantidade e situada num prazo não superior a 90 (noventa) dias da data da importação sob valoração. (grifo do autor)

### 3.2.1.1 Deduções no cálculo do valor dedutivo

O artigo 5.1 (a) do Acordo prevê que do valor dedutivo serão feitas as seguintes deduções de parcelas do preço de revenda:

Artigo 5

1. (a) [...]:

- (i) as comissões usualmente pagas ou acordadas em serem pagas ou os acréscimos usualmente efetuados a título de lucros e despesas gerais, relativos a vendas em tal país de mercadorias importadas da mesma classe ou espécie;
- (ii) os custos usuais de transporte e seguro bem como os custos associados incorridos no país de importação;
- (iii) quando adequado, os custos e encargos referidos no parágrafo 2 do Artigo 8; e
- (iv) os direitos aduaneiros e outros tributos nacionais pagáveis no país de importação em razão da importação ou venda das mercadorias.

As deduções são necessárias para expurgar desse preço referencial valores que não digam respeito ao valor aduaneiro, e que acrescidos ao preço de importação por efeitos de comercialização, lucros etc. O método decompõe o preço de venda no mercado interno para se chegar ao valor aduaneiro, daí ser conhecido por método dedutivo.

Com relação à dedução prevista no artigo 5.1 (a) (i), a sua Nota Interpretativa esclarece sobre os acréscimos usualmente efetuados a título de lucros e despesas gerais relativos a vendas de mercadorias da mesma classe ou espécie no país de importação que poderão ser deduzidos do valor da revenda dos produtos importados.

O próprio importador deverá informar à autoridade aduaneira o valor da dedução correspondente a lucros e despesas gerais. Mas se tais informações se mostrarem discrepantes de outros elementos observados em vendas de mercadorias de mesma classe ou espécie, a Aduana poderá não concordar e efetuar diligências para determinar o valor a ser deduzido (SOSA, 1996, p. 69).

Sosa (1996, p. 70) entende também que:

O ajuste do preço de revenda alcançado pela mercadoria sob valoração, ou de mercadoria idêntica ou ainda mercadoria similar, está subordinado a que as decisões a título de lucros e despesas gerais *sejam quantificáveis como normais ou correntes para mercadorias de mesma espécie ou de mesma classe*. Quer dizer, s.m.j., ser inadequado possa a dedução afastar-se daquilo que é normal e corrente para um dado setor industrial ou mesmo para uma indústria determinada, independentemente da origem da mercadoria. Não seria aceitável, por exemplo, que sendo corrente uma margem de lucros bruta de 30% sobre o custo da importação, pretendesse o importador arguir uma lucratividade de 50% no intuito de obter um menor valor de importação. (grifo do autor)

A dedução relativa aos custos com transporte (frete interno) e seguro e outros intrinsecamente relacionados incorridos no país de importação (artigo 5.1 (a) (ii)) está de acordo com a lógica de apuração do valor aduaneiro, que afirma que não deve incluir tais encargos incididos após a entrada das mercadorias importadas no país de importação (encargos de colocação internos).

A dedução do artigo 5.1 (a) (iii) referente aos custos de transporte, carregamento, descarregamento e seguro incorridos até o porto ou local de importação (artigo 8.2 do Acordo), mas anteriormente ao desembaraço aduaneiro do produto importado, não é cabível no Brasil, onde os referidos custos já são normalmente incluídos no valor aduaneiro. A própria redação do dispositivo estudado, que inicia com a ressalva quando adequado, confirma essa conclusão no sentido de que tal ajuste não seria adequado no caso brasileiro (TREVISAN NETO, 2010, p. 226).

A dedução dos diretos aduaneiros (despesas aduaneiras) e tributos incidentes sobre a importação ou revenda das mercadorias importadas, prevista no artigo 5.1 (a) (iv), é permitida.

Tais tributos efetivamente pagos pela importação de mercadorias, assim como tributos internos que tenham influenciado na revenda da mercadoria importada e estavam inseridos no custo total da importação devem ser deduzidos.

### 3.2.2 Apuração do valor aduaneiro com base no valor superdedutivo

Como o 4º método é baseado no valor de revenda, as mercadorias devem ser vendidas (revendidas) preferencialmente no mesmo estado em que foram importadas. Esta é a regra geral de tal método.

O parágrafo 2º do artigo 5º trata do caso em que não foram identificadas vendas de mercadorias importadas, nem de idênticas ou similares, no país de importação, no estado em que foram importadas. Mas é possível que certos produtos importados possam vir a sofrer algum tipo de transformação, principalmente aqueles que o aperfeiçoem para o consumo.

Se determinado produto importado não for utilizado para revenda, mas para fazer parte do processo produtivo de um outro, a pedido do importador a apuração do valor aduaneiro poderá ser feita com base no valor superdedutivo, que considera, além das deduções do artigo 5.1 (a), a dedução do valor adicionado no referido processo produtivo, segundo dispõe o artigo 5.2:

2. Se nem as mercadorias importadas, nem mercadorias idênticas ou similares importadas são vendidas no país de importação no estado em que foram importadas, e se assim solicitar o importador, o valor aduaneiro será baseado no preço unitário pelo qual as mercadorias importadas e posteriormente processadas são vendidas no país de importação, na maior quantidade total, a pessoas não vinculadas, àquelas de quem compram tais mercadorias, levando-se devidamente em conta o valor adicionado em decorrência de tal processamento, e as deduções previstas no parágrafo 1 (a) deste Artigo.

Trata-se de uma variante do método dedutivo, onde se deduz, além dos elementos previstos no artigo 5.1 (a), o valor adicionado na etapa do processo produtivo realizado no país de importação.

Vita (2014, p. 119) o chama de segundo submétodo, previsto no artigo 5.2 e parte do pressuposto de que há um processo mais elaborado de industrialização, um maior número de etapas e maior descaracterização do produto importado, que é insumo do produto transformado e vendido.

Trata-se de um método extremamente complexo e pouco utilizado, porque há uma dificuldade de observação do comportamento, valor agregado e quais os custos envolvidos na

transformação do produto importado para se produzir o novo produto a ser vendido, que guarde alguma similaridade com o primeiro produto (VITA, 2014, p. 119).

Conforme a Nota Interpretativa ao artigo 5.2, a dedução do valor adicionado quando do processamento do produto importado, do mesmo modo que ocorre com todos os ajustes previstos no Acordo, deve se basear em dados objetivos e quantificáveis, consoante os princípios de contabilidade, de escrituração e de custos, corrente no segmento industrial próprio. Na Nota se aborda também a aplicação do método superdedutivo, quando as mercadorias importadas, após o processamento, perdem sua identidade original.

O Acordo permite a ocorrência de situações em que seja possível quantificar o valor adicionado pelo processo de transformação de forma precisa e sem grandes dificuldades, mas não quando o processo de transformação faça com que a mercadoria perca sua identidade.

Há casos em que a mercadoria importada não perde sua identidade, mas seu nível de participação no produto revendido é suficientemente reduzido, tornando impraticável ou impróprio o emprego do 4º método. A autoridade aduaneira deverá, nestes casos, analisar a possibilidade do emprego ou não dessa metodologia (SOSA, 1996, p. 72).

### 3.3 MÉTODO 5º: VALOR ADUANEIRO COM BASE NO VALOR COMPUTADO (ARTIGO 6º)

O valor computado (5º método), baseado no artigo 6º do Acordo, será aplicado quando os métodos previstos nos artigos 1º (valor de transação), 2º (valor de mercadorias idênticas), 3º (valor de mercadorias similares) e 5º (valor dedutivo) não puderem ser usados.

Também é conhecido como método do custo de produção ou de verificação do custo ou valor de insumo e de fabricação.

Pelo artigo 83, I, do Regulamento Aduaneiro, o importador pode solicitar a inversão de ordem de aplicação dos artigos 5º e 6º, mas isso dependerá da concordância das autoridades aduaneiras.

O artigo 6º do Acordo dispõe que:

1.O valor aduaneiro das mercadorias importadas, determinado segundo as disposições deste Artigo, basear-se-á num valor computado. O valor computado será igual à soma de:

(a) O custo ou o valor dos materiais e da fabricação, ou processamento, empregados na produção das mercadorias importadas;

(b) um montante para lucros e despesas gerais, igual àquele usualmente encontrado em vendas de mercadorias da mesma classe ou espécie que as



mercadorias objeto de valoração, vendas estas para exportação efetuadas por produtores no país de exportação, para o país de importação;

(c) o custo ou o valor de todas as demais despesas necessárias para aplicar a opção de valoração escolhida pela Parte, de acordo com o parágrafo 2 do Artigo 8.

Consiste na apuração do valor aduaneiro a partir dos custos de fabricação, matérias-primas, despesas, lucros e outras parcelas que constituem o valor do produto importado, ou seja, da decomposição do valor de produção do bem importado nas condições de sua exportação.

No Brasil, independentemente do método de valoração utilizado, integram o valor aduaneiro os custos e encargos citados no artigo 8.2.

Com relação ao artigo 6.1 (c), o parágrafo 2º do artigo 8º refere-se aos custos de transporte, carregamento, descarregamento e seguro incorridos até o porto ou local de importação.

Quanto ao custo dos materiais empregados na produção das mercadorias importadas, referentes ao artigo 6.1 (a) temos que a Nota Interpretativa respectiva estabelece:

3. O custo ou o valor incluirá o custo dos elementos especificados nos parágrafos 1 (a) (ii) e (iii) do Artigo 8. Incluirá também o valor devidamente atribuído, conforme o disposto na correspondente nota ao Artigo 8, de qualquer elemento especificado no parágrafo 1 (b) do Artigo 8, que tenha sido fornecido direta ou indiretamente pelo comprador para ser utilizado na produção das mercadorias importadas. O valor dos elementos especificados no parágrafo 1 (b) (iv) do Artigo 8, que tenham sido realizados no país de importação só serão incluídos se correrem a cargo do produtor. Entende-se que nenhum custo ou valor dos elementos referidos neste parágrafo poderá ser contado duas vezes na determinação do valor computado.

Logo, o artigo 6º do Acordo engloba os valores dos materiais e processos produtivos envolvidos na fabricação do produto; lucros e custos administrativos e os valores de transportes, seguros e despesas aduaneiras do artigo 8.2 (VITA, 2014, p. 122).

Ensina o mencionado autor que:

Essas formas de delimitação destes valores dos custos são realizadas por exames documentais e contábeis, que devem ser coerentes com os princípios contábeis aceitos internacionalmente, além de serem considerados como idôneos para demonstrar, efetivamente, a vinculação entre o custo, lucro e receita auferida na operação, conforme pode ser verificado na nota interpretativa 2 deste art., combinada com a já citada nota geral que trata da aplicabilidade de tais princípios. (VITA, 2014, p. 122)

A Introdução Geral do Acordo reconhece as dificuldades da aplicação do 5º método para valoração aduaneira, como a posição de dependência do importador, que para a escolha do referido método, necessita de informações confidenciais pelo exportador, sobre a formação

do custo dos seus produtos vendidos e também da sua margem de lucro (TREVISAN NETO, 2010, p. 233).

Portanto, a doutrina entende que:

Esse método possui a óbvia dificuldade relativa a segredos de produção, além da necessidade de abertura da precificação das etapas do processo produtivo em outro país.

É dizer, nesse método, a interação internacional é o fundamento para que as informações sejam dadas pelo exportador ou alguém que esteja na posição de produtor de mercadorias idênticas ou similares àquelas importadas, conforme pode ser interpretado, apesar das anteriores remissões ao produtor ou em seu nome, da nota interpretativa do artigo, em seu § 6º, evitando os *secret comparables*. (VITA, 2014, p. 121)

A Nota Interpretativa do artigo 6º do Acordo, no seu parágrafo 6º, afirma:

6. Quando informações diferentes das fornecidas pelo produtor, ou em seu nome, forem utilizadas para fins de determinação de um valor computado as autoridades do país de importação darão conhecimento ao importador, se este o requerer, da fonte de tais informações, dos dados utilizados e dos cálculos efetuados com base em tais dados, observadas as disposições do Artigo 10.

É possível que uma associação industrial de um país forneça as trocas de informações sem causar problemas ao sigilo de informações.

O exercício da autoridade aduaneira está restrito ao território por ela jurisdicionado, fazendo com que a obtenção desses elementos em outro país dependa de anuência do respectivo governo e da concordância do produtor. Isso faz com que a aplicação deste método praticamente se limita aos casos de vinculação entre produtor e importador.

Assim, este método possui problemas com relação à confidencialidade no tratamento das informações (artigo 10 do Acordo), incluindo limitações causadas pelos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, que estão prescritos na Constituição Federal brasileira.

Daí ser a possibilidade de aplicação do 5º método ser considerada remota.

### 3.4 MÉTODO 6º: VALOR ADUANEIRO COM BASE EM CRITÉRIOS RAZOÁVEIS (ARTIGO 7º)

Se o valor aduaneiro não puder ser apurado com base em nenhum dos cinco métodos anteriores do Acordo, ele poderá ser determinado conforme o 6º método, baseado em critérios razoáveis, condizentes com os princípios e as disposições gerais do Acordo e com base em dados disponíveis no país de importação, de acordo com o artigo 7.1:

1. Se o valor aduaneiro das mercadorias importadas não puder ser determinado com base no disposto nos Artigos 1 a 6, inclusive, tal valor será

determinado usando-se critérios razoáveis condizentes com os princípios e disposições gerais deste Acordo e com o Artigo VII do GATT 1994 e com base em dados disponíveis no país de importação.

É conhecido como método pelo critério da razoabilidade, métodos residuais ou método do último recurso (*the fall-back method*)

A apuração do valor aduaneiro com base no 6º método é bastante abrangente e vaga, razão pela qual tal método somente deve ser utilizado como último recurso, quando todas as demais possibilidades de aplicação dos outros métodos estiverem esgotadas. Ele possui um alto grau de discricionariedade para a administração aduaneira na sua formalização.

Dentre os princípios do Acordo a que se refere o presente artigo, destacam-se o da objetividade, da neutralidade e da equidade.

A Nota ao artigo 7º nos dá maior exatidão à aplicação do 6º método, dispondo que a determinação do valor aduaneiro deverá, na medida do possível, basear-se em valores aduaneiros determinados anteriormente (CARVALHO, 2007, p. 201).

Segundo a Nota Interpretativa ao artigo 7º do Acordo:

1. Valores aduaneiros determinados conforme as disposições do Artigo 7 deverão, na medida do possível, basear-se em valores aduaneiros determinados anteriormente.
2. Os métodos de valoração a serem empregados de acordo com o Artigo 7 serão os definidos nos Artigos 1 a 6, inclusive, mas com uma razoável flexibilidade na aplicação de tais métodos será compatível com os objetivos e disposições do Artigo 7.

Ajustes, especialmente os temporais, devem ser realizados, para delimitar o valor de transação e esses ajustes temporais devem levar em conta fatores como a inflação e a desvalorização cambial (VITA, 2014, p. 125).

A exigência de 90 dias poderá ser aplicada de maneira flexível, para ser admitido um período maior para a tomada em consideração de vendas realizadas no país importador.

O Comitê Técnico emitiu três Opiniões Consultivas sobre a aplicação do 6º método, onde concluiu que:

- deve ser mantida a ordem hierárquica prevista no Acordo, quando vários métodos puderem ser utilizados para determinar o valor aduaneiro, ou seja, por exemplo, deve-se aplicar o segundo método flexibilizado apenas se for inviável a aplicação do método do valor de transação submetido a uma razoável flexibilidade (Opinião Consultiva 12.2);

- se o valor aduaneiro não puder ser determinado, mesmo que de maneira flexível, de acordo com a aplicação dos métodos 1º a 6º, poderão ser utilizados outros métodos, em último recurso, desde que não estejam proibidos pelo artigo 7.2 e sejam consistentes com os princípios e as disposições gerais do acordo (Opinião Consultiva 12.1); e

- a origem das informações (que podem, por exemplo, ser obtidas de fontes estrangeiras) não representará impedimento para utilização do artigo 7º, desde que essas informações estejam disponíveis no país de importação e que a Aduana possa comprovar a sua veracidade ou exatidão (Opinião Consultiva 12.3).

Para se criar novos métodos residuais há a necessidade de exposição dos motivos e dos critérios utilizados para criação destes métodos. Há críticas que não existem métodos positivados/generalizados ou mesmo difundidos no direito brasileiro. Se existissem regras positivadas ou um costume administrativo para aplicação de tais métodos, haveria maior segurança para o fisco e contribuinte (VITA, 2014, p. 125).

O artigo 7.2 do Acordo proíbe a determinação do valor aduaneiro nos seguintes casos:

2. O valor aduaneiro definido segundo as disposições deste Artigo não será baseado:

(a) - no preço de venda no país de importação de mercadorias produzidas neste;

(b) - num sistema que preveja a adoção para fins aduaneiros do mais alto entre dois valores alternativos;

(c) - no preço das mercadorias no mercado interno do país de exportação;

(d) - no custo de produção diferente dos valores computados que tenham sido determinados para mercadorias idênticas ou similares, de acordo com as disposições do Artigo 6;

(e) - no preço das mercadorias vendidas para exportação para um país diferente do país de importação;

(f) - em valores aduaneiros mínimos; ou

(g) - em valores arbitrários ou fictícios.

3. Caso o solicite, o importador será informado por escrito sobre o valor aduaneiro determinado segundo as disposições deste Artigo e sobre o método utilizado para determinar tal valor.

Os métodos previstos no artigo 7.2 podem ser considerados como métodos proibitivos pelo Acordo.

Supõe-se que haja uma colaboração entre Fisco e contribuinte para determinação dos critérios utilizados para se estabelecer o valor aduaneiro pelo método residual.

O artigo 7.3 garante ao importador, se o solicitar, o direito de ser informado, por escrito, sobre o método utilizado para fins de determinação do valor aduaneiro pelas autoridades aduaneiras.

Portanto, a valoração deste método deve ser objetiva e motivada, baseada em documentos com precisão e credibilidade, com todo o procedimento de valoração sendo público e motivado, e havendo o método escolhido ser bem explicado em comunicação ao importador (VITA, 2014, p. 126).

Assim, no Brasil, na hipótese de determinação do valor aduaneiro em sede de 6º método, deve a autoridade aduaneira detalhar, na descrição dos fatos que instrui o lançamento tributário (Decreto nº 70.235/1972, artigo 10, III), o método utilizado.

A IN SRF nº 327/2003, com relação ao artigo 7º do Acordo, prevê que:

Art. 28. A determinação do valor aduaneiro, mediante a aplicação do método previsto no artigo 7º do Acordo de Valoração Aduaneira, poderá ser realizada com base em avaliação pericial, desde que fundamentada em dados objetivos e quantificáveis e observado o princípio da razoabilidade.

Concluindo, para Trevisan Neto (2010, p. 239) o 6º método para valoração aduaneira poderá ser utilizado desde que:

- haja comprovada inaplicabilidade de todos os demais métodos previstos no AVA;
- tenha como base critérios objetivos e razoáveis, condizentes com os princípios e disposições gerais do AVA;
- esteja devidamente fundamentado e em consonância com os princípios plasmados na Constituição Federal brasileira; e
- seja observado o art. 7.2 que dispõe sobre os 'métodos proibidos pelo AVA'.

Além dos seis métodos previstos no Acordo, a legislação brasileira prevê a hipótese de arbitramento da base de cálculo do imposto de importação (II) para apuração do valor aduaneiro, como veremos a seguir.

#### 3.4.1 O arbitramento do valor aduaneiro

O Acordo não dispõe sobre a apuração da base de cálculo do imposto sobre a importação (II), ou seja, o valor aduaneiro, no caso de produtos objeto de transações ilícitas (por exemplo, as que são objeto de fraude).

Mas o artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001 estabeleceu a possibilidade de arbitramento pela autoridade aduaneira da base de cálculo dos tributos incidentes nas hipóteses de fraude, sonegação ou conluio.

Diz o citado artigo da MP 2.135-35/2001:

Art. 88. No caso de fraude, sonegação ou conluio, em que não seja possível a apuração do preço efetivamente praticado na importação, a base de cálculo dos tributos e demais direitos incidentes será determinada mediante arbitramento do preço da mercadoria, em conformidade com um dos seguintes critérios, observada a ordem sequencial:

- I- preço de exportação para o País, de mercadoria idêntica ou similar;
- II- preço no mercado internacional, apurado:
  - a) em cotação de bolsa de mercadoria ou em publicação especializada;

b) de acordo com o método previsto no Artigo 7 do Acordo para Implementação do Artigo VII do GATT/1994, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994, observados os dados disponíveis e o princípio da razoabilidade; ou

c) mediante laudo expedido por entidade ou técnico especializado.

Parágrafo único. Aplica-se a multa administrativa de cem por cento sobre a diferença entre o preço declarado e o preço efetivamente praticado na importação ou entre o preço declarado e o preço arbitrado, sem prejuízo da exigência dos impostos, da multa de ofício prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, e dos acréscimos legais cabíveis.

Os conceitos de sonegação, fraude e conluio encontram-se tipificados na Lei nº 4.502/1964, em seus artigos 71, 72 e 73, respectivamente, devendo-se comprovar a prática de ação ou omissão dolosa.

Na valoração aduaneira, a maioria dos casos de sonegação e de fraude ocorre por meio de falsificação da fatura comercial, sem envolver necessariamente o conluio das partes envolvidas na operação.

Sem a prova inequívoca de que houve falsidade da documentação apresentada pelo interessado, não cabe a aplicação do artigo 88 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001. Se houver dúvidas ou faltar provas, a autoridade aduaneira deve se limitar a afastar o método do valor da transação, aplicando o próximo método da ordem sequencial e assim, sucessivamente. Isso porque não há segurança sobre a veracidade ou exatidão das afirmações, documentos ou declarações apresentadas pelo interessado (SEHN, 2016, p. 164).

Segundo Vita (2014, p.127), o arbitramento do valor aduaneiro (desobedecendo a ordem sequencial dos métodos e criação de novas hipóteses de valoração, sem seguir nenhum critério previamente estabelecido ou sem deduzir qualquer motivação) como o prescrito no artigo 88 da MP nº 2.135-35/2001, é incompatível com os itens “f” e “g” do artigo 7º, parágrafo 2º do Acordo.

O artigo 70, II da Lei nº 10.833/2003 estendeu a possibilidade de arbitramento do valor aduaneiro nos seguintes casos:

Art. 70. O descumprimento pelo importador, exportador ou adquirente de mercadoria importada por sua conta e ordem, da obrigação de manter, em boa guarda e ordem, os documentos relativos às transações que realizarem, pelo prazo decadencial estabelecido na legislação tributária a que estão submetidos, ou da obrigação de os apresentar à fiscalização aduaneira quando exigidos, implicará:

[...]

II - se relativo aos documentos obrigatórios de instrução das declarações aduaneiras:

a) o arbitramento do preço da mercadoria para fins de determinação da base de cálculo, conforme os critérios definidos no art. 88 da Medida Provisória no 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, se existir dúvida quanto ao preço efetivamente praticado; e [...]

Para Trevisan Neto (2010, p. 243):

Em relação ao art. 70, II, da Lei nº 10.833/03, entendemos que tal dispositivo somente poderá ser aplicado se restar claramente caracterizada a hipótese de transação objeto de fraude, sonegação ou conluio, que podem dar ensejo ao arbitramento. Caso contrário, a aplicabilidade de tal dispositivo poderia ser questionada, por conflitar com o previsto no AVA.

O simples fato de o particular não possuir documentos obrigatórios para instrução das declarações aduaneiras não deveria dar causa ao arbitramento da base de cálculo, cabendo à autoridade aduaneira determinar o valor aduaneiro com base nos demais métodos do Acordo, em ordem sequencial de aplicação (TREVISAN NETO, 2010, p. 243).

Nesse caso, o arbitramento somente seria possível se houvesse comprovação de fraude, sonegação ou conluio, em que não fosse possível a apuração do valor efetivamente praticado na importação.

Mas Vita (2014, p. 128) faz a mesma observação com relação ao artigo 70, II, da Lei nº 10.833/2003, de que tal dispositivo é considerado incompatível com o Acordo.

Outra incompatibilidade com o Acordo, especialmente com os itens “f” e “g” do art. 7.2, conforme Vita (2014, p. 128), é o disposto no artigo 214 do Regulamento Aduaneiro, já que ele possibilita o estabelecimento de uma pauta de valor mínimo para a exportação:

Ar. 214. A base de cálculo do imposto é o preço normal que a mercadoria, ou sua similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência no mercado internacional, observadas as normas expedidas pela Câmara de Comércio Exterior (Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 2º, § 2º, *caput*, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 51).

§ 1º Quando o preço da mercadoria for de difícil apuração ou for suscetível de oscilações bruscas no mercado internacional, a Câmara de Comércio Exterior fixará critérios específicos ou estabelecerá pauta de valor mínimo, para apuração da base de cálculo (Decreto-Lei nº 1.578, de 1977, art. 2º, § 2º, com a redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, art. 51).

[...]

Conclui-se como correto o pensamento do autor Jonathan Barros Vita nos três casos acima (artigo 88 da MP nº 2.158-35/2001, artigo 70, II da Lei nº 10.833/2003 e artigo 214 do Regulamento Aduaneiro), pois o Acordo proíbe, com base em seu preâmbulo e no artigo 7.2 (f) e (g), a valoração aduaneira baseada em valores arbitrários ou fictícios e em valores mínimos.

Vita (2014, p. 95) entende ainda que no caso dos ajustes, eles estão condicionados à possibilidade de objetivação/quantificação dos elementos envolvidos no acréscimo do artigo 8º, conforme o artigo 8.3 do Acordo, o que impediria os arbitramentos sem fundamentação.

A doutrina esclarece também que:

Por eso se aprobó en el Consejo de Cooperación Aduanera la citada Opinión Consultiva 19.1, que autoriza el derecho interno a poner en cabeza del importador la carga de la prueba de la veracidad del precio que declara. Eso hace la citada resolución 3079/93 de la Administración Nacional de Aduanas. Com eso alcanza y sobra. No probada esa veracidad, la aduana puede cambiar el método de valoración. (ZOLEZZI, 1994/1995, p. 109-110)

Se a administração aduaneira suspeitar de fraude, cabe ao importador provar a veracidade do preço que declara. Caso contrário, a Aduana pode trocar o método de valoração.



## 4 AJUSTES AO VALOR DE TRANSAÇÃO (ARTIGO 8º)

### 4.1 ASPECTOS GERAIS DOS AJUSTES

Além do preço pago ou a pagar, podem existir outros valores que devam compor o valor aduaneiro e tais valores estão previstos no artigo 8º do Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA). É o que chamamos de ajustes positivos, que estão previstos em 8.1 e 8.2 e eles devem ser somados ao preço pago ou a pagar para se achar o valor aduaneiro.

Há também elementos que devem ser deduzidos do preço pago ou a pagar, que são os ajustes negativos, previstos nos parágrafos 3º e 4º da Nota Interpretativa ao artigo 1º do Acordo.

Dessa forma, há casos em que o artigo 1º tem suas condições de aplicação cumpridas, mas faltam alguns elementos necessários que estariam fora do suporte documental do preço declarado. Portanto, o contribuinte (importador) deve fazer certos ajustes ao valor de transação, para se enquadrar dentro da valoração aduaneira (VITA, 2014, p. 93).

Trata-se de modificar o valor de transação com certos ajustes antielisivos tributários gerais. Os ajustes do artigo 8º ao valor de transação são normas tributárias antielisivas gerais dos tributos submetidos à valoração aduaneira e os métodos contidos nos artigos 2º a 7º são normas tributárias antielisivas específicas dos tributos aduaneiros (VITA, 2014, p. 93).

Conclui-se que:

Logo, nos casos de aplicação não pura ou integral do valor declarado, atua esta regra antielisiva do art. 8º do AVA, que possui como pressuposta a ideia de elisividade automática implicando necessidade de modificar os pressupostos da precificação da transação praticada para adequá-la àquelas condições contidas no AVA. (VITA, 2014, p. 93)

Os ajustes são feitos para adicionar ao valor aduaneiro alguns valores não declarados no valor de pagamento e custos na operação de compra e venda internacional, que fazem parte da valoração aduaneira, evitando distorções que poderiam burlar a fiscalização aduaneira e correm a cargo do comprador.

Assim, no valor de transação são incluídas determinadas prestações do comprador em favor do vendedor, geralmente na forma de bens e serviços.

Os ajustes possíveis são somente os previstos no Acordo, taxativamente (e não meramente exemplificativos). Pela razão da não discriminação pressuposta no sistema GATT/OMC e pelo positivado no item 8.4 do Acordo, nenhum ajuste pode ser acrescido por meio de legislação interna. Eles se concentram no artigo 8º, parágrafos 1º e 2º, e são

esclarecidos, parcialmente, pelas Notas Explicativas ao artigo, contidas no Anexo I do Acordo e nos Comentários do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (VITA, 2014, p. 96).

Não há necessidade que o beneficiário da parcela a ser ajustada ao valor aduaneiro da mercadoria importada seja o próprio vendedor no exterior ou que haja remessa de divisas, pois estas condições não constam do Acordo, sendo exemplo disso o frete e seguro, onde seus beneficiários são pessoas que não participam diretamente da operação de compra e venda (ROCHA, 2003, p. 68).

Tais ajustes podem ser positivos ou negativos, aumentando ou diminuindo o valor declarado.

Pelo artigo 8.3 do Acordo, os ajustes somente podem basear-se em dados objetivos e quantificáveis (princípio da Objetividade), impedindo-se que as administrações aduaneiras façam ajustes estimativos, garantido a segurança jurídica ao importador. Os registros contábeis corretamente levantados conforme os princípios de contabilidade geralmente aceitos constituem uma importante fonte de dados.

Se um ou vários ajustes não forem possíveis de serem determinados por defeito dos dados contábeis do importador, as mercadorias importadas deverão ser valoradas conforme alguns dos métodos de valoração secundários, sendo excluída a possibilidade de haver ajustes estimativos ou discricionários ao valor de transação.

Além do preço pago ou a pagar, há outros valores que devem ser adicionados (ao valor de transação) para se obter o valor aduaneiro (base de cálculo para impostos e contribuições incidentes quando da importação). Tais valores estão elencados no artigo 8.1e 8.2 do Acordo de Valoração Aduaneira, desde que ainda não incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar:

#### Artigo 8

1. Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do Artigo 1, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

(a) - os seguintes elementos na medida em que sejam suportados pelo comprador mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias:

(i) comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra;

(ii) o custo de embalagens e recipientes considerados, para fins aduaneiros, como formando um todo com as mercadorias em questão;

(iii) o custo de embalar, compreendendo os gastos com mão-de-obra e com materiais.

(b) - o valor devidamente atribuído dos seguintes bens e serviços, desde que fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, gratuitamente ou a

preços reduzidos, para serem utilizados na produção e na venda para exportação das mercadorias importadas e na medida em que tal valor não tiver sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar:

- (i) materiais, componentes, partes e elementos semelhantes incorporados às mercadorias importadas;
  - (ii) ferramentas, matrizes, moldes e elementos semelhantes empregados na produção das mercadorias importadas;
  - (iii) materiais consumidos na produção das mercadorias importadas;
  - (iv) projetos da engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de *design* e planos e esboços necessários à produção das mercadorias importadas e realizados fora do país de importação.
- (c) *royalties* e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração que o comprador deve pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais *royalties* e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;
- (d) - o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias importadas que reverta direta ou indiretamente ao vendedor.

2. Ao elaborar sua legislação, cada Membro deverá prever a inclusão ou a exclusão, no valor aduaneiro, no todo ou em parte, dos seguintes elementos:

- (a) - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação;
- (b) - os gastos relativos ao carregamento descarregamento e manuseio associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; e
- (c) - o custo do seguro

Com relação aos dados objetivos e quantificáveis, a Nota Interpretativa ao artigo 8.3 afirma que: “Inexistindo dados objetivos e quantificáveis com relação aos acréscimos previstos pelas disposições do artigo 8, o valor de transação não poderá ser determinado de acordo com o disposto no artigo 1.” [...]

Embora a referida Nota Interpretativa esclareça que o valor de transação não poderá ser determinado de acordo com o artigo 1º, é o valor aduaneiro que não poderá ser determinado com base no citado artigo, pois o valor aduaneiro pode ser determinado também de acordo com os artigos 2º, 3º, 5º, 6º ou 7º do AVA (ao contrário do valor de transação, que somente pode ser apurado de acordo com o artigo 1º) (TREVISAN NETO, 2010, p. 157).

Trevisan Neto (2010, p. 157) entende também que a depender da análise do caso concreto (por exemplo, se as provas acerca dos valores pagos previstos no artigo 8º não forem suficientes), por não existirem dados objetivos e quantificáveis sobre possíveis adições ao valor de transação, é possível concluir, com base em uma interpretação sistemática do artigo

8.3 e sua Nota Interpretativa, que nenhum ajuste poderá ser feito ao valor de transação, mas é ainda possível a apuração do valor aduaneiro com base no artigo 1º.

Mas entende-se que a posição do autor acima é minoritária, devendo-se aplicar sequencialmente um dos próximos métodos de valoração aduaneira.

A seguir, analisaremos de forma mais detida cada um dos ajustes previstos no artigo 8º do AVA.

#### 4.2 COMISSÕES, CORRETAGENS E CUSTOS DE EMBALAGEM (ARTIGO 8.1 (A))

O artigo 8.1 (a) dispõe o seguinte:

##### Artigo 8

1. Na determinação do valor aduaneiro, segundo as disposições do art. 1º, deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

a) os seguintes elementos, na medida em que sejam suportados pelo comprador mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias:

- i) comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra;
- ii) O custo de embalagens e recipientes considerados, para fins aduaneiros, como formando um todo com as mercadorias em questão;
- iii) O custo de embalar, compreendendo os gastos com mão de obra e com materiais.

São os encargos relativos a compras de mercadorias, suportados pelo comprador (adquirente/importador), que não estão incluídos, normalmente, no preço pago ou a pagar pelo importador das mercadorias. Se tais custos já constam da fatura comercial, eles devem ser devidamente destacados nesse documento.

Nesta alínea “a”, as despesas com armazenagem ou atividades executadas pelo importador antes da importação, não se consideram ajustes ao valor de transação, não se encaixando no contexto do artigo 8º do Acordo (VITA, 2014, p. 96).

As despesas de garantia sobre os produtos de responsabilidade do exportador, devem ser alocadas ao valor de transação, o mesmo não ocorrendo no caso de garantia do importador (VITA, 2014, p. 96).

As despesas desta alínea são necessárias à aquisição do produto importado e são incorridas pelo importador, devendo ser apuradas de forma objetiva, levando-se em consideração dados mensuráveis e comprováveis, buscando-se o valor real da transação comercial.

#### 4.2.1 Adições relativas aos ajustes previstos no artigo 8.1 (a) (i) a (iii)

As adições relativas a comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra estão previstas no artigo 8.1 (a) (i) do Acordo. As comissões e corretagens são remunerações pagas a intermediários por sua participação na conclusão de um contrato de venda, segundo a Nota Explicativa 2.1, emitida pelo Comitê Técnico.

Normalmente a comissão e a corretagem são despesas de vendas já incluídas no preço do produto cobrado pelo exportador, representando um custo de aquisição para o importador, não sendo usual a sua discriminação na fatura nem o pagamento em separado, diretamente ao agente ou ao comissionário do vendedor (SEHN, 206, p. 194).

Mas as partes podem dispor sobre essa obrigação, atribuindo-a inteiramente ao importador ou dividindo-a em proporções iguais ou não.

Na citada Nota Explicativa, o Comitê Técnico nos informa as características comuns aos agentes de compra, agentes de venda e corretores:

O agente (também denominado de intermediário) é uma pessoa que compra ou vende mercadorias. A remuneração do agente é uma comissão, geralmente expressa em uma percentagem do preço das mercadorias.

As comissões e corretagens podem ser pagas a três tipos de agentes:

a) Agente de compra: é aquela pessoa que compra as mercadorias, às vezes em seu próprio nome, mas por conta de um comitente. No contrato de venda, representa o comprador, a quem presta serviços buscando fornecedores, informando ao vendedor dos desejos do comprador, coletando amostras etc. A sua retribuição recebe o nome de comissão de compra e é abonada pelo importador.

b) Agente de venda: é aquela pessoa que vende as mercadorias, às vezes em seu próprio nome, mas por conta de um comitente. No contrato de venda, representa o vendedor, a quem presta serviços buscando clientes, recolhendo os pedidos etc. A retribuição que recebe pelos serviços prestados na conclusão de um contrato de venda é chamada de comissão de venda.

c) Corretor: é um intermediário que não atua por sua própria conta, mas em nome tanto do vendedor como do comprador e seu papel limita-se, em regra, a colocar ambas as partes da transação em contato. A sua retribuição é chamada de corretagem.

A diferença entre os termos “corretores” e “corretagem” e os termos “agentes” e “comissões” é mais teórica, pois na prática não existe uma clara distinção entre as duas categorias.

A Nota Interpretativa ao artigo 8.1 (a) (i) nos dá a definição de comissões de compra (que não devem ser adicionadas ao valor de transação) onde: “Entende-se por ‘comissões de compra’ os pagamentos por um importador ao seu agente pelos serviços de representá-lo no exterior na compra das mercadorias objeto de valoração”.

O Comitê Técnico no Comentário 17.1 também fala a respeito do tratamento aplicável às comissões de compra para efeitos de valoração aduaneira, destacando também a importância das Aduanas investigarem os documentos, correspondência comercial e circunstâncias de fato, a fim de comprovar a atuação de determinado agente, nos casos de interposição de terceiras pessoas:

13. Em algumas transações, o agente firma o contrato e emite sua própria fatura ao importador dela fazendo constar em separado o preço das mercadorias e a sua remuneração. O simples fato de faturar novamente as mercadorias não o converte em seu vendedor. Entretanto, uma vez que a base para o valor de transação segundo o Acordo é o preço pago ao fornecedor, a Aduana pode solicitar ao declarante a apresentação da fatura emitida por aquele, assim como os documentos que acreditem o valor declarado.

14. A omissão do importador de apresentar à Aduana a fatura comercial emitida pelo fornecedor para o agente, ou outro elemento de prova que acredite a venda, poderá impedir a comprovação do preço efetivamente pago ou a pagar na suposta venda para exportação ao país de importação, podendo a Aduana então não considerá-la como uma venda para a exportação realizada de boa-fé.

As comissões de compra e o agente de compra também são assuntos abordados pela IN SRF nº 327/2003, que dispõe:

Art. 12. [...]

Parágrafo único – Para efeitos deste artigo:

I – entende - se por comissão de compra a remuneração paga ou a pagar pelo comprador a seu agente, pelos serviços que este presta ao representá-lo no exterior, na compra da mercadoria objeto de valoração;

II – não se considera agente de compra o intermediário que:

- a) atue por sua própria conta e risco na importação da mercadoria;
- b) seja detentor do direito de propriedade sobre a mercadoria; ou
- c) seja vinculado ao vendedor ou a uma pessoa a este vinculada.

Já a Nota Explicativa 5.1 se refere às regras sobre valoração aduaneira aplicadas às comissões de confirmação. Elas são pagas pelos serviços prestados normalmente por bancos, referentes à confirmação ou garantia do pagamento a ser feito pelo comprador pelos produtos prestados (TREVISAN NETO, 2010, p. 165-166).

As comissões de venda se adicionam ao preço realmente pago ou a pagar, sempre que se cumpram as seguintes condições: i) que não estejam incluídas neste preço; e ii) que corram

a cargo do comprador. Mas quando a comissão de venda é paga pelo vendedor e cobrada do comprador, incluindo-a no preço faturado pelas mercadorias vendidas, para efeitos de valoração, não se efetuará um ajuste ao preço pago ou a pagar, posto que a comissão já está incluída nele.

Quando o comprador paga a comissão ao intermediário, temos que:

Ahora bien, puede ocurrir que el comprador sea quien tiene que pagar la comisión al intermediario, además de pagar al vendedor por el precio de las mercancías. En este caso, el importe de la comisión deberá añadirse al precio realmente pagado o por pagar, a efectos de la valoración de la mercancía importada, independientemente de que el pago se haga en el país de importación, inclusive em moneda nacional. (ARBURUA, 2014, p. 93)

O Comitê Técnico conclui, ao final da mencionada Nota Explicativa 2.1, que se depreende igualmente das disposições do Artigo 8º, que as comissões ou as corretagens incorridas pelo vendedor, porém não cobradas do comprador, não poderão ser adicionadas ao preço efetivamente pago ou a pagar.

O corretor é um intermediário na transação que não está expressamente ligado ao comprador nem ao vendedor, sendo sua função essencial a de aproximar comercialmente as partes e facilitar a realização das transações e das operações derivadas das mesmas.

Quando o vendedor efetua o pagamento ao corretor e inclui este valor no preço da fatura, não se fará um ajuste ao preço realmente pago ou a pagar. Quando o comprador é quem paga o corretor e sempre que este valor não está incluído na fatura comercial emitida pelo vendedor da mercadoria importada, deverá ser adicionado ao preço realmente pago ou a pagar, para efeitos de se determinar o valor aduaneiro.

As adições relativas aos custos de embalagens e recipientes e custos para embalar estão previstas no artigo 8.1 (a) (ii) e (iii)).

Tais custos devem ser acrescentados ao valor de transação (preço efetivamente pago ou a pagar), desde que suportados pelo comprador, mas não incluídos no preço.

Isso ocorre porque as mercadorias são vendidas e transportadas em embalagens próprias para acondicionar os produtos importados (proteção), assegurando a sua entrega em bom estado incorrendo nos custos das embalagens propriamente ditas, materiais empregados e mão-de-obra e normalmente já fazem parte do preço cobrado pelo vendedor.

Entende-se por embalagens e recipientes os continentes interiores acondicionados para a venda unitária (frascos, garrafas, caixas, etc.) e exteriores necessários para seu transporte (caixas, entre outros) que servem para proteção das mercadorias, assim como os suportes necessários para enrolar, dobrar e para fixação daqueles.

Devem ser somados os gastos realizados para a colocação das mercadorias nas caixas e demais recipientes e os gastos necessários para efetuar as operações para embalar.

Quando as embalagens são utilizadas em repetidas operações de importação, se acrescentará ao valor da mercadoria a parte dos gastos de utilização das embalagens que se refira a cada importação considerada em separado.

Os estojos (por exemplo, para as máquinas fotográficas), guarda-joias etc., são classificados com as mercadorias. O recipiente não deve fornecer ao conjunto a sua característica essencial. Mas se as embalagens forem passíveis de uma utilização repetida (por exemplo, recipientes metálicos para gás comprimido), não são obrigatoriamente classificadas com as mercadorias.

Não se incluirá o custo das embalagens e recipientes no valor das mercadorias quando aqueles não formem um todo com as mesmas, já que tais recipientes e embalagens seguem um tratamento distinto.

Arburua (2014, p. 96), com relação aos gastos com transporte, entende que:

Finalmente, el gasto en que se incurre por el uso de los contenedores, paletas, bidones, tambores y otros instrumentos del transporte internacional, que pueden ser usados o reutilizados como medio de transporte, constituye gasto de transporte. Por lo tanto, no se adicionará como gasto de embaje.

O custo de utilização de contêineres não pode ser confundido como um ajuste referente a embalagens e recipientes, mas deve ser ajustado como um gasto de transporte previsto no artigo 8.2 do Acordo.

Portanto, estão excluídos deste item os recipientes, contêineres e outros receptáculos próprios do transporte internacional.

#### 4.3 BENS E SERVIÇOS FORNECIDOS GRATUITAMENTE OU A PREÇO REDUZIDO PELO COMPRADOR (ARTIGO 8.1 (B))

O art. 8.1 (b) do AVA estabelece que deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar:

b) o valor, devidamente atribuído, dos seguintes bens e serviços, desde que fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, gratuitamente ou a preços reduzidos, para serem utilizados na produção e na venda para exportação das mercadorias importadas, e na medida em que tal valor não tiver incluído no preço efetivamente pago ou a pagar:

i) materiais, componentes, partes e elementos semelhantes, empregados na produção das mercadorias importadas;

ii) ferramentas, matrizes, moldes e elementos semelhantes, empregados na produção das mercadorias importadas;



- iii) materiais consumidos na produção das mercadorias importadas;
- iv) projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de *design*, e planos e esboços, necessários à produção das mercadorias importadas e realizados fora do país de importação;

Neste grupo temos os custos relativos a bens e serviços fornecidos pelo comprador ao vendedor, para serem usados na obtenção ou aperfeiçoamento das mercadorias a serem importadas.

Pode haver inúmeras razões para um comprador fornecer os bens e serviços para o vendedor. Por exemplo, o comprador fornece ao fabricante estrangeiro peças e componentes, por ele ser capaz de adquirir essas peças e componentes em melhores condições. Outro exemplo é aquele em que o comprador fornece ao fabricante estrangeiro o desenho que ele quer que este use na produção de vestidos ou outros itens de vestuário.

A alínea “b” refere-se a inclusão de remunerações indiretas do importador ao exportador, na forma de benefícios auferidos por este antes da produção das mercadorias, como projetos, fornecimento de materiais, máquinas, ferramentas etc.

Visa a busca do valor real, quantificável com base em dados objetivos (ou seja, mensuráveis e comparáveis) e no qual são incluídas todas as despesas necessárias à aquisição do produto importado, conforme afirma Hilú Neto (2003, p. 201).

Os três primeiros itens estão relacionados a alguns ramos de negócios, de bens de consumo não duráveis (confeccões, calçados etc.), onde pequenas unidades industriais são contratadas por uma grande indústria ou por um distribuidor para executarem as tarefas de produção. No setor de confeccões os produtores são contratados para “facção”. Nessa modalidade, os modelos, marcas (e às vezes, até mesmo o fornecimento de matérias-primas essenciais) são fornecidos pelo comprador e os fabricantes são meros prestadores de serviços (ROCHA, 2003, p. 93-94).

Esse tipo de produção tornou-se comum com o aumento do comércio internacional decorrente da globalização, atingindo diversos ramos.

Os valores dos elementos previstos no artigo 8.1 (b) somente deverão ser adicionados ao valor da transação sob certas condições, ou seja, se:

- esses elementos forem fornecidos direta ou indiretamente pelo comprador, gratuitamente ou a preços reduzidos, para serem utilizados na produção e na venda para exportação das mercadorias importadas; e
- o valor desses elementos não tiver sido incluído no preço efetivamente pago ou a pagar.

Não haverá ajustes ao valor da transação com base no artigo 8.1 (b) do Acordo, se as condições acima não forem cumpridas.

As adições ao valor podem se dar através do fornecimento direto (quando o importador fornece diretamente ao fabricante referidos bens ou serviços) ou quando os adquire de terceiros, que os encaminha ao fabricante (fornecimento indireto).

E nenhum ajuste poderá ser efetuado no caso em que os valores dos serviços de engenharia, necessários para a fabricação das mercadorias, já estão incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelo comprador ao vendedor.

Os Estudos de Caso 1.1, 5.1 e 5.2, emitidos pelo Comitê Técnico abordam os ajustes previstos no artigo 8.1 (b).

#### 4.3.1 Imputação dos custos dos elementos previstos no artigo 8.1 (b) ao valor aduaneiro

Sobre tal assunto, deve-se seguir o disposto na Nota Interpretativa ao artigo 8.1 (b) (ii) segundo o qual a atribuição dos elementos é influenciada por dois fatores, o valor do elemento e a maneira pelo qual este valor deve ser alocado às mercadorias.

A atribuição desses elementos deve ser feita de maneira razoável, adequada às circunstâncias e de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Quanto ao valor do elemento há de se considerar se este foi adquirido de um terceiro não vinculado ao comprador, hipótese em que o valor da inclusão será o preço pago pelo elemento adquirido. Se este elemento, todavia foi produzido pelo próprio importador (comprador), ou por pessoa a ele vinculada, o valor a ser apropriado será o relativo ao custo de produção do elemento.

Se tal elemento tiver sido previamente utilizado pelo importador, o custo original de aquisição ou de produção terá que ser diminuído, tendo em conta sua utilização para se determinar o valor de tal elemento. Ou seja, o valor do elemento pode ser depreciado em função de utilização anterior.

No que respeita à forma (modo ou maneira) de efetuar a apropriação do valor do elemento (bens e serviços fornecidos), na mesma Nota, o Acordo prevê as seguintes alternativas:

i) o valor pode ser atribuído (apropriado) na primeira importação (primeira remessa ou embarque);

ii) o valor pode ser atribuído (apropriado) parcialmente, tomando como parâmetro o número de unidades produzidas até o momento da primeira importação (primeira remessa ou embarque);

iii) o valor pode ser atribuído (apropriado) em função da quantidade total a ser importada (produção total prevista), caso existam contratos ou compromissos firmes de compra e venda (produção).

Como ilustração, a Nota Interpretativa ao artigo 8.1 (b) (ii) menciona o seguinte exemplo:

4. Como ilustração do que foi dito acima, um importador fornece ao produtor um molde a ser utilizado na produção das mercadorias importadas e contrata com ele uma compra de 10.000 unidades. Quando chegasse a primeira remessa de 1.000 unidades, o produtor já teria produzido 4.000 unidades. O importador poderia solicitar à administração aduaneira que atribuísse o valor do molde a 1.000, 4.000 ou 10.000 unidades.

Trevisan Neto (2006, p. 168-169) ensina que:

A necessidade de alocação de valores para as ferramentas, matrizes e moldes é muito importante para a realização da adição em comento e pode gerar discussões entre autoridades aduaneiras e contribuintes quanto aos critérios adotados. Por exemplo, no caso de uma adição relativa ao fornecimento de moldes ao vendedor pelo comprador, se este não tiver condições de prever e informar quantas unidades serão produzidas com o referido molde ou quantas importações serão originadas no futuro em decorrência do seu uso, a exatidão de tal ajuste ao valor de transação certamente restará comprometida.

Quanto aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, eles são definidos pela Nota Geral constante do Anexo I do Acordo:

#### Aplicação dos Princípios de Contabilidade Geralmente Aceitos

1. 'Princípios de contabilidade geralmente aceitos' são aqueles sobre os quais há consenso reconhecido ou que têm substancial apoio de fontes com autoridade no assunto, em um país e numa determinada época, quanto à definição dos recursos e obrigações econômicas que devem ser registrados no Ativo e no Passivo, as modificações no Ativo e no Passivo que devem ser registradas, da forma pela qual o Ativo, o Passivo e respectivas alterações devem ser mensuradas, as informações que devem ser reveladas e como devem ser reveladas e os demonstrativos financeiros que devem ser preparados. Essas normas tanto podem consistir de diretrizes de aplicação geral, como de práticas e procedimentos pormenorizados.

A Nota Interpretativa ao artigo 8.1 (b) (ii) deve ser complementada pela Nota Interpretativa ao artigo 8.1 (b) (iv), relacionada a projetos de engenharia, trabalhos de arte etc.

Ela recomenda que deve utilizar, na medida do possível, dados disponíveis (objetivos e quantificáveis) no sistema de registros comerciais do comprador (livros comerciais), com a finalidade de minimizar a dificuldade que representa para o importador e para a administração aduaneira a determinação dos valores a adicionar.

Segundo a Nota, se os elementos fornecidos pelo comprador tenham sido comprados ou arrendados por ele, o acréscimo será o custo da compra ou do arrendamento. Não devem ser efetuados acréscimos em relação aos elementos de domínio público, a não ser quanto ao custo de cópia deles.

A facilidade do cálculo dos valores dos acréscimos dependerá muito da estrutura, das práticas de gestão e dos métodos de contabilidade da empresa em questão.

A determinação dos acréscimos pode se dar de forma de apropriação direta, quando o custo de tais elementos possa ser atribuído especificamente à mercadoria importada. Ou de forma indireta, quando tais serviços sejam efetuados de maneira a cobrir toda uma linha produtiva, em diversos países, ou relativamente a diversos produtos, devendo ser rateados de forma proporcional e equitativamente. É o que afirma a citada Nota Interpretativa ao parágrafo 1 (b) (vi):

4. Por exemplo, é possível que uma firma que importe diversos produtos de vários países mantenha registros da contabilidade de seu centro de *design*, localizado fora do país de importação, de modo a mostrar com exatidão os custos atribuíveis a um dado produto. Em tais casos, um ajuste direto poderá ser feito de maneira adequada, conforme o disposto no Artigo 8.

5. Em outro caso, uma empresa pode contabilizar os custos do centro de *design*, situado fora do país de importação como despesas gerais, sem imputá-los a produtos específicos. Neste exemplo, um ajuste adequado em relação às mercadorias importadas poderia ser efetuado, conforme o disposto no Artigo 8, rateando-se os custos totais do centro de *design* em relação ao total da produção beneficiada por ele, e acrescentando-se ao valor das importações, numa base unitária, este custo rateado.

O Comitê Técnico aborda a relação entre o artigo 8.1 (b) (ii) e 8.1(b) (vi) do Acordo no Comentário 18.1, onde os ajustes relativos ao custo de projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de *design* etc., realizados no país de importação, são geralmente incluídos no valor das ferramentas e moldes.

Ou seja, o Comitê Técnico afirma que o Acordo prevê ajuste que contemple o custo total da aquisição ou de produção dos bens mencionados no artigo 8.1 (b) (ii), concluindo que o custo do projeto de engenharia ou outro trabalho, incorporado, mesmo realizado no país de importação, não deve ser excluído, e dispõe que:

7. Tendo em conta o exposto, o valor dos elementos mencionados no artigo 8.1 (b) (ii) compreende o valor do trabalho de design incorporado (mesmo quando este for realizado no país de importação) como parte do custo de aquisição ou de produção.

8. As administrações que aplicam as regras de valoração aduaneira neste contexto têm, evidentemente, todo o direito de conceder isenção tributária, segundo sua legislação nacional.

Portanto, o próprio Comitê Técnico diz que as administrações aduaneiras dos países membros do Acordo têm todo o direito de conceder isenções tributárias referentes ao valor dos projetos de *design* em harmonia com suas legislações internas.

#### 4.3.2 Ajustes relativos ao artigo 8.1 (b) (i) a (ii)

Inicialmente trataremos dos materiais fornecidos pelo comprador e incorporados às mercadorias importadas (artigo 8.1 (b) (i)).

Trata-se do fornecimento de materiais (matérias-primas e insumos), fornecidos pelo importador ao vendedor, além dos componentes, as partes e peças, ou quaisquer outros elementos que venham a integrar as mercadorias produzidas (equipamentos, máquinas ou aparelhos a serem importados). Os fornecimentos são assemelhados ao processo de fabricação por encomenda ou *à la façon*, onde o encomendante pode vir a fornecer todo ou parte dos materiais empregados (SOSA, 1996, p. 55).

Com relação aos materiais, temos tecidos, folha de metal ou de plástico, produtos químicos etc.

Entre os componentes, partes e peças estão fixadores, componentes elétricos, subconjuntos de automóvel etc.

Outros elementos seriam artigos semiacabados que um produtor pode exigir para a fabricação das mercadorias importadas.

São bens móveis que por se encontrarem incorporados nas mercadorias importadas, seus valores deverão ser considerados para fins da determinação do correspondente valor aduaneiro e caso já não tenham sido incluídos no preço, devem ser adicionados à base de cálculo do imposto de importação.

Pode-se dizer, com relação ao artigo 8.1 (a) (i) e (iii), que:

Vale notar que muitos dos elementos descritos no artigo 8.1 (b) como adições ao valor da transação já compõem normalmente o custo do produto importado e costumam fazer parte do preço cobrado pelo vendedor. É o caso, e. g., dos materiais descritos nos itens (i) e (iii) do art. 8.1 (b), que se referem, respectivamente, aos materiais, componentes, partes e elementos semelhantes, incorporados ou consumidos na produção dos produtos importados.

Assim sendo, a identificação da eventual não inclusão de um dos elementos antes mencionados (e.g., dos materiais consumidos na produção) ao preço de venda acaba sendo muito difícil em termos práticos. Porém, se constatada esta situação, o valor de tais elementos, que não tenham sido incluídos no preço de venda deverá ser adicionado ao valor de transação. (TREVISAN NETO, 2010, p. 167)

É um tipo de fornecimento que pode ser feito pelo comprador ou por terceiros contratados para este fim, que podem estar sediados no país de importação, no país de exportação ou em qualquer outro país, desde que seja possível atribuir um valor para estes fornecimentos, mesmo que sejam cedidos gratuitamente ou a preços reduzidos. Cabe ao importador demonstrar o valor real pelo qual esses fornecimentos foram efetuados (ROCHA, 2003, p. 94).

Tais bens móveis se integram à mercadoria importada e, em geral, conservam sua identidade, como o motor de uma máquina. O fato de passar a fazer parte da mercadoria importada facilita o trabalho de determinar qual é o valor atribuível a tais elementos, que deve ser agregado ao preço realmente pago ou a pagar pelas mercadorias em cada importação efetuada.

A inclusão desta classe de elementos não traz, em regra, maiores complicações para fins de valoração aduaneira das mercadorias importadas.

Entende-se que os gastos com transporte e conexos (incluindo também seguro pago por ocasião do transporte e direitos e impostos ou gravames pagos pela importação) relacionados ao traslado ao país de produção das mercadorias, quando suportados pelo comprador, devem ser adicionados ao custo da prestação.

A seguir temos os moldes, matrizes e ferramentas fornecidos pelo importador e utilizados na produção das mercadorias importadas (artigo 8.1 (b) (ii)).

Aí se inclui o fornecimento, direto ou indireto de ferramentas pelo importador (adquirente) ao exportador (fornecedor), para a produção de produto a ser importado e de matrizes e moldes, para que sejam obtidas cópias e reproduções do original, além de outros elementos semelhantes, como por exemplo, os modelos industriais (SOSA, 1996, p. 55).

São elementos que não se incorporam às mercadorias objetos de importação, mas que são utilizadas para sua produção, sem serem consumidos ao final. O Acordo não faz qualquer ressalva quanto a esses elementos retornarem ao país de importação ao final da produção.

Por não estar previsto no Acordo, deve-se fazer uma observação em relação ao fato de serem ou não tais ferramentas, matrizes etc., novas ou usadas e também, se serão ou não devolvidas ao importador, pois tais fatos poderão influenciar o valor aduaneiro das mercadorias importadas (GAIDARJI, 2002, p. 176).

Podem ser utilizados para produzir um número indeterminado de mercadorias, implicando em uma maior dificuldade para determinar o valor imputável, devidamente repartido, a uma mercadoria determinada.

É interessante verificar a Nota Interpretativa ao artigo 8.1 (b) (ii) (já citada anteriormente), que traz esclarecimentos quanto a imputação dos custos dos elementos. Por ela, deve ter-se em conta dois fatores: o valor do elemento em si e a maneira em que tal valor deva repartir-se entre as mercadorias importadas. A repartição destes elementos deve ser feita de maneira razoável, adequada às circunstâncias e de conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

É necessário também ressaltar que:

Por sua parte, el Comentario 24.1 del Comité Técnico de Valoración, a este respecto, concluye que si las prestaciones son producidas por el importador o por una persona vinculada al importador, su valor se calculará incluyendo todos los elementos utilizados para su producción. Del mismo modo, se entiende que la expresión precio determinado a la que se hace referencia en la Nota Interpretativa antes mencionada, no sólo incluye el precio pagado al vendedor por las prestaciones de las mercancías importadas sino también el costo de otras mercancías que el importador/comprador suministra al vendedor para la producción de las prestaciones. (ARBURUA, 2014, p. 97)

O presente autor deste trabalho entende que também se devem acrescentar ao custo da prestação, os gastos com transporte e conexos (incluindo também seguro pago por ocasião do transporte e direitos e impostos ou gravames pagos pela importação) relacionados ao traslado ao país de produção das mercadorias, quando suportados pelo comprador e também aqueles de retorno ao país de importação, quando for precedente.

Uma situação de fornecimento gratuito que se encaixa aqui é o Estudo de Caso 8.1, que apresenta exemplos de fornecimentos de modelos para confecção de roupas cujo valor deve ser objeto do ajuste previsto no artigo 8.1 (b) (ii).

Finalmente, temos os materiais fornecidos pelo comprador e consumidos na produção das mercadorias importadas (artigo 8.1 (b) (iii)).

Trata-se dos chamados produtos intermediários fornecidos pelo importador (comprador) ao exportador (fornecedor), ou seja, aqueles que não são incorporados às mercadorias produzidas, mas são consumidos no processo industrial, tais como os catalisadores e outros (SOSA, 1996, p. 55 – 56).

O valor dos materiais consumidos na produção das mercadorias, sem possibilidade de devolução ao importador após o processo de industrialização (transformação), deve ser adicionado ao preço realmente pago ou a pagar pelas mesmas ao determinar o valor aduaneiro.

Como se incorporam às mercadorias importadas, perdem desta maneira sua individualidade, ou porque são utilizados como insumos para a produção (como os

combustíveis) ou porque se misturam com outros materiais para dar origem às mercadorias importadas.

Outros exemplos comuns desse tipo de produção são os produtos químicos, combustíveis, lubrificantes ou freon utilizados na fabricação de semicondutores.

Neste contexto é importante acreditar que os bens móveis aportados efetivamente foram consumidos, perdendo sua identidade física e tiveram uma relação direta no processo de produção dos bens importados.

Também aqui se entende que se devem acrescentar ao custo da prestação, os gastos com transporte e conexos (incluindo também seguro pago por ocasião do transporte e direitos e impostos ou gravames pagos pela importação) relacionados ao traslado ao país de produção das mercadorias, quando suportados pelo comprador.

#### 4.3.3 Projetos de engenharia, pesquisa, trabalhos de arte e design, esboços e outros elementos necessários à produção das mercadorias importadas (artigo 8.1 (b) (iv))

No artigo 8.1 (b) (iv) os serviços enunciados serão denominados no presente estudo pelo termo genérico de serviços de engenharia.

Tal inclusão está relacionada à apropriação de custos referentes a elementos não materiais, necessários à obtenção das mercadorias importadas, que venham a ser fornecidos, direta ou indiretamente, pelo importador (adquirente) ao exportador (fabricante ou fornecedor).

Podem ser relacionados a grandes turbinas, máquinas operatrizes, sistemas eletrodomésticos e de robótica, plataformas petrolíferas, refinarias e fábricas inteiras. São produtos tipicamente produzidos por encomenda, envolvendo grandes empresas em ambos os lados da operação, contando com projetos de engenharia realizados por empresas diferentes (ROCHA, 2003, p. 95).

Nesses casos geralmente existem contratos escritos, sendo que seu lançamento na contabilidade do importador será feito em ativos diferidos ou ativos realizáveis em longo prazo. Nas notas explicativas da contabilidade deverão ser encontradas informações complementares esclarecendo tais projetos e negócios (ROCHA, 2003, p. 95).

Muitos são projetos de grande envergadura e que exigem grandes períodos para seu desenho, e construção, devendo haver uma boa dose de previsibilidade, para que surpresas sejam evitadas ao longo dos investimentos. As regras de valoração aduaneira, sendo claras e



de aplicação uniforme em todos os países membros da OMC, trazem mais segurança jurídica aos investidores.

Se o projeto pertence ao importador e foi feito no exterior, será necessário determinar o seu valor, para acrescentá-lo ao bem importado, por rateio ou não.

Para que se possa interpretar adequadamente esse dispositivo, o item (b) (iv) para efeitos de ajustes de preços, exige como condições que:

- (i) os trabalhos de engenharia, de estudo, de arte e *design*, planos e esboços executados fora do país de importação sejam fornecidos direta ou indiretamente pelo próprio comprador, sem despesas ou a custo reduzido;
- (ii) que sejam utilizados por ocasião da produção e da venda para exportação das mercadorias importadas (devem ser necessários para a produção das mercadorias importadas); e
- (iii) Seu valor não esteja incluído no preço realmente pago ou a pagar.

Todos e cada um dos requisitos acima devem ser cumpridos.

O vendedor da mercadoria deve condicionar a sua venda ao fato de que o comprador, além de pagar o preço de venda, deve também adquirir determinado serviço de engenharia, obrigando-se ao pagamento de seu preço (a mercadoria existe porque foi produzida ou construída sobre a base de um desenho/projeto prévio de engenharia cujo valor alguém teve de assumir). A aquisição do serviço de engenharia opera como uma condição para a venda das mercadorias.

O artigo 1º do Acordo informa que o valor aduaneiro de mercadorias importadas será o valor de transação, isto é, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias. A Nota Interpretativa ao artigo 1º esclarece que o pagamento efetivamente pago ou a pagar é o pagamento total efetuado ou a ser efetuado pelo comprador ao vendedor ou em benefício deste pelas mercadorias importadas. Não implica necessariamente em uma transferência em dinheiro, podendo ser feito por cartas de crédito ou instrumentos negociáveis.

Por fim, o número 7 do Anexo III do Acordo dispõe que o preço efetivamente pago ou a pagar compreende todos os pagamentos efetuados ou a serem efetuados, como condição de venda das mercadorias importadas pelo comprador ao vendedor ou a um terceiro para satisfazer uma obrigação do vendedor.

É preciso analisar se no contrato de compra e venda das mercadorias importadas subscrito entre o vendedor/exportador e o comprador/importador existe algum tipo de condicionamento como acima descrito.

Ou seja, o contrato deveria deixar claro que o vendedor somente venderia as mercadorias se o importador, além de comprá-las, também adquirisse um determinado serviço.

A lógica de efetuar ajustes ao valor aduaneiro por serviços de engenharia (e, em geral, por qualquer outro serviço ou prestação) está no fato de se verificar que existe um valor que deve estar presente e não foi considerado na estrutura de custos do vendedor, pois este não o assumiu em todo ou em parte. Tal valor não se encontra refletido no preço de venda faturado. Portanto:

Así, al no estar dicho ‘valor’ incorporado en el precio de venta de las mercancías importadas, debería ser declarado em forma independiente a dicho precio en la respectiva declaración aduaneira.

Queda claro que ningún ajuste podría ser efectuado en caso que el referido ‘valor’ haya sido incorporado en el precio de venta facturado. (BÁSCONES; GAVIER, 2014, p. 229-230)

Devemos destacar que os custos desses elementos somente serão adicionados ao valor aduaneiro se forem realizados fora do país de importação. Se tais serviços técnicos forem realizados no país de importação, eles não serão incluídos na base de cálculo dos tributos.

Pela lógica, o requisito dos serviços serem realizados fora do país de importação não faz muito sentido, pois tais valores deveriam ser ajustados pelo Acordo, independentemente do lugar em que tais serviços são realizados. É o que o autor abaixo menciona:

Ante tal aparente contrasentido y ante la ausencia, em nuestra opinión, de argumentos lógicos que amparen tal razonamiento (el del lugar de la realización del servicio) saltaría a la palestra una hipótesis estrictamente personal pero que haría algún sentido. La razón de fondo de haber estipulado el requisito tal como está, estibaría en el peso específico que, en la negociación a nivel de la OMC, habrían tenido los países que desarrollan y suministran tecnología (países denominados ‘desarrollados’) versus los países que no desarrollan tecnología y que, por tanto, la tienen que adquirir (países denominados ‘en vías de desarrollo’). (BÁSCONES; GAVIER, 2014, p. 209-210)

Nesta hipótese, os serviços de engenharia seriam realizados nos países desenvolvidos (fornecedores de tecnologia), mas os equipamentos e maquinários construídos sobre a base destes serviços seriam importados nos países em vias de desenvolvimento (que precisam de tecnologia). Nestes casos, os valores dos serviços de engenharia poderiam ser ajustados na Aduana do país de importação.

Tal regra pode ter a finalidade de orientar as empresas a adquirir os serviços de engenharia realizados no próprio país (tecnologia nacional) e é lógico que ela acaba favorecendo diretamente as empresas localizadas nos países fornecedores de tecnologia.

Portanto, seria uma forma de incentivar o desenvolvimento das empresas domésticas produtoras de serviços técnicos, isentando-as do valor de tais serviços.

Por outro lado, deve-se entender que o Acordo busca proteger o trabalho do profissional de engenharia e técnicos especializados dentro do país de importação, até no que se refere aos direitos de propriedade, sem se constituir em custo indireto em função da não materialidade dos elementos fornecidos ao produtor no exterior (GAIDARJI, 2002, p. 176-177).

A inclusão de tais elementos pode oferecer certas dificuldades em sua determinação, pois são bens imateriais. É difícil de precisar quanto vale uma obra intelectual ou o desenvolvimento de uma técnica específica, pois os valores da inteligência ou talento humanos envolvem certa intangibilidade (SOSA, 1996, p. 56).

O Acordo recomenda que os custos desses elementos não materiais sejam obtidos objetivamente e sejam quantificáveis, já disponíveis no sistema de registros comerciais do comprador. Nesse intuito, deveremos empregar os registros que forneçam os custos implicados na obtenção desses elementos. Independe se esses elementos foram fornecidos direta ou indiretamente, pois uma empresa importadora pode contratar tais serviços com terceiros e estes podem repassá-los, à sua ordem, ao produtor (SOSA, 1996, p. 56).

#### *4.3.3.1 Serviços de engenharia fornecidos gratuitamente ou a preços reduzidos*

A inclusão do custo de itens fornecidos gratuitamente ou a preços reduzidos pelo comprador ao vendedor no valor de transação é uma questão bastante levantada.

Os ajustes do artigo 8.1 (b) são uma espécie de pagamento indireto que um comprador faz a um vendedor. Ou seja, um comprador pode fornecer para o vendedor, projetos, ferramentas etc., necessárias à fabricação das mercadorias importadas, ou ele poderia pagar o vendedor separadamente para adquirir esses elementos de produção. É o que afirma os autores abaixo:

Assists might be thought of as a kind of indirect payment which a buyer makes to a seller. That is, a buyer might supply the seller with the tools, dies, designs, etc. required to manufacture the imported goods, or he could pay the seller separately to acquire these production inputs. (ROSENOW; O'SHEA; 2010, s. p.)

Em ambos os casos, o comprador alivia o vendedor de um custo ou despesa que este incorreria para produzir as mercadorias importadas. Por esta razão, o Acordo requer que os

custo ou valores destes elementos de produção, sejam incluídos no valor de transação, mesmo que fornecidos pelo comprador gratuitamente ou a preços reduzidos.

Questiona-se a razão de itens que não foram vendidos (ou o foram a preços reduzidos) pelo vendedor das mercadorias valoradas serem tributados.

Para a solução da questão, deve-se lembrar que a valoração aduaneira objetiva a que a base de cálculo dos direitos aduaneiros, ou seja, o valor aduaneiro, corresponda ao valor real dos produtos a serem importados.

Temos a seguinte resposta:

O AVA, ao abraçar a noção positiva de valor, parte do pressuposto de que o preço de uma mercadoria objeto de contrato de compra e venda corresponde a seu valor real. Porém, se para a elaboração de tal mercadoria são empregados insumos ou matérias-primas fornecidas pelo comprador, gratuitamente ou a preço reduzido, é certo que, nesse caso, o preço pago por tais mercadorias não corresponde a seu valor real – basta observar que, na hipótese de o comprador não realizar fornecimentos gratuitos ao vendedor, o preço seria maior, representativo de todo o valor agregado à mercadoria. Assim, havendo fornecimentos gratuitos ou a preço reduzido, deve ser efetuado um ajuste ao preço. Com isso é solucionada a primeira questão. (CARVALHO, 2007, p. 149-150)

Dá a necessidade de se incluir no valor de transação os itens fornecidos gratuitamente ou a preços reduzidos pelo comprador.

Como já mencionado, busca-se a determinação do valor real, quantificável com base em dados objetivos e no qual são incluídas todas as despesas necessárias à aquisição do produto importado (HILÚ NETO, 2003, p. 201).

É interessante ver ainda o raciocínio desenvolvido por Marcelo Pimentel de Carvalho, exposto em 4.3.3.2, páginas 99 e 100.

No exemplo lá mencionado, para o comprador que tenha fornecido gratuitamente o projeto e as matérias-primas, a mercadoria é vendida por R\$ 10,00 (valor pago em dinheiro). Teríamos uma base de cálculo menor, e conseqüentemente, um imposto *ad valorem* menor. Já para o comprador que pagou ao vendedor por tudo (inclusive pelo projeto e pelas matérias-primas), a mercadoria é vendida por R\$ 50,00 (valor pago em dinheiro). Teríamos uma base de cálculo maior e conseqüentemente, um imposto maior.

Portanto, o primeiro comprador teria uma vantagem tributária injusta, pois ambos arcaram com o mesmo custo econômico e o imposto *ad valorem* foi calculado apenas sobre o preço pago em dinheiro.

Tal situação ofende os princípios da igualdade e da capacidade contributiva (CARVALHO, 2007, p. 151), este último constante do artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal:

Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da igualdade, pois como este exige um parâmetro, aquele vem preencher a exigência do princípio da igualdade, conferindo critério para a comparação de contribuintes. Atende ao princípio da igualdade a eleição, pelo legislador, de uma hipótese que permita distinguir entre os que têm e os que não têm capacidade contributiva. (SCHOUERI, 2019, s. p.).

A noção de igualdade está na essência do conceito de capacidade contributiva, que não pode ser dissociada daquela. A capacidade contributiva é uma derivação do princípio da igualdade, é um subprincípio deste (COSTA, 2018, s. p.).

A capacidade contributiva pode ser absoluta (objetiva) ou relativa (subjéctiva). A absoluta será a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como um parâmetro para a distinção entre situações tributáveis e não tributáveis). Ou seja, a autoridade legislativa competente elege fatos que ostentem signos de riqueza. Importar um produto indica objetivamente ter capacidade contributiva, ou seja, é um signo presuntivo de riqueza.

E a relativa será a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como um limite ou critério para a graduação da tributação). Por ela, os participantes do acontecimento contribuem de acordo com o tamanho econômico do evento. Ela remete a um sujeito individualmente considerado. Segundo Carvalho (2019, s. p.), a capacidade contributiva empregada em acepção relativa ou subjéctiva tem sua existência intimamente ilaqueada ao princípio da igualdade, previsto no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal.

O procedimento para a apuração da base de cálculo dos tributos aduaneiros (dentre eles, o imposto de importação) parece muito adequado à verificação da capacidade contributiva subjéctiva, não comprometendo a generalidade que deve revestir as normas jurídicas tributárias, realizando-se, assim, o valor justiça, tanto em seu caráter geral, como individual (ROCHA, 2008, p. 368).

Segundo Schoueri (2019, s. p.):

Por tais características, parece acertado que a capacidade contributiva, em sua feição relativa, tem feições de princípio jurídico, i.e., mandamento de otimização: deve o legislador, na medida do possível (ou ao máximo possível), buscar alcançar a capacidade contributiva; **a base de cálculo do tributo deve ser medida que atinja, do melhor modo possível, aquela**

**capacidade. Dentre duas bases de cálculo, o Princípio exigirá que se busque a mais exata;** a alíquota do tributo não pode ser tão alta a ponto de a tributação ultrapassar a capacidade contributiva manifestada. (grifo nosso)

O legislador deve ater-se à procura de fatos que demonstrem signos de riqueza, para satisfazer ao princípio da igualdade. Se houver uma ocorrência insusceptível de avaliação patrimonial, jamais se conseguirá extrair cifras monetárias que traduzam, de alguma forma, valor em dinheiro (CARVALHO, 2019, s. p.).

O valor aduaneiro é índice muito razoável da riqueza manifestada em uma importação, estando de acordo com o princípio da capacidade contributiva em seu caráter objetivo. E subjetivamente, as normas referentes à apuração desse índice se mostram direcionadas a verificar o mais concreto e individualmente possível essa riqueza, cumprindo com o princípio da capacidade contributiva (ROCHA, 2008, p. 366).

Além disso, a alínea “b” refere-se à inclusão de remunerações indiretas do importador (comprador) ao exportador (vendedor), sob a forma de benefícios por este auferidos antes da produção do bem importado, como projetos, fornecimento de máquinas, materiais etc. (HILÚ NETO, 2003, p. 201). Ou seja, tais fornecimentos a título gratuito ou a preços reduzidos estão de acordo com o artigo 1º do Acordo, que define que o preço efetivamente pago é ao vendedor ou em benefício deste.

Portanto, mesmo que o serviço de engenharia (e demais elementos do artigo 8.1 (b)) seja prestado gratuitamente, o comprador manifesta capacidade contributiva (econômica), não ferindo o princípio da igualdade.

Claro que tais ajustes somente podem ser feitos quando for possível atribuir um valor para eles. Se o princípio da igualdade for ferido, o princípio da capacidade contributiva também será ferido.

Os bens e serviços são fornecidos principalmente em benefício do vendedor, pois em caso de não fornecimento, ele teria de produzi-los ou compra-los de um terceiro.

O artigo 1º do Acordo estabelece o conceito de valor de transação como sendo o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias e a Nota Interpretativa ao artigo 1º tipifica o preço efetivamente pago como sendo transferência em dinheiro ou títulos de crédito negociáveis. O importante é que o preço pago ou a pagar corresponda ao total da aquisição.

Mas além do preço efetivamente pago ou a pagar, podemos ter outros valores que devem compor o valor aduaneiro, os quais são os ajustes do artigo 8º, entre eles, os do artigo 8.1 (b), que tem como um dos requisitos serem fornecidos pelo comprador gratuitamente ou a preços reduzidos (ou seja, o vendedor não assume o custo da engenharia ou o assume a um valor abaixo do seu custo de aquisição ou de produção).

O autor abaixo tem o seguinte entendimento sobre o assunto:

Como se puede apreciar, el párrafo 1b del artículo 8 del Acuerdo prevé la inclusión en el valor de transacción de determinadas prestaciones que realiza el comprador en favor del vendedor, que revistan más bien la forma de bienes o servicios que de dinero, tal como la ingeniería aportada por el comprador necesaria para la producción de la mercancía importada. (MATOS, 2014, p. 262)

Pode-se dizer que.

El artículo 1 debe considerarse en conjunción con el artículo 8, que dispone, entre otras cosas, el ajuste del precio realmente pagado o por pagar en los casos en que determinados elementos, que se considera forman parte del valor en aduana, corran a cargo del comprador y no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar por las mercancías importadas. El artículo 8 prevé también la inclusión en el valor de transacción de determinadas prestaciones del comprador en favor del vendedor, que revistan más bien la forma de bienes o servicios que de dinero. (GARCIA, 2016, s. p.)

No mesmo sentido, considerar-se-ão como integrantes do valor de transação, determinadas prestações a cargo do comprador a favor do vendedor, mesmo que não digam respeito a pagamento em dinheiro e sim sob a forma de serviços ou fornecimento de bens, desde que tais encargos se refiram à mercadoria importada e que estejam previstos no artigo 8º do Acordo (SOSA, 1996, p. 29).

Deve ser feita uma interpretação sistemática do Acordo, onde o artigo 1º (e sua Nota Interpretativa) deve ser considerado em conjunto com o artigo 8.1 (b), para incluir os bens e serviços fornecidos gratuitamente ou a preços reduzidos. A introdução geral do Acordo dispõe que:

1. A base primeira para a valoração aduaneira, em conformidade com este Acordo, é o valor de transação, tal como definido no Artigo 1. , que estabelece, *inter alia*, ajustes ao preço efetivamente pago ou a pagar nos casos em que determinados elementos, considerados como fazendo parte do valor para fins aduaneiros, corram a cargo do comprador, mas não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas. O Artigo 8 prevê também a inclusão no valor de transação de certas prestações do comprador a favor do vendedor, **sob a forma de bens ou serviços e não sob a forma de dinheiro**. Os Artigos 2 a 7 estabelecem métodos para determinar o valor aduaneiro quando este não puder ser determinado de acordo com as disposições do Artigo 1. (grifo nosso)

Com relação à gratuitamente e preços reduzidos, a doutrina afirma que:

La gratuidade em cuanto al suministro de la ingeniería se condice del todo con la lógica del ajuste conforme al Acuerdo. No obstante, podrían existir dudas en cuanto a qué debe entenderse por suministro a ‘um precio reducido’ a efectos de considerar el ajuste del valor de la ingeniería como legítimo. (BÁSCONES, 2008, p. 292)

O Acordo não precisa o que se deve entender por preço reduzido para efeitos de realizar os ajustes. O mesmo ocorre com relação a gratuitamente.

Devemos nos socorrer da definição utilizada pelo direito do nosso país. A gratuidade significa que o vendedor não efetuou nenhum dispêndio para receber os bens e serviços que serão utilizados para a produção da mercadoria a ser exportada.

Contrato gratuito, segundo a doutrina brasileira, significa aquele em que: “somente uma das partes auferirá benefício, enquanto a outra arcará com toda a obrigação. É o caso típico, por exemplo, da doação pura (sem encargo) e do comodato” (GAGLIANO, PAMPLONA FILHO, 2019, s. p.).

Nesses contratos não há ônus correspondente à vantagem obtida.

Com relação aos preços reduzidos é conveniente efetuar a análise partindo de considerações legais relativas a temas conexos.

Para se determinar se os serviços de engenharia foram fornecidos pelo comprador ao vendedor a um preço reduzido, pode ser útil recorrer ao critério estabelecido no Comentário 18.1 do Comitê Técnico (e no parágrafo 2º da Nota Interpretativa ao artigo 8.1 (b) (ii)), no sentido de considerar um preço como reduzido quando ele seja inferior ao custo de aquisição (naqueles casos em que o comprador não está vinculado com seu fornecedor/vendedor) ou o custo de produção (naqueles casos em que o comprador está vinculado com seu fornecedor/vendedor ou naqueles onde quem desenvolve os serviços de engenharia seja o próprio comprador).

Em ambos os casos, deve-se recorrer aos princípios de contabilidade geralmente aceitos para estabelecer o valor nos livros, seja da aquisição (livros do comprador não vinculado ao seu fornecedor) ou da produção (livros do comprador ou do fornecedor vinculado ao seu comprador).

Resumindo, podemos dizer que:

Así, sería razonable afirmar que para el Acuerdo constituiría un ‘precio reducido’, en el contexto de ajustes por concepto de ingeniería, aquél precio que resulte menor al valor al cual el comprador adquirió dicha ingeniería de su proveedor no vinculado, o, en su defecto, al valor de producción conforme a los libros llevados por el proveedor vinculado al comprador. (BÁSCONES; GAVIER, 2014, p. 224-225)

E naqueles casos em que a engenharia seja desenvolvida pelo próprio comprador, o valor da engenharia deverá ser o custo total da produção, conforme os livros do comprador e de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

Posteriormente, para estabelecer o valor a ser ajustado:

De otro lado, y para efectos de establecer el monto a ser ajustado, sería razonable, en principio, que el mismo sea equivalente a la diferencia entre el valor de adquisición o de Producción, segun corresponda, menos ele preciso efectivamente pagado (o por pagar) por el vendedor (que fabricará el equipo o



máquina) al comprador (que proporcionó el diseño de ingeniería), dado que resultaría lógico que el vendedor costee e incluya en el precio de venta respectivo (de la mercancía importada) aquél valor que pagó por la ingeniería adquirida. (BÁSCONES; GAVIER, 2014, p. 225-226)

Por exemplo, se o custo de produção foi de R\$ 100,00 e o vendedor pagou ao comprador o valor reduzido de R\$ 30,00, deve ser efetuado um ajuste por serviços de engenharia de R\$ 70,00. Isto em razão do valor de R\$ 30,00 já ter sido incluído na fatura expedida pelo vendedor quando da compra e venda internacional, não devendo ser adicionado via ajuste ao preço efetivamente pago ou a pagar.

Pela doutrina, essa deve ser a maneira de se calcular o ajuste de preços reduzidos, na falta de uma regra de aplicação de um valor mínimo.

Se os serviços de engenharia foram fornecidos gratuitamente pelo comprador, o valor de aquisição ou de produção deve ser adicionado integralmente como ajuste.

Portanto, não há contradição entre o conceito trazido pelo artigo 1º e sua Nota Interpretativa e os ajustes previstos no artigo 8.1 (b) do AVA.

Em complemento, conforme assinalado na Nota Interpretativa ao artigo 8.1 (b) (iv) do Acordo, deve-se levar em consideração que:

i) Quando a engenharia já tenha sido utilizada anteriormente, seu valor é o custo original de aquisição ou produção, ajustado para baixo para refletir o uso. Mas as Notas Interpretativas não explicam como estabelecer o ajuste para casos assim, o que significa que o importador pode sugerir um ajuste que se considere razoável;

ii) Quando o serviço de engenharia foi arrendado pelo comprador, o acréscimo será o custo do arrendamento.

iii) Não serão feitos acréscimos relativos aos elementos de domínio público, a não ser no relativo ao custo das cópias dos mesmos.

É importante deixar claro que a Nota Interpretativa ao artigo 8.1 (b) (iv) menciona que os acréscimos em questão deverão basear-se em dados objetivos e quantificáveis. A fim de minimizar a dificuldade que representa para o importador e para a administração aduaneira a determinação dos valores a adicionar, dever-se-ia utilizar, na medida do possível, dados já disponíveis no sistema de registros comerciais do comprador.

Portanto, tais ajustes do artigo 8.1 (b), incluindo os serviços de engenharia, só podem ser feitos quando for possível atribuir um valor para estes fornecimentos, ainda que tenham sido feitos gratuitamente ou a preços reduzidos, sendo que nessas hipóteses, caberá ao importador demonstrar o valor real pelo qual esses fornecimentos foram efetuados, (ROCHA, 2003, p. 94).

Vita (2014, p. 95) também menciona que a forma de operacionalização destes ajustes deve ser condicionada à possibilidade de objetivação/quantificação dos elementos envolvidos nos acréscimos do artigo 8º, de acordo com o artigo 8.3 do Acordo. Isto impede os arbitramentos sem fundamentação.

A forma de verificação e alocação dos custos a cada um dos produtos vendidos deve ser padronizada no campo dos princípios contábeis internacionalmente aceitos e ao artigo 8.1 (b) (ii), algo que hoje é feito com as modificações da Lei nº 11.638/2007 (VITA, 2014, p. 97).

O referido autor acrescenta:

[...] é extremamente problemática a definição da forma de contabilização destes custos, pois para os casos de ativação e correspondente amortização dos custos com pesquisa e desenvolvimento e *design* e alocação a produtos, a exemplo, não existe uma forma positivada de como deve se realizar tal procedimento.

Esses problemas surgem, porque a contabilidade de custos pode ser produzida globalmente ou, a dois, ainda aqueles custos diretamente vinculados a um produto pressupõem um estudo anterior, que foi contabilizado/alocado como perda ou diretamente para outro produto.

[...]

Esses mesmos problemas citados ocorrem com grande potência *nos royalties* e direitos de licença que sejam incluídos como condição/contraprestação, normalmente futura e dependente das receitas derivantes deste produto, prevista no plano estabelecido no acordo de transação deste produto. (VITA, 2014, p. 98-99)

Mesmo o método mencionado nas Notas Interpretativas ao artigo 8.1 (b) (iv) não é suficiente para estabelecer esta alocação, servindo como mera indicação (VITA, 2014, p. 98).

Verifica-se que apesar da doutrina ter estabelecido uma forma de cálculo para os ajustes fornecidos gratuitamente ou a preços reduzidos, tais valores devem ser obtidos com base em dados objetivos e quantificáveis, mas é extremamente problemática a forma de contabilização desses custos, não existindo uma forma positivada de como tal procedimento deve ser feito. Isso ocorre principalmente nos casos dos custos com pesquisa e desenvolvimento e *design*, além dos casos dos ajustes com *royalties* e direitos de licença.

A Nota Interpretativa ao artigo 8.1 (b) (vi) informa que o cálculo dos valores a serem acrescidos dependerá da estrutura das práticas gerenciais e dos métodos contábeis das empresas.

Ao valor dos serviços de engenharia fornecidos pelo comprador, também devem ser adicionados os gastos ocorridos por seu traslado até o lugar onde se efetua a produção das mercadorias (gastos com transportes e conexos, seguros e tributos pagos na importação no país onde se produzirão as mercadorias). Mas tais serviços podem ser transmitidos mediante a

internet, não se assumindo um custo de transporte e seguro internacional e pode não haver a cobrança de tributos, segundo a legislação do país do fabricante.

Um exemplo de fornecimento gratuito de serviços de engenharia é dado por Carvalho (2007, p. 153):

O Estudo de Caso 8.2 trata do fornecimento gratuito, pelo importador ao vendedor, de *vídeo clips* musicais para fabricação de matriz e cópias de vídeo-discos *laser*. O importador paga a terceiro direito de licença pelo direito de utilizar os *clips*. O CTVA entende que não é o caso de ajuste ao valor aduaneiro segundo o artigo 8.1 (c) - *royalties* e direitos de licença, vistos a seguir – mas de ajuste por fornecimento gratuito, previsto no artigo 8.1 (b) (iv), em face da compilação dos *vídeo clips* pelo licenciante ser considerado ‘trabalho de *design*, pesquisa e desenvolvimento’.

#### 4.3.3.2 Incompatibilidade dos ajustes previstos no artigo 8.1 (b) (iv) com a Constituição Federal

Mas o principal problema apresentado pelos ajustes previstos no artigo 8.1 (b) (iv), refere-se, segundo parte da doutrina, a sua incompatibilidade com a Constituição Federal, pois os montantes relativos a projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de *design* podem ser caracterizados como serviços.

A Constituição brasileira estabeleceu a competência tributária da União e dos municípios. Aos municípios cabe instituir o imposto sobre serviços (ISS), de acordo com o artigo 156, III. E à União cabe instituir impostos sobre a importação de produtos estrangeiros (II), conforme o artigo 153, I.

Como o II incide sobre a importação de produtos e não de serviços, e que nenhum tratado internacional pode prevalecer sobre a nossa Constituição (Lei Maior), não se pode falar em adição de valores de serviços na base de cálculo do II.

Não há previsão da tributação de bens incorpóreos (intangíveis), havendo, mediante previsão no Acordo, no máximo, a inclusão na base de cálculo do imposto sobre a importação, dos valores pagos a títulos de serviços de engenharia e afins e também dos valores pagos com relação a *royalties* e afins, mas como integrantes do bem corpóreo, não como bens à parte (HILÚ NETO, 2003, p. 73).

Já a Lei Complementar nº 116, de 31/07/2003, prevê em seu artigo 1º, § 1º, que o imposto sobre serviços de qualquer natureza incide sobre serviço proveniente do exterior do país ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior do país.

Portanto, ao instituir o imposto sobre a importação (II), a União tem o exercício de sua competência vinculada a uma determinada categoria de bens, ou seja, os produtos, que são

coisas móveis e corpóreas, não podendo o imposto incidir sobre serviços e outros intangíveis, que somente podem ser onerados por meio de contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, nas hipóteses dos incisos II do § 2º do artigo 149 e IV do artigo 195 da Constituição Federal (SEHN, 2016, p. 233).

Isso se aplica não só à hipótese de incidência, mas também à base de cálculo, que por se tratar da perspectiva mensurável da materialidade do tributo, não pode abranger serviços e outros intangíveis (SEHN, 2016, p. 205-206).

Concluindo, o conceito de importação pressupõe o ingresso físico de bens no país importador e não há uma transposição física da fronteira nos serviços, pois se trata de uma utilidade imaterial prestada a favor do contratante. O que pode ocorrer, por exemplo, é a entrega de uma utilidade material, com é o caso de um projeto de engenharia por meio de suporte físico, uma mídia eletrônica na qual o arquivo está gravado ou o papel em que é impresso. Esta, no entanto, é destituída de autonomia negocial, sendo apenas uma consequência da obrigação de fazer executada no exterior (SEHN, 2016, p. 91-92).

Em sentido contrário, entende-se que a valoração aduaneira visa a que a base de cálculo dos direitos aduaneiros (o valor aduaneiro) corresponda ao valor real dos produtos importados, conforme os princípios gerais escritos no artigo VII do GATT (CARVALHO, 2007, p. 149).

A fabricação dos produtos modernos, desde uma bola de futebol até algo mais complexo, como um automóvel, não decorre apenas do processo produtivo de transformação de matérias-primas e insumos no produto final. Antes de tudo, os produtos são projetados ou desenvolvidos. Portanto, os itens previstos no parágrafo 1 (b) (iv) são necessários à produção dessas mercadorias importadas (CARVALHO, 2007, p. 150).

Se o vendedor das mercadorias for exonerado dos custos de elaboração de tais projetos e demais trabalhos utilizados na produção das mercadorias, por serem fornecidos pelo comprador a preços reduzidos ou gratuitamente, o preço efetivamente pago ou a pagar não corresponderá ao valor real dessas mercadorias (CARVALHO, 2007, p. 150).

Portanto, tanto o fornecimento de produtos tangíveis (por exemplo, materiais ou ferramentas), como de intangíveis (por exemplo, um projeto), gratuitamente ou a preços reduzidos, constitui uma forma de pagamento, razão para se incluir o respectivo valor no valor aduaneiro, através do ajuste em tela.

Finalizando, Carvalho (2007, p. 150) ensina que:

Assim, verifica-se que o AVA não implica a previsão de tributação de serviços por parte do imposto sobre a importação. A aquisição de projetos de

engenharia, trabalhos de arte e *design*, planos e esboços, por se tratarem de serviços, submetem-se às normas tributárias específicas. E, no que diz respeito à importação de produtos, em cujo valor foi agregado o custo de projeto de engenharia ou outros trabalhos, fornecidos gratuitamente ou a preços reduzidos, acertadamente o AVA prevê a inclusão destes no valor aduaneiro.

Carvalho (2007, p. 151) apresenta o seguinte exemplo, para corroborar as afirmações acima:

Suponha-se que no preço de determinada mercadoria estejam embutidos os seguintes elementos:

- i) projeto de engenharia, no valor de R\$ 10,00 por unidade;
- ii) matérias-primas, no valor de R\$ 30,00 por unidade; e
- iii) outros custos e margem de lucro, R\$ 10,00 por unidade.

Assim, para um comprador qualquer a mercadoria é vendida por R\$ 50,00. Entretanto, para um ‘comprador’ que tenha fornecido, gratuitamente, o projeto (R\$ 10,00) e as matérias-primas (R\$ 30,00), a mercadoria é vendida por R\$ 10,00.

Submetendo ambos os compradores ao imposto *ad valorem* sobre o preço pago em dinheiro, o segundo comprador injustamente teria uma vantagem tributária, pois o custo econômico que ambos arcam é o mesmo. A situação mencionada fere os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, previstos no artigo 145, § 1º da Constituição Federal (CARVALHO, 2007, p. 151).

Conclui-se que pode ocorrer desses serviços de engenharia, entre outros, que são intangíveis, serem incorporados na mercadoria importada, ou seja, em um bem corpóreo, formando parte do valor aduaneiro (deste bem corpóreo), sempre que necessário para a produção da mercadoria. Este fato faz com que o valor aduaneiro corresponda ao valor real dos produtos importados.

Como já dito, tal valor faz parte do valor aduaneiro, independentemente de ser realizado pelo fabricante ou ser fornecido pelo importador, com a exceção de quando é fornecido pelo importador, mas é realizado no próprio país de importação.

#### *4.3.3.3 Possibilidades em que o valor da engenharia e demais serviços formam parte do valor aduaneiro das mercadorias*

Temos duas possibilidades em que o valor da engenharia e demais serviços formam parte do valor aduaneiro da mercadoria, ou seja, “Como parte del precio realmente pagado o por pagar, en el marco del artículo 1 del Acuerdo de Valor de la OMC, y como uma

aportación em el marco del artículo 8.1 b iv del Acuerdo de Valor de la OMC” segundo Matos (2014, p. 268).

O Estudo de Caso 1.1 explica bem quando a engenharia e demais serviços fazem parte do preço realmente pago ou a pagar, estando, portanto, inseridos no artigo 1 do Acordo (primeira possibilidade):

#### Fatos da transação

1. A firma NAVAL, domiciliada no país de importação I, subscreve um contrato com a firma BORG, domiciliada no país de exportação E, para a construção e venda pela BORG de uma planta industrial destinada à produção de gás metano líquido. O preço de venda da planta a ser pago pela NAVAL à BORG é de 2 bilhões de unidades monetárias (u.m.). Entretanto, uma das cláusulas do contrato prevê o pagamento de 500 milhões de u.m. pela NAVAL à BORG, relativamente aos projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte etc., necessários à construção da planta industrial.

[...]

#### Determinação do Valor Aduaneiro

[...]

6. Após examinar a questão, a Aduana chega à conclusão de que as mercadorias devem ser valoradas conforme o Artigo 1.

7. O valor de transação é calculado pela adição dos seguintes montantes ao preço de venda da planta industrial, fixado no contrato com a BORG em 2 bilhões de u.m.:

a) 500 milhões de u.m., a pagar à BORG, relativos ao projeto de engenharia e à pesquisa e desenvolvimento, necessários à construção da planta industrial (ver parágrafo 1º anterior).

**Esta adição não constitui um ajuste ao Artigo 8, mas é de fato parte do preço total efetivamente pago ou a pagar de acordo com o contrato.** O serviço de engenharia fornecido pelo próprio vendedor das mercadorias é faturado normalmente em separado. Em alguns países esta distinção se deve a diferentes tipos de autorização para pagamentos ao exterior (Departamento do Comércio para mercadorias, Departamento da Indústria para assistência técnica). O preço efetivamente pago ou a pagar é o pagamento total efetuado ou a ser efetuado pelo comprador ao vendedor pelas mercadorias importadas. (grifo nosso)

[...]

No Estudo de Caso 1.1 acima, a adição do valor aduaneiro de 500 milhões de u.m. (unidades monetárias) que a empresa importadora NAVAL pagou a BORG faz parte do valor aduaneiro, mas como parte do preço realmente pago ou a pagar.

Tal fato se deve a que a engenharia foi proporcionada pelo mesmo vendedor, mas como os serviços foram faturados separadamente, devem ser adicionados ao valor da fatura principal, constituindo o preço efetivamente pago ou a pagar. Se a engenharia fosse

proporcionada pelo importador, aí sim teríamos o ajuste previsto no artigo 8.1 (b) (iv) do Acordo.

Os preços da planta em si e do serviço de engenharia conexo constituem um todo. Se não se aceita pagar o custo dos serviços de engenharia, como parte do preço pactuado, a planta não será vendida para sua construção.

A engenharia, que é um bem intangível, no caso acima, se incorpora ao bem tangível, formando parte do valor aduaneiro da mercadoria, que é a base de cálculo para tributos aduaneiros, sempre que ela seja necessária para a produção da mercadoria importada.

Este é o raciocínio desenvolvido por Vita (2014, p. 95):

Ainda, não se concorda, entretanto, com a crítica sobre a possibilidade do AVA incluir como custo de transação certos serviços, especialmente se estes forem agregáveis a mercadoria, estando, obviamente fora do campo de incidência do ISS, pois tais serviços somente existem no contexto da implementação da transação, sendo, potencialmente, autosserviços ou industrialização.

Seria obrigatória a cobrança do imposto sobre produtos industrializados vinculado à importação (IPI) e do próprio imposto sobre a importação (II).

Através desse raciocínio, conclui-se que a hipótese acima configura numa obrigação mista (fazer e dar), mas prepondera a de dar (IPI) e não a de fazer (ISS) (STUCKY, 2006, p. 79).

A obrigação de dar é aquela em que a prestação do devedor é fundamental à constituição ou transferência do direito real sobre a coisa e a obrigação de fazer é a que vincula o devedor à prestação de um serviço ou ato, seu ou de terceiro, em benefício do credor ou de terceira pessoa (MACHADO, 2015, s. p.).

A que mais se identifica com a prestação de serviços é a obrigação de fazer, onde o devedor se compromete a realizar uma atividade em benefício do credor.

Ainda com relação aos serviços de engenharia temos uma importante observação:

Na chamada engenharia mecânica, esse problema (da distinção entre obrigação de dar e de fazer) se coloca com uma frequência extraordinária. Todas as empresas que produzem grandes equipamentos são empresas que, paralelamente à construção da própria máquina, projetam, na verdade, esse equipamento. E aí se coloca o problema: ou vendem mercadorias simplesmente, ou as entregam como resultado desse projeto e dessa elaboração que manifesta um 'fazer' da empresa.

Porque se houver uma operação industrial relativa à circulação de mercadoria, nós não estaremos na área de incidência do ISS, não haverá prestação de serviços. Os conceitos se opõem e se excluem. (MACHADO, 2015, s. p.)

Em uma primeira hipótese, o projeto, estudo, análise e a própria elaboração dessa máquina, na verdade, constituem desenvolvimento de uma atividade de prestação de serviço (onde a entrega da máquina é uma simples consequência, não sendo o cumprimento de uma obrigação de dar). Em uma segunda hipótese, a indústria que projeta, constrói a máquina, a entrega ao cliente, em verdade, vende máquinas, muito embora para realizar essa venda, deva projetar o produto, estudá-lo etc. (MACHADO, 2015, s. p.).

As atividades intermediárias não poderão ser tributadas pelo ISS, pois se qualquer “fazer” no meio da operação ensejasse a cobrança do ISS, seriam poucas as atividades que fugiriam da submissão ao referido imposto (CASQUET, 2014, s. p.).

O Código Tributário Nacional (CTN), Lei nº 5.172/1966, dispõe sobre o IPI no artigo 46:

Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I – o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II – a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III – a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado à leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Portanto, uma das hipóteses de incidência do IPI é a importação de produto industrializado. Pode-se dizer que:

A distinção entre obrigação de dar e obrigação de fazer é relevante para o IPI, pois este sendo um imposto que incide sobre ‘venda, importação ou arrematação de produto industrializado’, pela própria definição só pode ter como base as obrigações de dar. (CARVALHO, 2003, p. 52)

O IPI se distingue do ISS por ser uma obrigação de dar, objeto de anterior elaboração. O IPI consiste em obrigação de fazer e de dar, resultando num produto industrializado (materializado); já o ISS, tem por objeto uma obrigação de fazer, resultando num serviço, sendo irrelevante sua materialização (MELO, 2009, p. 92).

A segunda possibilidade é a dos serviços de engenharia e demais intangíveis fazerem parte dos ajustes previstos no artigo 8.1 (b) (iv) do Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA) da OMC.

Se tais gastos são suportados pelo fabricante (vendedor/exportador), eles deverão ser incluídos em seu preço de venda. Mas quando os gastos ou custos são assumidos pelo próprio importador, devem ser efetuados os ajustes previstos no Acordo.



Pode ser que para a instalação de certas mercadorias importadas seja necessária a utilização de uma engenharia ou serviço específico do país de importação, que não formará parte do valor aduaneiro, que seria a prestada para a instalação, mas não para a produção da mercadoria importada.

O parágrafo 3 (a) da Nota Interpretativa ao artigo 1º estabelece que:

Nota ao Artigo I

Preço Efetivamente Pago ou a Pagar

3. O valor aduaneiro não incluirá os seguintes encargos ou custos, desde que estes sejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

(a) encargos relativos à construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica executados após a importação, relacionados com as mercadorias importadas, tais como instalações, máquinas ou equipamentos industriais; [...]

O Comentário 9.1 do Comitê Técnico refere-se ao tratamento aplicável aos gastos de atividades que tenham lugar no país de importação:

COMENTÁRIO 9.1

TRATAMENTO APLICÁVEL AOS CUSTOS DAS ATIVIDADES  
EXECUTADAS NO PAÍS DE IMPORTAÇÃO

[...]

6. No que concerne à alínea a) da Nota Interpretativa ao Artigo 1, a expressão "executadas após a importação" deve ser interpretada com flexibilidade, como se abrangesse as atividades executadas no país de importação. Nesse contexto, os custos das atividades mencionadas na alínea a) devem ser também excluídos do valor aduaneiro, mesmo quando ocorrerem anteriormente à importação, vez que são executadas como parte da instalação das mercadorias importadas. **Poder-se-ia citar como exemplo os custos incorridos nas atividades de assentamento de fundações em concreto, executadas anteriormente à importação do maquinário posteriormente instalado sobre essas fundações.** (grifo nosso)

Quando a Nota Interpretativa ao artigo 1º (acima reproduzida) destaca que a expressão "executadas após a importação" deve ser interpretada com flexibilidade, significa que não é determinante que a prestação dos serviços de engenharia seja realizada antes ou depois da importação da mercadoria.

O fator determinante não é o temporal, mas que se trate de serviços prestados e materiais adquiridos no próprio país de importação. É a sua precedência interna que justifica que não sejam incorporados aos ajustes do artigo 8.1 (b) (iv) do Acordo, pois não fazem parte do valor aduaneiro.

Os ajustes decorrentes do fornecimento dos bens e serviços previstos no artigo 8.1 (b) são indiferentes ao fato desses bens e serviços terem sido ou não produzidos no país de importação ou fora dele.

Mas no que se refere aos projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de *design*, e planos e esboços, a exigibilidade do ajuste ocorre apenas na hipótese de serem realizados fora do país de importação, segundo o artigo 8.1 (b) (iv). Para os materiais listados em 8.1 (b) (i) a (iii) não há imposição semelhante.

O Acordo criou um privilégio para os projetos e demais trabalhos previstos no artigo 8.1 (b) (iv) realizados no país de importação, dado que neste caso seu valor não deve ser acrescentado ao preço efetivamente pago ou a pagar (CARVALHO, 2007, p. 152).

Ainda com relação aos ajustes previstos no artigo 8.1 (b) (iv), quando os desenhos e projetos de engenharia corram por conta de pessoas localizadas tanto no país de importação como fora dele, é útil recorrer ao critério da quantidade de horas/custo horário a cada pessoa em particular para efeitos de determinar o valor daquela engenharia realizada fora do país de importação (que é aquela que poderia ser objeto do ajuste). E também é útil que:

[...]. En caso que la ingeniería sea desarrollada por ingenieros ubicados físicamente tanto en el país de importación como fuera de él, resultaría razonable utilizar como pauta de referencia el domicilio de la persona jurídica para la cual éstos laboran a efectos de determinar si la ingeniería ha sido o no desarrollada fuera del país de importación. (BÁSCONES; GAVIER, 2014, p. 230)

Se os engenheiros estiverem localizados tanto no país de importação como fora dele, deve ser utilizado o domicílio da pessoa jurídica para a qual eles trabalham para efeitos de determinar se a engenharia foi ou não desenvolvida fora do país de importação.

#### *4.3.3.4 Serviços de engenharia que se encaixam nos ajustes do artigo 8º*

Os serviços de engenharia cujo valor se encaixa nos ajustes são aqueles necessários para a produção das mercadorias importadas, ou seja, aqueles efetivamente utilizados no processo produtivo das mercadorias importadas, como já dito anteriormente.

Os serviços de engenharia que não estão relacionados diretamente com a produção das mercadorias importadas (nem são utilizados efetivamente no processo produtivo dessas mercadorias), não devem ser tomados em consideração para efeito do cálculo do montante do ajuste.

Temos o seguinte exemplo:

Como vemos, la ingeniería no relacionada con la producción de las mercancías importadas no puede ser considerada como necesaria para dicho fin. Un ejemplo de ello sería aquella ingeniería gratuita o de bajo costo relacionada con el lugar donde establecer una planta industrial importada. Tal ingeniería no está relacionada con la producción de la planta y su costo no debe ser añadido al precio de la mercancía importada. Esta ingeniería está relacionada con las mercancías importadas pero no con su producción. (BÁSCONES; GAVIER, 2014, p.215)

O valor do serviço de engenharia será objeto dos ajustes somente quando ao produtor lhe seja impossível fabricar ou produzir as mercadorias importadas sem utilizar tal engenharia. A relação nasce da necessidade que tem o comprador de obter um produto com características determinadas para satisfazer suas necessidades específicas.

É necessário efetuar a seguinte distinção:

i) Serviços de engenharia associados a mercadorias produzidas em série (bens estandardizados/padronizados): Normalmente, a produção em série de mercadorias ocorre com base em desenhos prévios de engenharia. Este processo de produção em série serve para cobrir as necessidades cada vez maiores da demanda industrial. Podemos concluir que:

En estos casos, los trabajos o diseños previos, relativos, en algunos casos, al proceso de ingeniería, creación o perfeccionamiento necesario para estas mercancías puedan ser elaboradas, construídas o ensambladas, suelen ser asumidos por el propio fabricante (ya sea directamente a través de tecnología propia o mediante la contratación de terceros que le provean de este servicio), razón por la cual el costo de producción del bien usualmente tiene incorporado el coste del diseño de ingeniería previo, (sobre todo em caso de equipos) el mismo que, por lo general, al ser incluido en el valor unitario de cada mercancía, ya no resultaría siendo un concepto ajustable aduaneramente. (ARBURUA, 2014, p. 100)

Nestes casos, temos mercadorias normalmente produzidas com anterioridade ao pedido de que o comprador pode haver efetuado, ou seja, o vendedor guarda tais mercadorias em estoque, que foram fabricadas por necessidades da indústria em geral. Não são custos ajustados aduaneiramente, pois já estão incluídos no preço da mercadoria.

ii) Serviços de engenharia associados a mercadorias feitas a pedido (encomenda): Neste caso, as mercadorias são produzidas pelo vendedor (ou por um terceiro contratado por este) com base em desenhos (serviços) de engenharia específica que, para os efeitos do processo produtivo destas mercadorias, foram fornecidos pelo comprador. Explicando, pode-se dizer que:

A diferencia del caso anterior, en éste los materiales y equipos importados serán producidos por el fabricante em base a detalles y características técnicas específicas que le son proporcionadas por el comprador (o por um terceiro en cumplimiento de instrucciones del comprador). Estos detalles o características técnicas de los materiales y equipos al ser establecidos sobre la base de un diseño previo de ingeniería elaborado por el propio comprador

o por um terceiro contratado por éste y por ser necesarios para la producción del bien que será objeto de importación cuentan con un valor económico que, conforme a las reglas del Acuerdo del Valor de la OMC, se entendería que deban ser objeto de ajuste al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías, en la medida que, no se encuentre incorporado em dicho precio y sean realizados en el extranjero. (ARBURUA, 2014, p. 100)

Tais custos devem ser ajustados aduaneiramente, conforme as regras do artigo 8º do Acordo, quando os serviços são fornecidos pelo comprador ou por um terceiro contratado por este.

iii) Serviços de engenharia não associada a bens importados ou serviços realizados no país de importação: A engenharia relativa a um projeto compreende muitos aspectos técnicos que não se encontram associados com a aquisição de materiais e equipamentos importados, mas com aspectos relativos ao funcionamento e operatividade do projeto, os quais, não se encontram vinculados com os bens importados, mas que podem relacionar-se com bens nacionais ou com áreas de gestão ou serviços complementares. Esta engenharia também não resulta em um conceito ajustável e, portanto, não deve ser considerado como parte do valor aduaneiro dos bens importados.

Como já mencionado, a engenharia objeto dos ajustes é aquela relacionada com a produção das mercadorias importadas. Somente o valor dessa engenharia (e não de qualquer outra) é que poderá ser ajustado.

Isso é importante naqueles projetos que contam com um desenho de engenharia geral que se ramifica em múltiplos projetos de engenharia de manejo de solos, engenharia para topografia, engenharia de estruturas etc., cujo manejo em conjunto permitirá contar com um plano de engenharia integral ou plano principal em função do qual estes projetos parciais deverão ser desenvolvidos e integrados entre si.

Uma primeira distinção a ser feita para a determinação daquela engenharia que poderia ser ajustada para fins de valoração aduaneira é que se deve separar aquela engenharia referente a produção de mercadorias daquela engenharia que não se encontra associada a esta produção, mas que se encontra relacionada com a engenharia geral que impacta o projeto em conjunto (como por exemplo, a construção de uma planta industrial no país).

Uma segunda distinção deve ser efetuada entre aquela engenharia associada a produção das mercadorias importadas (produzidas no exterior e importadas pelo país importador) e aquela engenharia associada a produção local das mercadorias (mercadorias de origem nacional que obviamente não se importam, pois são adquiridas no mercado interno).

Pode se dizer que “Para efectos de realizar la distinción entre los diferentes ‘tipos de ingeniería’ podría resultar de utilidad el criterio de ‘cantidad de horas/costo horario’ al que hemos hecho referencia anteriormente” (BÁSCONES; GAVIER, 2014, 220).

É importante também lembrar que conforme o parágrafo 3º do artigo 8º do Acordo, as adições ou ajustes ao preço realmente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas somente podem efetuar-se com base em dados objetivos e quantificáveis. Sem isso, não se pode utilizar o valor de transação.

Portanto:

En estos casos se deberá contar con datos objetivos y cuantificables que permitan discriminar entre aquella ingeniería que será objeto del ajuste (la necesaria para la producción de las mercancías importadas y utilizada efectivamente en dicho proceso), y aquella que no lo será (la relativa a la producción de mercancías nacionales o la relacionada con otros aspectos de proyectos de mayor envergadura como, por ejemplo, ingeniería de manejo de suelos, ingeniería de estructuras, etc.). (BÁSCONES; GAVIER, 2014, p. 230)

Um dos requisitos acima mencionados é o relativo ao valor dos serviços, que devem ser fornecidos pelo comprador direta ou indiretamente, de forma gratuita ou a um preço reduzido.

#### *4.3.3.5 Formas possíveis de se repartir o valor dos serviços de engenharia a serem ajustados*

No comércio internacional de mercadorias, existem casos em que tais mercadorias são enviadas de forma fracionada (por exemplo, pela quantidade e tamanho das mercadorias, quando forem concebidas em partes para serem instaladas no destino, etc.) e isso não impede sua valoração com base no 1º método de valoração, sempre que se possa identificar claramente, com dados objetivos e quantificáveis o preço realmente pago ou a pagar e se for o caso, os ajustes a serem feitos.

O tratamento aplicável as remessas fracionadas segundo o artigo 1º do Acordo é analisado pelo Comitê Técnico no Comentário 6.1, que nos dá a definição de tais remessas:

1. Para os fins do presente comentário, a expressão ‘remessas fracionadas’ significa partidas de mercadorias que, embora sejam objeto de uma única transação entre um comprador e um vendedor, não são apresentadas para despacho em uma única remessa, por motivos relacionados com a expedição, o transporte, o pagamento ou outros fatores, sendo conseqüentemente importadas em remessas parciais ou escalonadas, seja através da mesma unidade aduaneira, seja através de diferentes unidades aduaneiras.

O valor aduaneiro será o valor de transação, qual seja, o preço efetivamente pago ou a pagar, ajustado de conformidade com as disposições do artigo 8º, conforme o Acordo prevê

em seu artigo 1º. Não há impedimento à aplicação do 1º, se estabelecido o preço efetivamente pago ou a pagar por cada remessa, se cada uma for objeto de despacho aduaneiro isolado e, portanto, houver necessidade de se determinar o valor aduaneiro correspondente (CARVALHO, 2007, p. 122-123).

Inclusive o Comentário 6.1 explica que:

6. Se a remessa parcial não foi objeto de faturamento em separado, para a determinação do seu valor aduaneiro, poderá ser efetuada uma apropriação do total do valor da transação, de maneira razoável, adequada às circunstâncias e de conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

A maioria das mercadorias importadas em remessas fracionadas enquadra-se em uma das três categorias a seguir, explicadas no Comentário 6.1:

Situações específicas

2. A maior parte das mercadorias importadas em remessas fracionadas enquadra-se em uma das três categorias seguintes:

A. Fracionamento da remessa dos materiais correspondentes a uma instalação ou planta industrial, seja por procederem de distintas fontes de suprimento, seja pela impossibilidade física de importá-los de uma só vez, seja pela necessidade ou conveniência de escalonar as remessas de acordo com um cronograma de montagem;

B. Fracionamento da remessa da quantidade total de unidades vendidas ante a impossibilidade de importar as mercadorias de uma única vez ou a conveniência das partes no negócio de assim o fazer;

C. Fracionamento das remessas por razões de distribuição geográfica do total.

O fracionamento pode envolver mercadorias que utilizam serviços de engenharia.

Com relação à forma como o valor dos serviços de engenharia pode ser repartido (alocação), é importante ressaltar que após a determinação do montante (valor) de ajuste por serviços de engenharia, conforme visto em 4.3.3.1, deverá haver a distribuição do montante entre os embarques (envios ou remessas) das mercadorias produzidas sobre a base de tais serviços.

Encontramos uma orientação clara sobre o assunto na Nota Interpretativa ao artigo 8.1 (b) (ii) do Acordo. Nela podemos verificar que existem diversas formas para repartir devidamente entre as mercadorias importadas, o valor do elemento que deve ser ajustado:

3. Tendo sido determinado o valor do elemento, é necessário atribuir valor às mercadorias importadas. Existem várias alternativas. Por exemplo, o valor poderia ser atribuído à primeira remessa, caso o importador deseje pagar tributos sobre o valor global de uma só vez. Noutro exemplo, o importador poderia solicitar a atribuição do valor em relação ao número de unidades produzidas até o momento da primeira remessa. Ou então ele poderia solicitar que o valor seja atribuído à produção total prevista, caso existam

contratos ou compromissos firmes para tal produção. O método de atribuição utilizado dependerá da documentação apresentada pelo importador.

No caso de repartição do valor entre o total da produção, o valor é repartido entre a totalidade de remessas que sejam efetuadas e em função da quantidade de mercadorias que sejam objeto de cada remessa.

No mesmo sentido da referida Nota Interpretativa temos a IN SRF nº 327/2003, artigo 14, § 4º, relativa a mercadorias importadas em remessas fracionadas.

Esses são apenas alguns exemplos das formas possíveis de se repartir o valor dos serviços de engenharia que devem ser ajustados ao valor aduaneiro. Independentemente do método empregado, devem ser considerados os princípios de contabilidade geralmente aceitos e as informações deverão ser resguardadas com provas documentais, pois o importador poderá produzir provas documentais (se necessário) para justificar o método escolhido.

A categoria de remessas fracionadas que causa mais polêmica é a prevista no item “a” do Comentário em tela do CTVA, relacionada à possibilidade de “importação de uma planta industrial” em remessas fracionadas, onde há a prestação de serviços de engenharia.

O Estudo de Caso 1.1 do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (já mencionado anteriormente), por exemplo, apresenta um caso onde se desenvolveu um plano de engenharia para quatro plantas industriais das quais somente uma foi importada. Neste caso, somente deverá adicionar-se uma quarta parte do valor da engenharia ao valor de transação, já que as outras plantas industriais foram fabricadas sobre a base dos mesmos planos.

Essa repartição deverá ser feita de forma razoável, adequada às circunstâncias e de conformidade com os princípios de contabilidade geralmente aceitos, conforme menciona a Nota Interpretativa em questão.

Se o importador não puder proporcionar informação suficiente para quantificar com precisão o valor dos serviços de engenharia, o ajuste não poderá ser efetuado, não podendo ser utilizado o valor de transação. Portanto, deve-se utilizar o próximo método de valoração aduaneira do Acordo.

O artigo 8.3 estabelece que as adições ao preço realmente pago ou a pagar somente podem fazer-se sobre uma base de dados objetivos e quantificáveis. Na falta destes requisitos, as autoridades aduaneiras não podem impor valores artificiais, sendo proibida a utilização de valores arbitrários ou fictícios para a valoração aduaneira, conforme o Preâmbulo do Acordo.

Em resumo do disposto acima com relação à repartição de valores, pode-se afirmar que:

La Nota Interpretativa al artículo 8 del Acuerdo podría ser tomada como pauta de orientación en lo relativo a la forma en que el valor de la ingeniería

podría ser repartido. Las disposiciones de esta Nota interpretativa resultarían especialmente de utilidade cuando las mercancías (que fueron produzidas sobre la base de dicha ingeniería) arriben al país em vários embarques. (BÁSCONES; GAVIER, 2014, p. 231)

Trevisan Neto (2010, p. 140) entende que:

O Estudo de Caso 1.1 (Relatório sobre o estudo de um caso com referência especial ao art. 8.1(b): projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalho de arte, etc.) emitido pelo Comitê Técnico, também trata da possibilidade de aplicação das regras sobre valoração aduaneira no caso de ‘construção e venda’ de uma planta industrial, como se esta pudesse ser considerada como uma ‘mercadoria’, nesse caso, objeto de importação – o que consideramos impossível.

Segundo Trevisan Neto (2010, p. 141), como os métodos previstos no Acordo são para apuração do valor aduaneiro de mercadorias, não nos parece possível a aplicação de tais métodos para se valorar uma planta industrial, pois não se trata de uma simples mercadoria.

Ao se construir uma planta industrial, a empresa realiza a aquisição de bens móveis e imóveis no mercado interno e externo, prepara terrenos, realiza obras de construção civil etc.

Para Trevisan Neto (2010, p. 141), para se apurar o valor aduaneiro de uma planta industrial como se fosse uma mercadoria, teríamos de efetuar o mesmo procedimento para um parque de diversões, cujos equipamentos (ou parte deles) tenham sido importados, pois extrapola o conceito de mercadoria.

Com relação ao fracionamento de uma instalação ou planta industrial, diz o Comentário 6.1:

3. Trata-se, neste caso, de importações de certos grupos de mercadorias e grandes instalações que, razão de suas dimensões, é forçoso importar em várias remessas. O tratamento aplicável a essas remessas fracionadas, para fins de aplicação da tarifa e da técnica aduaneira dependerá, obviamente, da legislação nacional do país de importação.

É importante ressaltar, como já dito, que os pronunciamentos emanados pelo CTVA estão em posição de inferioridade hierárquica em relação a quaisquer veículos introdutores de normas previstos no direito brasileiro. Não podem ser considerados como normas cogentes, fornecendo apenas orientação sobre a aplicação do Acordo aos seus Países – Membros.

A jurisprudência administrativa, através do Terceiro Conselho de Contribuintes (atual CARF), no Acórdão 303-35466, Relator Tarasio Campelo Borges, de 07/07/2008, abordou o problema da valoração aduaneira de plantas industriais.

O CARF se pronunciou sobre diversas matérias relevantes nesse julgamento, como a possibilidade de se proceder a valoração aduaneira de uma planta industrial; adições ao valor de transação relativas a projetos de engenharia, *royalties* e direitos de licença e o critério de



rateio utilizado pela fiscalização em relação aos gastos incorridos com a aquisição de mercadorias no Brasil e no exterior (Trevisan Neto, 2010, p. 142).

Outra questão referente ao problema acima está relacionada ao modo como será feita esta valoração, pois, em geral, somente parte dos valores gastos pelo empresário se referem ao pagamento por mercadorias importadas, que estariam abrangidas pelas regras sobre valoração aduaneira da planta industrial.

Comenta-se ainda, com relação às remessas fracionadas, que:

A aplicação dos métodos para valoração aduaneira de mercadorias importadas em remessas fracionadas depende da análise cuidadosa do caso concreto e somente se justifica nas hipóteses em que:

- a) as partes importadas separadamente possam constituir, após processo de montagem, uma mercadoria (o que não é o caso de uma planta industrial);
- b) o importador demonstre intenção de reunir as partes importadas separadamente no país de importação, para que estas possam se constituir numa mercadoria isoladamente considerada e, assim, cumprir a destinação idealizada pelo adquirente quando da importação; e
- c) o importador tenha intenção de reunir tais remessas em uma nova mercadoria, para uso próprio ou revenda. (TREVISAN NETO, 2010, p. 143)

Tôrres (2004, p. 233) destaca que o Código Civil conceitua os bens divisíveis e afirma que:

[...]. O conceito de ‘fracionamento’ exige uma prévia identificação do totum que se fraciona em partes; sem o produto, na sua inteireza, sendo adquirido diretamente de um sujeito exportador, não será de fracionamento que se tratará o emprego do material adquirido mediante a intermediação daquele que se responsabiliza, por contrato, pela ‘produção’, no sentido de execução de um projeto cuja tecnologia é propriedade de terceiro.

Lembrando ainda que o Código Civil (Lei nº 10.406/02), em seu artigo 47, afirma que “bens divisíveis são os que se podem fracionar sem alteração na sua substância, diminuição considerável de valor, ou prejuízo do uso a que se destinam”.

Finalizando, Trevisan Neto (2010, p. 144) entende que as regras sobre valoração aduaneira podem ser aplicadas em casos de remessas fracionadas de mercadorias importadas, como por exemplo, em *kits*, ou seja, aquelas mercadorias que podem ser importadas separadamente para montagem no país importador. Mas tais regras não são cabíveis para valoração aduaneira de uma planta industrial, que, geralmente, é composta por inúmeras mercadorias, muitas delas adquiridas prontas e acabadas, não sendo suas partes importadas separadamente.

Em sentido contrário, temos a seguinte posição:

Así por ejemplo, em caso de la importación de una planta industrial, evidentemente es difícil que se transporte como una unidad, por lo que debe enviarse en partes, desmontado o inclusive sin montar (es decir que nunca

estuvieron montadas, se concibieron así en partes para ser unidas posteriormente para su uso). (MATOS,2014, p. 259)

Portanto, há divergências com relação a aplicação das regras sobre valoração aduaneira para o caso de uma planta industrial.

As remessas fracionadas devem ser bem analisadas se as mercadorias forem distintas, pois pode haver uma variação do código e da alíquota no contexto da classificação NCM. Para que a alocação do código NCM seja feita corretamente, a finalidade do conjunto de bens importados deve ser esclarecida antes da importação (Vita, 2014, p. 92).

Mas reafirma-se, com base em parte da doutrina e do próprio Estudo de Caso 1.1, que as regras sobre valoração aduaneira são aplicáveis para o caso de uma planta industrial, pois o próprio CTVA reconhece isso.

#### 4.4 ROYALTIES E DIREITOS DE LICENÇA: (ARTIGO 8.1 (C))

O parágrafo 1º, alínea “c” do artigo 8º dispõe que:

c) *royalties* e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais *royalties* e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar.

Esses ajustes estão entre os que mais têm gerado debates em diversas instâncias administrativas e judiciais não só no Brasil, como em outros países do mundo. Não há um consenso em seu entendimento, devido a imprecisões técnicas no Acordo, facilitando a liberdade de interpretação e tornando-a muito subjetiva.

Modernamente, é mais vantajoso para uma empresa fabricar seus produtos em diversos países como por exemplo a China, que no seu próprio país. O consumidor está mais preocupado com a qualidade da marca do produto do que com esses outros detalhes.

Pode-se dizer que:

El texto de esta disposición legal permite apreciar que el ajuste a que se refiere el artículo anterior exige la concurrencia de los siguientes elementos:

- i) Que los cánones y derechos de licencia se encuentren relacionados con las mercancías importadas.
- ii) Que el pago de los cánones y derechos de licencia constituyan pagos directos o indirectos que el comprador tenga que realizar como condición de venta de las mercancías importadas.
- iii) Que existan datos objetivos o cuantificables.
- iv) Que existan cánones o derechos de licencia que no estén incluidos en el precio realmente pagado o por pagar.

Estos cuatro requisitos se deben de cumplir simultáneamente, por lo que falta de uno sólo de ellos impede efectuar el ajuste previsto en la norma considerada. (ESPINOZA; SULCA, 2014, p.150-151)

Estabelecer critérios para identificar a operação comercial e os *royalties* como sua condição, é fundamental para diminuir o espaço entre a valoração aduaneira e os intangíveis. Este é um dos temas que cria mais problemas de grande porte neste processo (VITA, 2014, p. 99).

Para Trevisan Neto (2010, p. 173-174):

A interpretação e a aplicação do dispositivo em tela (art. 8.1 (c) do Acordo) devem levar em consideração:

- o conceito de *royalties* e direitos de licença;
- a relação entre o pagamento dos *royalties* e direitos de licença e o produto importado;
- a necessidade de comprovação de que os *royalties* e direitos de licença devem ser pagos como condição de venda dos produtos importados;
- a possibilidade de o pagamento de *royalties* e direitos de licença poderem ser feitos direta ou indiretamente ao vendedor;
- a compatibilidade do ajuste e suas implicações em vista da legislação local.

Com relação aos *royalties* e direitos de licença a serem adicionados ao preço declarado, há quatro testes que devem ser feitos pelo aplicador das regras do Acordo sobre Valoração Aduaneira, como pressupostos para efetuar os ajustes, segundo proposta de Tôrres (2004, p. 214-215):

Primeiro teste (pressuposto motivacional) – verificar a ausência da inclusão do preço de *royalties* e licenças de direitos como custos das mercadorias importadas;

Segundo teste (pressuposto material) – identificar a implicação necessária entre os *royalties* e direitos de licença e as mercadorias importadas;

Terceiro teste (pressuposto condicional) – qualificar a relação acima como condição de venda, ou seja, deve ser demonstrada a necessidade de sujeição da importação das mercadorias examinadas, à aquisição dos *royalties* e licenças de direitos;

Quarto teste (pressuposto probatório) – comprovar se os *royalties* e direitos de licença estão entre aqueles admitidos como tais e comprovados por documentos ou contratos.

Ou seja, em resumo:

Assim, observando-se que não houve inclusão do preço dos intangíveis ao valor das mercadorias (1º teste), isso ainda não será suficiente, pois urge verificar se há implicação necessária entre os *royalties* e as mercadorias importadas (2º teste), que estes constituem uma ‘condição de venda’ das

mercadorias (3º teste) e, por fim, que os *royalties* e direitos de licença correspondam aos tipos de direitos industriais (tecnologia ou marcas) ou autorais reconhecidos pelo Acordo de Valoração Aduaneira (4º teste). Somente o atendimento afirmativo dos quatro testes acima referidos poderá justificar a reclamada adição dos ajustes, em atendimento aos critérios de neutralidade e objetividade exigidos pelo Acordo de Valoração Aduaneira. (TÓRRES, 2004, p. 215)

Mas tais testes não constituem uma regra geral e universal, devendo ser sempre examinado cada caso concreto, que possui suas próprias peculiaridades e exige um cuidadoso exame dos contratos.

Segundo a Nota Interpretativa ao artigo 8.1 (c), parágrafos 1º e 2º, as comissões pagas pelo direito de reproduzir as mercadorias importadas no país de importação e os pagamentos relativos ao direito de distribuição ou revenda das mercadorias importadas não se incluem na regra (de serem acrescidos ao preço pago ou a pagar), salvo se essa condição venha a constituir uma condição de venda, para exportação para o país de importação, das mercadorias importadas.

A expressão direito de reproduzir as mercadorias importadas está analisada no Comentário 19.1 do Comitê Técnico:

4. Com respeito ao direito de reprodução, uma análise dos seguintes elementos pode proporcionar alguma orientação:

- a) se uma idéia ou trabalho original está incorporado às mercadorias importadas;
- b) se a reprodução da idéia ou do trabalho está sujeita a um direito reservado;
- c) se o direito de reprodução foi concedido ao comprador no contrato de venda ou mediante um acordo em separado;
- d) se o detentor do direito reservado exigiu uma remuneração para a concessão do direito de reprodução.

O Comentário explica que não é somente a reprodução física das mercadorias importadas (por exemplo, uma amostra é importada e um molde é produzido pelo importador para utilização na fabricação de cópias exatas do artigo importado original), mas também o direito de reproduzir invenção, criação, pensamento ou ideia incorporada às mercadorias importadas.

Mas no final do Comentário, o Comitê Técnico não apresenta uma orientação conclusiva limitando-se a ressaltar que “cada situação que envolva direito de reprodução deve ser considerada caso a caso”. O Comentário 19.1 é a seguir transcrito:

#### COMENTÁRIO 19.1

SIGNIFICADO DA EXPRESSÃO "DIREITO DE REPRODUZIR AS MERCADORIAS IMPORTADAS" SEGUNDO A NOTA INTERPRETATIVA AO ARTIGO 8.1 c)

1. Este comentário busca fornecer orientação sobre os tipos de atividades que se pretende sejam abrangidas pela frase 'direito de reproduzir'. A Nota Interpretativa ao Artigo 8.1 c) dispõe que os termos *royalties* e 'direitos de licença', que aparecem no Artigo 8.1 c), incluem, entre outros, 'pagamentos relativos a patentes, marcas registradas e direitos de autor'. A Nota Interpretativa prossegue dizendo que na determinação do valor aduaneiro 'os ônus relativos ao direito de reproduzir as mercadorias importadas no país de importação não serão acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar por elas'.

[...]

6. Por fim, cada situação que envolva direito de reprodução deve ser considerada caso a caso.

A vedação ao acréscimo do valor pago a título de direitos de reproduzir está correta, pois este pagamento não se refere ao produto que está sendo importado e deve ser valorado, mas a uma autorização para reproduzi-lo no país de importação (TREVISAN NETO, 2010, p. 176).

#### 4.4.1 A incompatibilidade dos ajustes previstos no artigo 8.1 (c) com a Constituição Federal

Uma crítica refere-se à incompatibilidade de tais ajustes com a Constituição Federal de 1988, que não atribuiu competência ao legislador para instituir a cobrança de imposto de importação (II) sobre o pagamento de direitos ou serviços, pois recai somente sobre produtos importados. Portanto, a inclusão de tais elementos na base de cálculo do II não encontra respaldo na nossa Constituição.

Como comentado anteriormente, é vedada a cobrança do imposto sobre a importação de produtos estrangeiros (II) no caso de serviços e direitos, para os quais há outros tributos como o ISS e a CIDE-Remessas, por exemplo.

Caparroz (2018, s. p.) defende que embora o imposto sobre a importação não possa gravar itens diferentes do conceito de produtos (bens e mercadorias, que são corpóreos), admite-se a partir de uma interpretação sistêmica dos comandos, que a base de cálculo inclua para fins de valoração aduaneira, parcelas relativas a intangíveis, pois os sistemas aduaneiro e tributário, apesar de possuírem pontos de intersecção, emanam de preceitos distintos.

Vita (2014, p. 41) entende que os bens intangíveis e os serviços não podem ser objetos de valoração, mas eles podem ser adicionados ao valor do bem nos ajustes do artigo 8º do Acordo.

Por isso, é importante ressaltar que a alínea “c” não é a tributação de bens intangíveis (*royalties*, pagamento pela cessão do direito de uso de marcas ou patentes e de direitos de licença), pois o imposto sobre a importação incide sobre produtos, entendidos como bens corpóreos (HILÚ NETO, 2003, p. 201).

O que temos são bens incorpóreos a serem acrescidos ao preço do produto, valorizando-o e buscando-se um valor real. O que se tributa é o próprio produto, valorizado pela marca, pela patente etc., e não estas por si mesmas. Evita-se, com isso, o superfaturamento na mensuração dos *royalties* a serem pagos, em oposição ao subfaturamento dos produtos, conforme menciona Hilú Neto (2003, p. 201-202).

Trata-se de aportes imateriais (portanto têm natureza intangível) que o importador faz ao fabricante, antes da produção da mercadoria, que se traduz na prestação de um serviço.

A finalidade principal das normas que determinam a inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro é a de evitar que o importador possa remeter divisas aos seus fornecedores de produtos, deixando de incluir tais valores na base de cálculo dos tributos aduaneiros. Logo, trata-se de norma antielisiva, que tem como objetivo evitar o disfarce do pagamento aos fornecedores estrangeiros, para diminuir a base tributável dos tributos aduaneiros (FUGAZZA, 2013, p. 88).

Segundo Trevisan Neto (2010, p. 181), dado que o antigo Conselho de Contribuintes (atual Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF) não possui competência para julgar a constitucionalidade de leis tributárias ou, no caso, de tratados internacionais, é possível encontrarmos muitas decisões administrativas favoráveis à inclusão de direitos de licença ao valor de transação, conforme o artigo 8.1 (c) do Acordo como por exemplo, no Acórdão nº 302-38517, Relatora Judith do Amaral Marcondes Armando, Sessão de 27/03/2007:

Imposto de Importação – Para efeitos aduaneiros o valor da mercadoria submetida a despacho de importação é obtido em conformidade com o que dispõe o Acordo de Valoração Aduaneira.

Valoração aduaneira. Ajuste do Preço Praticado – Os valores que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, a título de “direitos de licença”, como condição de venda dessas mercadorias, deverão ser acrescentadas ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas.

Entende-se que o que se tributa é o bem corpóreo/tangível, no qual são acrescidos os valores dos *royalties* e direitos de licença (bens incorpóreos/intangíveis). Busca-se o valor real do produto. Não há tributação pelo II dos bens intangíveis.

#### 4.4.2 O conceito de royalties e direitos de licença

Um grande problema é determinar o significado de *royalties*. O acordo não define o que são *royalties* e direitos de licença. A Nota Interpretativa ao artigo 8º, parágrafo 1 (c) apenas diz que: “1. Os *royalties* e direitos de licença referidos no parágrafo 1 (c) do artigo 8º poderão incluir, entre outros, pagamentos relativos a patentes, marcas registradas e direitos do autor”.

Patente é o registro público de invenção e de modelo de utilidade, que confere ao seu autor o direito exclusivo de exploração. Tais direitos são considerados bens móveis e podem ser cedidos definitivamente a terceiros ou licenciados.

Pela Nota Interpretativa ao artigo 8º, os conceitos de *royalties* e direitos de licença são bastante abrangentes já que as menções a patentes, marcas e direitos autorais são apenas exemplificativas, em razão da expressão entre outros.

Os *royalties* têm definição legal estabelecida no direito brasileiro pelo artigo 22 da Lei nº 4.506/1964, que traz uma lista não taxativa:

Art. 22 – Serão classificados como *royalties* os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra.

A alínea “c” compreende *know how* e direitos de licença.

No direito brasileiro os *royalties* também são definidos pelos Acordos para Evitar a Dupla Tributação sobre a Renda, que seguem a Convenção Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e foram assinados pelo Brasil:

#### ARTIGO XII – *Royalties*

3. O termo *royalties*, empregado neste artigo, designa as remunerações de qualquer natureza pagas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica (inclusive os filmes cinematográficos, filmes ou fitas de gravação de programas de televisão ou radiodifusão), qualquer patente, marcas de indústria ou comércio, desenho ou modelo, plano, fórmula ou processo secreto, bem como pelo uso ou pela concessão do uso de um equipamento industrial, comercial ou científico e por informações correspondentes à experiência adquirida no setor industrial, comercial ou científico.

Em outras palavras, *royalty* e direito de licença é o pagamento efetuado ao detentor do direito de propriedade intelectual que concede a terceiros o direito de fabricação, utilização, distribuição ou comercialização do seu invento, criação ou obra.

A propriedade intelectual pode ser dividida em duas categorias: direito autoral (obras intelectuais, artísticas e literárias, programas de computador, domínios na internet) e propriedade industrial (patentes, marcas, proteção de cultivares, e topografia de circuito integrado).

Usualmente, o pagamento de *royalties* está vinculado a um contrato de cessão (onde a transferência de titularidade do direito está presente) ou licença dos direitos (onde não há transferência de titularidade do direito) aos quais se busca remunerar.

Na cessão, ocorre a plena transferência de domínio; já a licença é a mera autorização para explorar o direito de uso da tecnologia, isto é, existe um contrato pelo qual o titular de uma patente (licenciador) cede a outra pessoa (licenciário) o direito de explorar a invenção protegida em seu favor.

Os *royalties* e direitos de licença poderão incluir, entre outros, pagamentos relativos a marcas (registro no Instituto Nacional de Propriedade Nacional - INPI), patentes (registro no INPI), segredos de negócio e direitos autorais. O *know-how* não é objeto de registro.

Direitos de licença correspondem ao preço que se paga ao titular de marca, imagem, símbolo ou desenho industrial para dele se utilizar, com vistas à aplicação mercantil (ROCHA, 2003, p. 95).

Ou seja, a licença é um ato pelo qual o detentor da patente (o licenciador) preserva o seu direito de propriedade, cedendo a um terceiro (o licenciado) o direito de uso da invenção, do modelo de utilidade ou do micro-organismo transgênico, por um certo período de tempo (MARCONDES, 2012, 60).

A lei sobre direitos autorais (Lei nº 9.610/1998) prevê a proteção sobre as seguintes obras: literárias, artísticas, músicas e também sobre mapas geográficos, desenhos industriais e filmes.

Muitas vezes não interessa ao proprietário da tecnologia fornecê-la à divulgação e publicidade da sua descoberta, requisito para obtenção da patente, preferindo mantê-la como um segredo industrial, técnico ou de serviço, apenas aceitando prestar o serviço, efetuar o projeto ou empregar a tecnologia diretamente ou transferindo o direito de uso através de licenças, mas utilizando reservas (TÔRRES, 2004, p. 227).

Em determinados setores, como os de tecnologias industriais ou contratos como os de *engineering*, onde uma empresa compromete-se a aplicar certas técnicas e experiências (*know*



*how*) para alcançar certo objetivo, construção ou aparato, misturando elementos tangíveis e intangíveis, é comum a adoção de tecnologia empregada diretamente, sem qualquer tipo de transferência (ou seja, sem cessão ou locação). Temos, portanto, o chamado segredo industrial (*trade secret law*), que recebe também proteção do Estado, mas que é diferente do direito de patente (*patent law*), que é tratado como direito de exclusividade sobre a tecnologia reconhecida pelo Estado, com publicidade. Portanto, no caso, existe o direito de possuir tecnologia, mas mantendo-a em segredo, sem que se dê a publicidade (registro) da sua descoberta, que é condição para se obter a patente (TÔRRES, 2004, p. 227-228).

Pode-se definir *know-how* como:

De um modo geral, portanto, *know-how* corresponde ao conjunto de informações e conhecimentos a respeito de um dado modelo de produção ou de uma técnica, um saber-fazer específico e caracterizado pela inovação e utilidade, obtido a partir de pesquisas e experiências por quem disponha de especial habilidade técnica e perícia. Querendo, seu detentor, na maioria dos casos, poderia, mediante averbação, obter uma patente para sua melhor gestão; mas por razões diversas, inclusive porque não possa vir a ser patenteado, prefere manter-se como o puro ‘saber fazer’, para que, com ele, possa ‘ensinar’ outros a fazerem; ou empregar o conhecimento sem qualquer ensinamento, mas de modo tal que isso não se defina como sendo normal atividade de prestação de serviços técnicos ou profissionais da empresa. (TÔRRES, 2004, p. 230)

Pela sua variabilidade, tais contratos são sempre atípicos. Os valores devidos a título de *royalties* ou direitos de licença, decorrentes de tecnologia não patenteada, não são objetos dos ajustes previstos no artigo 8.1 (c) do Acordo. Isso ocorre em razão do esclarecimento contido na Nota Interpretativa relativa ao artigo 8º, segundo o qual: “1 – Os *royalties* e os direitos de licença referidos podem incluir, designadamente, os pagamentos relativos a patentes, marcas e direitos de autor” (TÔRRES, 2004, p. 230).

Tal Nota silencia sobre as demais formas de transferência de tecnologia, como é o caso do *know-how* e também do segredo industrial. Impede a adição o princípio da tipicidade ou da tipologia em matéria tributária. Há uma incerteza sobre a qualificação jurídica da tecnologia não patenteada, que não se coaduna com a objetividade exigida pelo Acordo sobre Valoração Aduaneira. E a averbação dos contratos de transferência de tecnologia no INPI mesmo quando não possuam efetiva transferência de tecnologia, também não servem de presunção para se efetuar o ajuste em questão. Este é o entendimento de TÔRRES (2004, p. 230).

No caso dos processos tecnológicos, temos o seguinte exemplo:

Por exemplo, um inventor que cria um processo industrial original para produzir um determinado bem e esse processo utiliza uma máquina especialmente projetada para executá-lo, contratando-se uma empresa

industrial para fazê-lo e representar seus direitos de patente perante terceiros que desejam adquiri-la. Por força desse contrato, estabelecem as partes que em cada unidade comercializada, deverá o fabricante cobrar do adquirente *royalty* que, no entanto, devem ser pagos diretamente ao titular da patente.

Na situação em que o licenciado/importador contrata empresa no exterior para produzir sob encomenda, os equipamentos referidos, serão pagos os *royalties* ao titular da patente e o preço da máquina importada ao fabricante estrangeiro, que é inteiramente alheio ao contrato e tecnologia. Esses *royalties* não se incluem no Valor Aduaneiro. (ROCHA, 2003, p. 96)

Na análise da tributação sobre as transações de serviços é necessário diferenciar os chamados “serviços puros”, dos serviços de assistência técnica, dos *royalties* e dos contratos de *know-how*.

No contrato de prestação de serviços em geral (ou “puros”), ainda que envolva conhecimento especializado, estes não podem ser transmitidos ao contratante, mas meramente aplicados ao caso concreto e são objetos central de uma contratação. A ideia envolve uma prestação, a execução de um determinado serviço, um fazer. A prestação de serviço é complementar ou instrumental à transmissão do conhecimento (*know-how*) (MACHADO, 2015, s. p.).

Os serviços equiparados aos *royalties* e acessórios têm como objeto central do contrato a transmissão de uma informação tecnológica, a utilização de um direito (uso, fruição ou exploração de direitos de propriedade industrial). Englobam os serviços com ou sem transferência de tecnologia, de assistência técnica, administrativa e semelhantes instrumentais à transferência de tecnologia (MACHADO, 2015, s. p.).

#### 4.4.3 Necessidade de haver uma intrínseca relação entre os royalties e direitos de licença e o produto importado

Tem de ocorrer a necessidade de haver uma intrínseca relação entre o pagamento dos *royalties* e direitos de licença e o produto importado para que se realize o ajuste previsto no artigo 8º.

Ou seja, tem de haver uma clara e evidente relação entre a tecnologia patenteada, marcas ou direitos autorais e a mercadoria importada, para que o ajuste de preço seja efetuado. A tecnologia para a finalidade “x” deve ser aplicada na máquina a ser utilizada para essa mesma finalidade “x” e não para a finalidade “y”.

Deve ser tomado em conta o que está assinalado no Comentário 25.1 do CTVA, que dispõe que as circunstâncias mais frequentes em que é possível considerar que tais elementos

estão relacionados com as mercadorias importadas objetos de valoração, ocorrem quando as mercadorias importadas incorporam a propriedade intelectual e/ou quando são fabricadas utilizando-se a propriedade intelectual incluída na licença. Por exemplo, o fato de que as mercadorias importadas incorporam a marca para a qual se pagam os *royalties* e direitos de licença, indica que tais elementos estão relacionados com mercadorias mencionadas.

A exigência de que os *royalties* e os direitos de licença remetidos ao exterior estejam relacionados às mercadorias importadas objeto de valoração nem precisaria constar da norma, pois é decorrência lógica e natural da própria natureza das operações praticadas (importação), da hipótese de incidência dos tributos incidentes sobre a importação e do conceito de valoração aduaneira (FARINA FILHO; SIMONE; TARANDACH, 2014, p. 127).

Um grande problema surge nos casos em que os *royalties* e direitos de licença podem ser adicionados quando não se refiram propriamente às mercadorias importadas, mas ao resultado de sua ulterior transformação. É necessário verificar se a mercadoria valorada guarda relação com os *royalties* e direitos de licença. Tôrres (2004, p. 217) entende que tais ajustes do preço dos *royalties* e direitos de licença somente serão realizados caso estejam adstritos às mercadorias importadas, integralmente e exclusivamente.

Tôrres (2004, p. 218) levanta a seguinte questão:

[...]. Contudo, para as demais hipóteses, especialmente a que estamos tratando, quando os *royalties* não formam parte dos produtos importados, mas que se empregará conjuntamente aos equipamentos, no futuro, para constituir uma obra ou produto novo, a indefinição é total, especialmente quanto à proporção de inclusão dos valores. E isso não se compagina com a objetividade e neutralidade reclamadas pelo Acordo de Valoração Aduaneira.

Como exemplo, temos o caso da importação de insumos a serem utilizados na fabricação de mercadorias, que são obtidas como resultado de um processo de transformação a partir das mercadorias importadas.

É uma situação a ser solucionada individualmente, caso a caso, em função das distintas circunstâncias ocorridas e na medida em que a elaboração resulte em produtos cada vez mais complexos, a ponto do produto importado se transformar em outros completamente diferentes, será mais difícil sustentar a relação dos *royalties* e direitos de licença com as mercadorias importadas.

Outro caso levantado por Tôrres (2004, p. 218) é quando os intangíveis são possuídos por terceiros, diferentes do exportador das mercadorias tangíveis. Como referido acima, cabe verificar a inerência entre mercadoria e *royalties* e direitos de licença, independentemente da fonte de aquisição destes, ou mesmo da respectiva nacionalidade dos fornecedores.

É indiferente saber se os *royalties* foram pagos diretamente ao exportador ou se o pagamento foi feito a um terceiro, mesmo que nacional ou residente do país de importação. Mas deve-se verificar se houve imposição do vendedor das mercadorias ao importador para decidir sobre a aquisição dos *royalties* e direitos de licença (condição de venda).

Há casos em que o pagamento de *royalties* e direitos de licença não tem qualquer relação com a operação de importação, como nos casos em que eles são pagos com base na receita líquida de venda de mercadorias de determinada marca no mercado interno. Os *royalties* são calculados com base na receita de venda desses produtos no território nacional, sendo irrelevante para o pagamento o fato de os produtos serem importados ou não.

Uma situação semelhante é o caso da empresa que faz pagamento periódico dos *royalties* e dos direitos de licença com base em valores fixos periódicos, totalmente desvinculados das operações de importação, pois tais pagamentos devem ser realizados independentemente do fato de ter sido contratada ou realizada sequer uma única importação de mercadoria (FARINA FILHO; SIMONE; TARANDACH, 2014, p. 130).

Nesses casos, os *royalties* remetidos às empresas estrangeiras têm relação com a venda de qualquer mercadoria no mercado interno e não apenas com aquelas que foram objeto de importação. Ou seja, comporão a base de cálculo dos *royalties* pagos às empresas estrangeiras as receitas decorrentes de produtos inteiramente nacionais, produtos fabricados no Brasil com insumos importados, revenda de produtos importados etc. (FARINA FILHO; SIMONE; TARANDACH, 2014, p.130-131).

Concluindo, se os *royalties* e os direitos de licença são pagos com base na receita líquida de venda no mercado interno, que abrange diversos outros elementos (como as despesas com funcionários, publicidade, distribuição etc.), além do custo da operação de importação, não há como se entender que esses pagamentos sejam relacionados com as mercadorias importadas objeto da valoração aduaneira (FARINA FILHO; SIMONE; TARANDACH, 2014, p. 131).

Segue-se o exemplo abaixo:

Ciertamente, sería menos complejo el cumplimiento de este requisito si es que el canon o derecho de licencia recae sobre las propias mercancías importadas, por ejemplo, cuando la regalía es determinada en base a un porcentaje del valor de venta de las mercancías, en cuyo caso, conforme se reconoce en la doctrina, la forma de pago constituiría un elemento indicador de la posible relación de las regalías con las mercancías importadas.

[...]

No obstante ello, entenderíamos que cuando el pago de las regalías consista en un porcentaje del precio de venta en el mercado interno de los productos previamente importados y que son distinguidos, por ejemplo, con una marca

específica, en principio, tales pagos, además de estar relacionados de manera directa con el privilegio de uso del intangible, también estarían relacionados con las mercancías importadas, por lo que podría, en principio, considerarse cumplido este requisito. (ARBURUA, 2014, p. 105)

Note-se que no caso acima os *royalties* pagos consistem numa percentagem do preço de venda no mercado interno, mas apenas dos produtos importados.

Ainda a respeito do assunto, temos a Nota Interpretativa ao artigo 8.3 do Acordo, constante do seu Anexo 1, que esclarece o alcance da necessária relação entre os *royalties* pagos pelo importador e as mercadorias importadas:

#### Parágrafo 3

Inexistindo dados objetivos e quantificáveis com relação aos acréscimos previstos pelas disposições do Artigo 8, o valor de transação não poderá ser determinado de acordo com o disposto no Artigo 1. Como ilustração disto, um *royalty* é pago com base no preço de venda, no país de importação de um litro de um dado produto que foi importado por quilograma e transformado em solução após importado. **Se o *royalty* basear-se parcialmente nas mercadorias importadas e parcialmente em outros fatores independentes das mercadorias importadas (como quando as mercadorias importadas são misturadas com ingredientes nacionais e não podem mais ser identificadas separadamente ou quando não se pode distinguir o *royalty* dos acordos financeiros especiais entre comprador e vendedor) seria inadequado tentar proceder a um acréscimo relativo ao *royalty*. No entanto, se o montante deste *royalty* basear-se somente nas mercadorias importadas e puder ser facilmente quantificado, um acréscimo ao preço efetivamente pago ou a pagar poderá ser feito.** (grifo nosso)

#### 4.4.4 Os royalties e direitos de licença como condição de venda dos produtos importados.

Há necessidade de comprovação que os *royalties* e direitos de licença devem ser pagos como condição de venda dos produtos importados. Ou seja, temos um negócio condicionado (venda de mercadoria) que depende da concretização (venda) de outro negócio (venda de intangível). Há uma venda de mercadoria dependente da venda de tecnologia, de direito de marca ou de direitos autorais.

A verificação da ocorrência da condição de venda é um processo complexo dada a ausência de uma definição para o referido termo na legislação aduaneira multilateral. Para que isso seja feito, a doutrina recomenda que:

[...] resulta necesario recurrir a una interpretación sistemática del contexto comercial que engloba la transferencia internacional de mercancías objeto de valoración aduaneira. Este processo es particularmente relevante cuando las partes intervinientes se encuentran vinculadas según las disposiciones del Acuerdo del Valor de la OMC; en ese supuesto, resulta imprescindible

evaluar si esa vinculación influyó o no en el valor de transacción declarado para propósitos aduaneiros. (NUÑEZ, 2014, p. 195)

Esse é o eixo da questão. Os países industrializados sustentam uma postura mais restritiva sobre o assunto que os países em desenvolvimento.

O motivo dessa postura é que nos países industrializados (desenvolvidos), os impostos aduaneiros não são uma fonte relevante de receitas tributárias, e, por outro lado, eles são sedes de empresas titulares das marcas e das patentes de maior valor, sendo interessadas em que a venda de seus produtos encontre os menores obstáculos tributários possíveis. Em sentido contrário, nos países em desenvolvimento, as receitas tributárias aduaneiras constituem uma importante fonte de arrecadação.

O presente requisito é o que tem causado maiores complicações quanto à sua aplicação, não existindo consenso internacional a respeito do termo “condição de venda”.

O ideal é que o pagamento de *royalties* e de direitos de licença estejam previstos no mesmo contrato de compra e venda ou em um contrato separado vinculado a este.

Uma interessante definição de condição de venda é descrita abaixo:

Existe um ‘vendo se’, um ‘vendo’ dependente de um ‘se’, que é a condição. É dizer, ‘vendo’, i.e., transfiro a propriedade das mercadorias ‘se’ juntamente com elas for também um determinado intangível, como condição para que se possa efetivar a ‘venda’; e se não houver a aquisição do intangível, não se verificará a venda. Isso é o que se pode chamar de ‘condição de venda’, nos termos do Acordo de Valoração Aduaneira. (TÓRRES, 2004, p. 221)

Deve ser observada a separabilidade ou inseparabilidade da compra das mercadorias a serem importadas do pagamento de *royalties*, ou seja, se são suficientemente separáveis, eles não devem ser adicionados ao preço.

O simples fato de o pagamento de *royalties* ser um termo do contrato entre as partes não significa que é obrigatoriamente uma condição de venda, nos termos do Acordo, se o importador puder escolher entre adquirir as mercadorias com ou sem os direitos (FUGAZZA, 2013, p. 89).

Portanto, não se configura claramente uma condição de venda quando for possível a aquisição das mercadorias separadamente, sem a obrigação de adquirir quaisquer bens intangíveis remunerados por meio de *royalties*.

Um exemplo de condição de venda ocorre quando um importador, para adquirir roupas é obrigado a também adquirir a marca ofertada pelo exportador, mesmo que a marca seja adquirida gratuitamente ou o detentor da marca seja residente no país do importador. Porém, se a importação pudesse ocorrer alternativamente, com ou sem marca, aí não haveria a condição essencial de venda. Se o vendedor estiver disposto a vender a mercadoria

independentemente da venda do intangível, o negócio jurídico perde a condição de venda entre um e outro. E assim, deve ser tratado em separado os intangíveis dos bens tangíveis (TÔRRES, 2004, p. 222-223).

Os *royalties* ou direitos de licença serão sempre condição de venda somente quando as mercadorias não puderem ser adquiridas sem o pagamento daqueles, ou pelo menos não o teriam sido pelo mesmo preço, condição de pagamento ou de entrega, sendo fundamental que se analisem as alternativas disponíveis ao importador em tal caso, e não apenas as disposições contratuais da operação (FUGAZZA, 2013, p. 90).

Se os *royalties* e direitos de licença são pagos por uma patente necessária para fabricar as mercadorias importadas, é provável que seja uma condição de venda, porque os bens não poderiam ser produzidos e exportados para o comprador, sem os referidos pagamentos (ou seja, depende do tipo de propriedade intelectual envolvida).

Por outro lado, os pagamentos efetuados pelos direitos relacionados com a comercialização ou distribuição dos bens depois da importação podem ser excluídos do valor aduaneiro., conforme sugere a Nota Interpretativa ao artigo 8.1 (c).

Verifica-se abaixo que há duas linhas de pensamento sobre o termo “condição de venda”.

#### 4.4.4.1 Corrente restritiva sobre o termo “condição de venda”

Temos uma primeira posição sobre o referido termo:

Por el lado opuesto, tenemos por ejemplo a la Aduana de Canadá, quien siguiendo a la doctrina de la Corte Suprema de dicho país, considera que ninguna persona, fuera del vendedor, puede imponer la condición de venta al comprador. Efectivamente, dicho planteamiento lo podemos encontrar en el famoso caso MATTEL, en donde el Tribunal analizó la posibilidad que un tercero, distinto al vendedor, exija el pago del canon como condición de venta, como pretendía la Aduana de ese país, concluyendo que la condición de venta sólo puede establecerla el vendedor, y nunca un tercero, aunque esté vinculado con el vendedor. (ESPINOZA; SULCA, 2014, p. 155)

A Aduana canadense, bem como a Suprema Corte do Canadá, entendem que a condição de venda somente pode ser estabelecida pelo vendedor e nunca por um terceiro, embora vinculado ao vendedor.

Ainda com relação ao caso Mattel, pode -se dizer:

En esta causa, resuelta el 7 de junio de 2001, la Corte Suprema de este país, atribuyó a la expresión 'condición de venta', en sus propias palabras, 'un significado legal específico'. Se trataba de un importador que compraba

ciertos productos que vendía bajo una marca, por cuyo uso abonaba un canon a una tercera persona que no era el vendedor.

[...]

La corte concluyó, 'a menos que el distribuidor tenga del derecho de rehusarse a vender las mercancías bajo licencia a un comprador o repudiar el contrato de venta en los casos en los que el comprador no pagara regalías o derechos de licencia', tales regalías o derechos no integran el valor de transacción (párrafo 68 del fallo, cursivas nuestras). Aunque la sentencia no es del todo clara, puede inferirse que considera que la 'condición de venta' equivale al 'derecho (del vendedor) a rehusarse a vender las mercancías', en caso que no se pague el canon y que ello debe obrar en el contrato de venta. (ZOLEZZI, 2010/2013, p. 152)

A decisão da Corte foi no sentido de que existe condição de venda quando as vendas podem ser suspensas se o comprador deixar de pagar o *royalty* e isso está estipulado no contrato de venda.

Com relação a expressão “condição de venda” constar do contrato de venda:

[...] considera que la condición de venta a la que se refiere el art. 8 del Acuerdo consiste en una cláusula que debe obrar en el contrato de venta de las mercancías importadas. De esa postura participa la Corte Suprema de Canadá, de modo que la abordaré al correr del comentario a su sentencia en ‘Mattel’. (ZOLEZZI, 2010/2013, p. 140)

Portanto, por essa corrente, a condição de venda é uma cláusula que deve constar expressamente do contrato de venda das mercadorias importadas.

Ou seja, em outras palavras, a análise da decisão da Suprema Corte do Canadá permite concluir que não havendo disposição contratual que vincule a aquisição de produto ao pagamento de *royalties*, muito menos que permita a rescisão do contrato de venda no caso de não pagamento dos *royalties*, não haveria como se falar em tais *royalties* como “condição de venda” (FUGAZZA, 2013, p. 93).

Não há dúvida que se as vendas são suspensas por falta de pagamento de *royalty*, existe condição de venda. Mas ela não está configurada apenas nesse caso, porque há muitas outras maneiras dela ocorrer.

Assim, a situação é clara naquelas operações em que existe identidade entre o titular da licença e o vendedor (fabricante) das mercadorias importadas, ou quando existe uma vinculação (controle) do titular da licença sobre o fabricante. A venda dessas mercadorias licenciadas está contingenciada a que sejam satisfeitas as condições impostas pelo licenciante (entre elas, o pagamento dos *royalties* e direitos de licença acordados). Neste caso, está provada a condição de venda.

Quando os pagamentos de *royalties* e direitos de licença são feitos ao próprio vendedor das mercadorias é mais fácil concluir que eles são condição de venda de tais



mercadorias (embora nem sempre seja assim). Por isso, grande parte das disputas judiciais e administrativas em diversos países do mundo em que se debate a condição de venda, se trata de *royalties* e direitos de licença pagos a um terceiro que não é o vendedor das mercadorias importadas.

#### 4.4.4.2 Corrente ampliata sobre o termo “condição de venda”

Em sentido contrário ao posicionamento acima:

En estricto, un aspecto controvertido se genera en determinar quién puede condicionar la venta al pago del canon. Al respecto, tenemos una primera posición, que se sostiene cuando el propio vendedor es el titular del derecho de propiedad intelectual, o cuando lo adquiere u obtiene de un tercero que no está relacionado con el vendedor. Por ejemplo, para este supuesto el Comité del Código Aduanero Europeo, señaló que a los fines de determinar si existe un control, se deberán examinar diversas situaciones, entre las cuales tenemos: i) el licenciante elige al fabricante, ii) el licenciante ejerce un control efectivo, directo, o indirecto sobre la fabricación, iii) el licenciante designa o restringe a quien puede vender las mercaderías el fabricante, etc. En virtud a dichos criterios, el Comité señala que se evidenciaría que el pago del canon configuraría como una condición de venta. (ESPINOZA; SULCA, 2014, p. 154-155)

Nessa linha, podem condicionar a venda o próprio vendedor (fabricante), que é titular do direito de propriedade intelectual ou um terceiro, que não é vinculado ao vendedor. O Código Aduaneiro Europeu diz que é preciso verificar se existe um controle efetivo do licenciante sobre o fabricante.

Ou seja, existe a situação em que há três sujeitos intervenientes na operação comercial (titular da licença, importador e fabricante/exportador) sem que exista nenhum nível de vinculação aduaneira entre eles, como ocorre na situação onde existem duas relações contratuais: o contrato de licença e os acordos de fabricação e fornecimento de mercadorias.

Se ficar provado que existe independência das relações jurídicas entre os três participantes comerciais (ou seja, não estão vinculados), conclui-se que tanto os contratos de licença como os acordos de fabricação são autônomos entre si. Consequentemente, o pagamento de *royalties* e direitos de licença pelo uso de direitos de propriedade industrial (por exemplo, marca) não constitui uma condição de venda das mercadorias licenciadas, não sendo procedente a sua adição à base de cálculo dos impostos das mercadorias importadas, pois:

[...] (i) los tres actores comerciales (titular de licencia, importador y fabricante) no están vinculados aduaneramente; y, (ii) existen dos relaciones contractuales perfectamente diferenciadas en cuanto a sujetos intervenientes como objeto regulado, no podría afirmarse la configuración de una condición de venta de las mercancías importadas.

Dicha aseveración queda reforzada considerando la autonomía fáctica y jurídica de ambas relaciones contractuales; por ende, no puede ser afirmada la existencia de una correlación entre el pago de una regalía y el despacho de las mercancías licenciadas, deslegitimando la procedencia de un ajuste aduanero, por ese concepto. (NUÑEZ, 2014, p. 196)

Em suma, dessa forma, os pagamentos podem ser feitos ao próprio vendedor das mercadorias ou a um terceiro. Se o licenciante é um terceiro independente é mais provável que o pagamento não é uma condição de venda. Se ele é o vendedor ou relacionado (vinculado) ao vendedor, é mais provável que haja uma dependência entre o pagamento de *royalties* e a transferência dos bens. Em tais casos, o licenciador pode estar em posição de impedir a venda, se o comprador não efetuar o pagamento.

Em consequência disso, o Comitê emitiu o Comentário 25.1, intitulado “Cánones y Derechos de Licencia abonados a terceros – Comentario general”, ainda não traduzido para o português, que analisaremos posteriormente.

Mas artigo 8º do Acordo diz que integram o valor de transação os *royalties* e direitos de licença que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias. O artigo não disse "como condição estabelecida no contrato de venda dessas mercadorias". Na realidade, quase nunca haverá em uma venda internacional uma cláusula desse tipo. Raras vezes tais vendas vão além de uma ordem de compra e da consequente fatura que emite o vendedor.

A expressão "como condição de venda dessas mercadorias" é mais ampla que "como uma condição do contrato de venda das mercadorias".

Nesse caso temos essa segunda corrente mundial a respeito da condição de venda, que é mais ampla e sustenta que:

[...] tal ‘condición de venta’ no equivale a una estipulación em el contrato de compra. Opina que no lo exige así el Acuerdo y que éste, al legislar así, se hace cargo de la realidad comercial, en la que muy raramente una condición de venta ha de presentarse de ese modo. (ZOLEZZI, 2010/2013, p. 140)

A essa corrente se filiam o Tribunal Supremo da Espanha, a Corte de Apelações da Nova Zelândia (no caso “Warner Music” e no caso “Adidas”), o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira e o próprio autor acima mencionado, Daniel Zolezzi.

Deve-se utilizar o seguinte procedimento:

Para determinar si existe o no una condição de venda en el sentido del art. 8.1.c) debe hacerse un cuidadoso análisis de los contratos involucrados y de los aspectos propios de cada transacción. Generalmente, la obligación de pagar un canon no se estipula en el contrato de venta de las mercancías importadas. Es más posible que ella emane de un convenio de licencia que obre por separado, el cual, además, puede haberse celebrado entre el comprador y el vendedor o entre aquél y un tercero. Teniendo en cuenta las

estipulaciones de ese convenio y las del contrato de venta, como asimismo las circunstancias particulares del caso, es que puede establecerse si los cánones se pagan como condición de venta de las mercancías importadas. (ZOLEZZI, 2010/2013, p. 155)

Como exemplos, a "condição de venda" não figura expressamente no contrato de venda da mercadoria nas Opiniões Consultivas 4.1 e 4.10. Mas o Comitê Técnico considerou que tal condição se dava nos casos ali descritos, devendo haver os correspondentes ajustes. Portanto, a expressão "condição de venda" não tem um significado único que pode ser aplicado aos diferentes casos da vida mercantil.

Zolezzi (2010/2013, p. 156) conclui:

En síntesis, la presencia o no de una condición de venta debe analizarse a la luz del contrato de venta, del de licencia (por lo general, es más rico en estipulaciones que el primero) y de distintas cuestiones de hecho (relativas al fabricante, a su eventual control, al titular de la licencia, al comisionista interviniente, a la especificidad de los productos, etc.).

Ou seja, a condição de venda deve ser extraída da análise das circunstâncias de fato e dos documentos que amparem cada operação em concreto, especialmente da inter-relação entre o contrato de venda e o que obriga a pagar *royalties* e direitos de licença.

Portanto, a condição de venda pode ser explícita ou implícita, ou seja, não é necessário que esteja expressamente estipulado no contrato de venda que a venda das mercadorias se subordine ao pagamento dos *royalties* e direitos de licença, já que o cumprimento desse requisito poderia ser conseguido a partir da avaliação dos elementos factuais das operações comerciais.

Isso ocorre mesmo quando as mercadorias são adquiridas de uma empresa e o pagamento dos *royalties* e direitos de licença é realizado para outra empresa diferente da que vendeu as mercadorias. Mas será necessário avaliar as particularidades de cada caso em concreto.

Verifica-se que a segunda corrente é a mais completa, pelas razões acima mencionadas e a ela o presente autor se filia, por ser a mais ampliativa e favorável aos países em desenvolvimento, que dependem de uma maior arrecadação de tributos aduaneiros.

O pagamento pelos *royalties* e direitos de licença deve beneficiar o vendedor dos produtos importados, independentemente de que ele seja efetuado diretamente ao vendedor ou a um terceiro em benefício daquele, desde que a condição de venda seja imposta pelo vendedor.

Portanto, esses *royalties* e os direitos de licença, relacionados com as mercadorias adquiridas, serão acrescidos ao valor aduaneiro da mercadoria importada, sempre que a compra e venda esteja condicionada a esses pagamentos (que seriam uma condição de venda

das mercadorias importadas), e desde que tais pagamentos não estejam destacados no preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria, direta ou indiretamente.

No Estudo de Caso 7.1, sobre a aplicação do preço efetivamente pago ou a pagar, o Comitê Técnico analisa a questão da condição de venda em um caso no qual um importador adquire do vendedor uma máquina e também um treinamento para a sua importação.

#### 4.4.5 Opiniões consultivas e soluções consultivas relacionadas aos ajustes de royalties e direitos de licença

O Comitê Técnico emitiu 13 Opiniões Consultivas (da 4.1 a 4.13), em que analisa as várias situações relativas a adições ao valor da transação de valores pagos a título de *royalties* e direitos de licença referentes a importação de produtos, conforme o artigo 8.1 (c) do Acordo.

Para Carvalho (2007, p. 157-158):

Mediante as Opiniões Consultivas 4.1 a 4.13, o CTVA analisa situações envolvendo *royalties* e direitos de licença quanto aos quesitos vinculação às mercadorias importadas e condição de venda. Tais opiniões consultivas deixam claro que para uma decisão quanto ao cabimento de ajuste no caso concreto deve-se examinar cuidadosamente o contrato de *royalties* ou direitos de licença.

Embora as Opiniões Consultivas desempenhem proveitoso papel interpretativo do Acordo e possam tratar de situações semelhantes a casos reais, suas conclusões não devem ser adotadas apressadamente como veredictos peremptórios quanto ao cabimento ou não de ajuste.

Elas não são normas internacionais, mas gozam de autoridade doutrinária e podem servir de orientação tanto para as autoridades aduaneiras como para os demais envolvidos na importação de produtos. Ou seja, quando os elementos de fato não são idênticos, pode a Opinião Consultiva não ser diretamente aplicada, mas serve como uma orientação para solucionar o assunto.

Com base nas Opiniões Consultivas, podemos extrair as situações abaixo.

##### 4.4.5.1 Situações em que o pagamento a título de royalty ou direito de licença deve integrar o valor aduaneiro

- Quando o importador pagar o valor dos *royalties* a uma terceira pessoa por instrução e exigência do exportador (Opinião Consultiva 4.1). É o exemplo do exportador que vende

máquinas segundo um processo patenteado e instrui o importador a pagar *royalty* a um terceiro titular da patente. A questão é bem clara, não se exigindo maiores interpretações, pois a patente está relacionada à máquina e deve ser paga para se concretizar a venda. Ou seja, para que o vendedor realize a transação comercial, este exige que sejam pagos os *royalties* para terceira pessoa detentora destes direitos.

A Opinião Consultiva reconhece o pagamento dos *royalties* como condição de venda em situações em que as partes fabricante e licenciante são pessoas jurídicas distintas e independentes. O vendedor, ao exigir que seja feito este pagamento, estabeleceu uma condição para que a venda fosse realizada, entendendo o Comitê, que se os *royalties* não fossem pagos, em tese, a vontade do vendedor em concluir a transação comercial seria afetada, constituindo, assim, uma verdadeira condição de venda. Mas o problema não indica se as instruções dadas pelo vendedor ao comprador foram por escrito:

- Quando o *royalty* é pago pela patente incorporada à mercadoria importada (Opinião Consultiva 4.4). É o exemplo em que o exportador vende concentrado e é detentor da patente. O importador paga o *royalty* pelo direito de utilizar o concentrado patenteado em produto destinado à revenda. O pagamento dos *royalties* é feito na compra também para o fabricante, pois o fabricante é o detentor da marca.

O montante do *royalty* é calculado em função da revenda dos produtos acabados. Percebe-se que é possível relacionar os *royalties* com o produto importado, pois este somente é diluído em água, sem misturar-se com as mercadorias nacionais. De fato, diz-se que o *royalty* deve ser pago como uma condição de venda. Mas não é dito se tal condição figura ou não no respectivo contrato.

- Quando o importador compra um concentrado de um exportador que tem a posse da marca registrada. No caso de revenda da mercadoria ou mesmo do concentrado diluído (cláusula do contrato) se a mercadoria importada for revendida com a marca registrada, o valor pago a título de *royalty* fará parte do valor aduaneiro (Opinião Consultiva 4.6).

É o exemplo do exportador que vende concentrado com marca registrada e é o detentor da marca. O importador paga o *royalty* pelo uso da marca (que constitui condição de venda). Foram realizadas duas vendas. Pelo 1º contrato, o importador brasileiro pode vender o concentrado diluído em água e não usar a marca registrada (não paga o *royalty*). E pelo 2º contrato, o importador brasileiro deve vender o concentrado diluído e usar a marca registrada (paga o *royalty* que deve ser acrescido ao valor aduaneiro).

O pagamento dos *royalties* é feito sobre o volume de venda com a utilização da marca registrada e o fabricante é o detentor da marca. Deve ser feita a inclusão apenas sobre a parcela vendida com a marca.

- Quando os *royalties* pagos pela marca registrada têm relação direta ou íntegra a mercadoria. É o exemplo da Opinião Consultiva 4.10, onde a empresa X exportadora fabrica vestuário e é titular de uma marca registrada (personagens de histórias em quadrinhos). Ela vende camisetas com personagens para a empresa importadora Y, que paga para X a camiseta e direito de licença calculado sobre as vendas líquidas. As camisetas não podem ser vendidas sem os personagens e X fabrica somente para Y e aplica as personagens na camiseta. Trata-se de um caso bem claro. O importador e seu fornecedor estrangeiro estão unidos por dois contratos distintos: o de venda e o de licença, sendo que neste último se estabelece a condição de venda.

A obrigação de pagar o *royalty*/direito de licença, que determina a existência da “condição de venda”, deriva do contrato de licença. O pagamento dos *royalties* é sobre o valor de venda, separado do preço das mercadorias.

Tal pagamento é direto, pois se faz ao vendedor das mercadorias, que é também o titular da marca. Este pagamento deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar.

- Quando o pagamento a título de *royalty* não é feito diretamente ao vendedor, mas à uma empresa vinculada. É o exemplo da Opinião Consultiva 4.11, onde o fabricante X da Alemanha vende vestuário com marca registrada afixada nele, para o importador Z no Brasil, que paga os *royalties* em contrato distinto para obter o direito do uso da marca. O contrato entre X e Z não prevê o pagamento de *royalties*. Ambas as empresas são vinculadas à matriz Y, também registrada na Alemanha, que possui direito da marca registrada afixada no vestuário. O importador Z paga os *royalties* para Y. No problema, se diz expressamente que a obrigação de pagar *royalty* não figura no contrato de venda. Na Opinião Consultiva 4.10, a obrigação surge do contrato de licença. No problema atual não se diz que ela figura no contrato de licença. É possível pensar que ela surge da leitura dos dois contratos,

Talvez seja relevante que todas as partes (vendedor, comprador e titular da licença) estão vinculadas entre si, mas nas Opiniões Consultivas 4.8 e 4.13, que são muito similares à presente Opinião, a resolução foi em sentido oposto, talvez porque nem todas as partes estavam vinculadas. Os fatos são contraditórios nos problemas, pois o parágrafo 1 diz que o importador e o titular da licença têm um "contrato celebrado por separado", indicando que ele é escrito. Já o parágrafo 2 diz "que não existiria um contrato escrito" entre eles.

O Comitê entendeu que, apesar do pagamento dos *royalties* se dar em função de contrato distinto ao de venda, a existência de vínculo entre as partes (fabricante, importador e detentor da marca) é relevante, e acaba por determinar o acréscimo ao valor de transação. A vinculação entre as partes daria condições para que, mesmo indiretamente, o detentor da licença pudesse impedir a venda, sob pena de ter o seu direito ao recebimento dos *royalties* frustrado.

O não pagamento dos *royalties*, portanto, afetaria, em tese, a vontade do vendedor (mesmo que indiretamente) em concluir a transação comercial, sendo por isso caracterizada a condição de venda.

Apesar dos exportadores não serem os detentores da marca, não sendo, conseqüentemente, os beneficiários dos *royalties*, essa circunstância apenas reforça que os pagamentos não compuseram o preço efetivamente praticado pelo exportador estrangeiro, devendo ser adicionados à base de cálculo dos tributos aduaneiros, por representarem um custo direto da mercadoria importada.

Os exportadores estrangeiros foram pelos licenciantes autorizados a produzir as mercadorias que estampam a marca.

O fato de não existir um contrato escrito com a matriz não dispensa a empresa I da obrigação de pagamento, conforme exigido pela matriz.

- Quando os *royalties* são pagos pela transferência de tecnologia e ela está incorporada ao equipamento importado. É o exemplo da Opinião Consultiva 4.12, onde o exportador vende equipamento para moagem que envolve um processo patenteado que deve desempenhar para o importador, que deve pagar 15.000.000,00 unidades monetárias a título de direito de licença para uso do processo patenteado. O fundamento pelo qual se deve realizar o ajuste é que: "O equipamento de moagem foi adquirido especificamente para executar o processo de produção patenteado". Isso indica que o direito de licença se relaciona com a mercadoria importada.

O pagamento dos *royalties* é feito diretamente ao fabricante, que remete a totalidade ao titular da patente. A vinculação entre as partes é irrelevante.

Mesmo tendo fatos similares, esta conclusão é oposta à que consta da Opinião Consultiva 4.3. Na Opinião Consultiva 4.3, o *royalty* se paga a um terceiro, e na Opinião Consultiva 4.12, ao vendedor. O Comitê parece dar mais valor a esse fato, que à similaridade dos fatos. Quanto à obrigação do adquirente de pagar além do preço pelo equipamento de moagem, um direito de licença, não é dito se isso funciona por escrito ou em qual contrato.

- Temos ainda a Opinião Consultiva 4.15, que foi emitida na 36ª Sessão do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, realizada em 2013, e que ainda não consta no Anexo Único da IN SRF nº 318/2003, e que pode ser obtido no site da Organização Mundial do Comércio (OMC). Vamos analisá-la por partes:

#### OPINIÓN CONSULTIVA 4.15

##### CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA CON ARREGLO AL ARTÍCULO 8.1 (c) DEL ACUERDO

1. El importador I del país S concluye un acuerdo de licencia con el titular de licencia L establecido en el país R según el cual la empresa I está obligada a pagar a la empresa L, por el derecho a utilizar su marca comercial en relación con la fabricación e importación de las mercancías, un canon que consiste en un porcentaje fijo calculado sobre los ingresos netos obtenidos por la empresa I de la venta de los productos provistos de dicha marca en el país S. En el caso de que la empresa I deje de efectuar el pago del canon a la empresa L, esta última tendrá derecho a rescindir el acuerdo de licencia. La empresa L y la empresa I están vinculadas en el sentido de lo dispuesto en el Acuerdo de Valoración.

No caso analisado, o licenciante (L) e o importador (I) são partes vinculadas.

Además, la empresa L ha firmado un contrato de suministro con la empresa M del país X con el fin de que la empresa M fabrique las mercancías provistas de su marca comercial y las venda después a la empresa I. De conformidad con este contrato, la empresa M debe respetar las indicaciones en cuanto a calidad, diseño y tecnología facilitadas por la empresa L. En el contrato se indica específicamente que la empresa M se compromete a producir y a vender los productos con dicha marca comercial exclusivamente a la empresa I o a otras empresas que L determine. La empresa M no está vinculada ni con L ni con I.

La empresa I concluye un contrato de venta con la empresa M según el cual M vende a I mercancías provistas de la marca comercial de L. En dicho contrato no se establece ningún requisito relacionado con el pago del canon correspondiente. El precio realmente pagado por I a M por las mercancías importadas no incluye el pago del canon que la empresa I efectúa a la empresa L.

Há um contrato de fornecimento, que é assinado entre o licenciante (L) e o fabricante/exportador (M), através do qual L determina expressamente para quem M poderá vender, incluindo aí I e eventuais outros compradores, Somente após esse contrato entre L e M, é que I poderá contratar com M a compra e venda das mercadorias.

¿El pago del canon que la empresa importadora I efectúa al titular de licencia L constituye una condición de venta de las mercancías que I compra al proveedor M, y está dicho canon relacionado con las mercancías que se valoran?

\*\*\*

2. El Comité Técnico de Valoración en Aduana manifestó la siguiente opinión.



Dado que las mercancías importadas por la empresa I están provistas de la marca comercial de L, se puede afirmar que el canon está relacionado con las mercancías objeto de valoración.

Además, en el caso presente, de conformidad con el acuerdo de suministro, la empresa L controla la producción relacionada con las mercancías provistas de su marca comercial al autorizar la fabricación de las mercancías provistas de licencia, al determinar las empresas a las que M puede vender dichas mercancías, y directamente al facilitar el diseño y la tecnología al fabricante M. Puesto que L autoriza a I a utilizar la marca en relación con la fabricación e importación de las mercancías con arreglo a lo dispuesto en el acuerdo de licencia, la empresa L controla además la transacción entre la empresa M y la empresa I, y ejerce su influencia al seleccionar las partes que pueden utilizar la marca comercial y adquirir las mercancías importadas.

Através do contrato de suprimento, L controla a produção de M, por meio da autorização para que M manufacture as peças com a marca, e também determinando para quem M poderá vender, além de fornecer diretamente os *designs* para M.

Como L autoriza I a utilizar a marca em relação à fabricação e à importação dos bens, conforme as disposições do contrato de licença, L influencia e controla a transação entre M e I, selecionando as partes que podem utilizar a marca e comprar os bens importados.

El contrato de venta concluido entre la empresa M y la empresa I no contiene ninguna cláusula en la que se exija el pago de un canon. No obstante, el pago del canon se efectúa como condición de venta de las mercancías porque la empresa I no podría comprarlas si dejara de pagar dicho canon a la empresa L. La falta de pago del canon por parte de la empresa I a la empresa L supondría no solo la rescisión del acuerdo de licencia sino también el retiro de la autorización otorgada a la empresa M para fabricar y vender a I las mercancías provistas de dicha marca comercial.

El canon en cuestión debe pues añadirse al precio realmente pagado o por pagar por las mercancías con arreglo al artículo 8.1 c) del Acuerdo.

Mesmo que o contrato de compra e venda entre M e L não contenha a cláusula de pagamento dos *royalties*, este pagamento é condição da exportação das mercadorias, já que a operação é controlada por L.

Temos caracterizado um controle do licenciante sobre o fornecimento de mercadorias do fabricante para o importador, que não decorre de vínculos societários, mas de contrato de fornecimento assinado entre licenciante e fabricante, caracterizando a vinculação necessária para incluir os *royalties* pagos no valor aduaneiro, ou seja, como sendo condição de importação das mercadorias.

*4.4.5.2 Situações em que o pagamento a título de royalty ou direito de licença não deve integrar o valor aduaneiro*

- Quando o importador adquire o direito de utilizar um processo patenteado de um vendedor estrangeiro detentor da patente, mas a máquina que tem como única função a exploração dessa patente é adquirida de outro fornecedor estrangeiro não vinculado. É o caso da Opinião Consultiva 4.3, onde o vendedor/exportador 1, localizado no país X, cede o direito de utilizar um processo patenteado e o importador, localizado no país Z, paga *royalty* em função dos produtos produzidos, e o vendedor/exportador 2, localizado no país Y, vende a máquina própria para fabricação do produto sob processo patenteado ao importador do país Z.

Ou seja, não há “condição de venda”, mas o importador adquire os direitos de um procedimento patenteado (pagamento dos *royalties* em contrato separado da máquina) e, em seguida, através de um contrato separado, projeta e compra ao fabricante estrangeiro 2 uma máquina especialmente projetada para explorá-lo, ou seja, paga a um terceiro. Não há vinculação nenhuma entre as partes.

A situação é similar à da Opinião Consultiva 4.12, mas com respostas diferentes. O Comitê, na resposta, parece exigir uma condição expressa no contrato de venda.

- Quando a obrigação do pagamento de *royalties* resulta de contrato distinto que não se relaciona com a venda para exportação para o país de importação. É o caso da Opinião Consultiva 4.8, onde no país X exportador há uma empresa detentora de uma marca registrada de sapatos (que cede o direito de uso da marca e fornece trabalho de arte e *design* ao importador no país Y) e uma empresa fabricante não licenciada (que vende sapatos com a marca registrada ao importador no país Y).

O importador paga uma quantia fixa a título de *royalties* relativos a cada par de sapatos com a marca registrada ao detentor da marca e fornece trabalho de arte e *design* para o fabricante não licenciado. A solução está baseada no fato de existirem dois contratos distintos, um de venda e outro de licença, algo comum no meio comercial e também, embora não esteja escrito na resposta, no fato de não estarem as partes vinculadas entre si. A obrigação de pagar o *royalty* não constitui uma condição de venda.

Na Opinião Consultiva 4.11, que é similar ao presente caso, e onde as partes estão vinculadas, o Comitê decidiu de maneira oposta. Apesar da similaridade, nas Opiniões Consultivas 4.8 e 4.13 nem todas as partes estão vinculadas, já na Opinião Consultiva 4.11, todas as partes estão vinculadas.

- Quando a mercadoria importada não tem relação com os valores pagos a título de *royalties*. É o caso da Opinião Consultiva 4.9, onde o exportador X é fabricante e titular de uma marca registrada de uma preparação para uso veterinário que contém cortisona não patenteada (que é um agente anti-inflamatório comum não patenteado, disponível a partir de

diferentes fabricantes e um dos principais ingredientes das preparações licenciadas). O exportador vende cortisona a granel e concede o direito de fabricar a fórmula registrada e o direito exclusivo de explorar a marca. O importador efetua o pagamento ao exportador pelos *royalties* da fórmula e da marca.

O Comitê entendeu que o pagamento de *royalties* (que remuneram a fabricação de produtos com licenças patenteadas e o uso da marca registrada) não possui vínculo com a aquisição de insumos comuns não patenteados. Nem a patente, nem a marca têm relação com o produto importado. É possível afirmar que:

[...] o principal insumo para fabricação dos produtos pelo importador é fornecido pelo destinatário dos *royalties*, Correto é o entendimento do Comitê no sentido de que ainda assim há uma perfeita separação entre o objeto remunerado pelos *royalties* (o direito de fabricar as preparações licenciadas e utilizar a marca registrada) e o objeto da importação (cortisona como insumo comum, passível de aquisição de quaisquer outros fornecedores). (FUGAZZA, 2013, p. 92)

Mas não é totalmente claro se os produtos patenteados são produzidos no país de importação. Também chama a atenção o fato de embora a cortisona seja um produto corrente, ela é fornecida ao importador pelo fabricante ou em nome deste.

- Quando a obrigação do pagamento de *royalties* resulta de um contrato distinto que não se relaciona com a venda para exportação para o país de importação. É o caso da Opinião Consultiva 4.13, onde no país X exportador há uma empresa detentora de uma marca registrada vinculada ao importador no país Y e um fabricante não vinculado. O detentor da marca cede o direito de uso da marca à empresa importadora do país Y, que em contrapartida paga a ele *royalties*. O fabricante não vinculado vende sacolas com as etiquetas à empresa importadora no país Y, que em contrapartida fornece a ele etiquetas com a marca registrada para serem afixadas nas sacolas.

O pagamento dos *royalties* é feito diretamente ao titular da marca e importador e o proprietário da marca são vinculados, mas ambos não têm relação com o fabricante.

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira conclui que o pagamento do *royalty* não constitui uma condição de venda por serem dois contratos distintos (o de compra e o de licença). A vinculação do importador com o titular da licença e o fornecimento das etiquetas com as marcas que exibem as mercadorias importadas, são circunstâncias que provocam certas dúvidas sobre a correção da resposta. A obrigação de pagar o *royalty* não constitui uma condição de venda.

Isso ocorre, talvez porque nem todas as partes são vinculadas (assim como na Opinião Consultiva 4.8), diferentemente da similar Opinião Consultiva 4.11, onde todas as partes são vinculadas.

- Também se enquadra nos casos em que o pagamento a título de *royalty* ou direito de licença *não deve integrar* o valor aduaneiro a Opinião Consultiva 4.5. Os *royalties* pagos decorrem da utilização de marca, sendo devidos ao fornecedor estrangeiro independentemente da procedência e utilização dos insumos aplicados no processo de fabricação. Apesar do Comitê afirmar que o *royalty* "não constitui uma condição de venda", deveria dizer que não se relaciona com as mercadorias importadas.

De seis cosméticos, cinco se elaboram com ingredientes nacionais e somente um com os importados, o que falta é a relação do *royalty* com as mercadorias importadas e não a condição de venda. Mas na referida Opinião, não está esclarecido se a obrigação de pagar tal *royalty* tem origem no contrato de venda ou em um outro distinto (de licença).

#### 4.4.5.3 Situações específicas relativas a CDs

Temos ainda os casos específicos de CDs, onde a gravação de um fonograma (CD) envolve: direitos autorais (autor da letra e música), direitos artísticos (direitos dos cantores, bandas, sons etc.), direitos fonográficos ou fonomecânicos (direitos do produtor dos primeiros fonogramas, matrizes, de uma determinada obra que adquiriu) e direitos de distribuição, comercialização e venda. Neste caso de CDs temos as duas situações abaixo descritas.

i) O valor pago a título de *royalty* não é incluído no valor aduaneiro:

- É o caso da Opinião Consultiva 4.2, onde o fabricante/exportador X da Inglaterra fabrica e vende CDs que contêm obras musicais e o importador Y do Brasil paga *royalties* à uma terceira parte, o autor da composição (direito autoral). Isso decorre de uma obrigação legal no país de importação, não sendo condição de venda.

Os *royalties* são pagos ao titular do direito autoral, após a venda dos discos no mercado nacional, em decorrência da legislação nacional. Não há vinculação nenhuma entre o detentor do direito autoral e o fabricante,

Observa-se que o Comitê menciona a expressão "uma obrigação derivada do contrato de venda", mas o artigo 8.1 (c) fala em "condição de venda", não de "uma obrigação derivada do contrato de venda".

ii) O valor pago a título de *royalties* é acrescido ao valor aduaneiro dos CDs importados.

- Quando é concluído um contrato entre a gravadora e o importador brasileiro, onde o produtor fonográfico concede o direito de revenda do CD no Brasil. Ele cede os direitos de distribuição e comercialização e exige uma porcentagem sobre cada disco importado vendido.

É o exemplo da Opinião Consultiva 4.7, onde a gravadora nos Estados Unidos tem um contrato onde deve pagar aos artistas direitos autorais pela cessão do direito de comercialização a nível internacional. Tal contrato não tem relação com a venda e não é obrigação legal do importador. A mesma gravadora assina um contrato de licença com um importador localizado no Brasil para vender CDs. A gravadora americana cede o direito de revenda no Brasil e exige pagamento à título de *royalties* de um percentual sobre o valor da venda de cada CD importado.

O pagamento dos *royalties* ocorre sobre o volume de vendas, à gravadora, que paga, posteriormente, ao detentor os *royalties* dos direitos autorais. A gravadora e o artista possuem um contrato prévio de exploração da obra musical.

A redação é confusa e o exemplo não é o melhor. O *royalty* de 10 % é pago pelo comprador ao vendedor, não ao artista e forma parte do valor de transação.

Em seis Opiniões Consultivas, os *royalties* e direitos de licença são pagos a um terceiro que não é o vendedor das mercadorias importadas. Delas, em quatro não há ajuste por faltar a “condição de venda”: Opiniões Consultivas 4.2, 4.3, 4.8 e 4.13. Nas Opiniões Consultivas 4.1 e 4.11, o Comitê faz o ajuste por haver essa condição de venda.

Para Zolezzi (2013, p. 151):

De lo visto en los dos puntos anteriores, parece que cuando todas las partes están vinculadas es más fácil que el Comité concluya que la obligación de pagar el canon sea una ‘condición de venta’, aunque ella no obre en la venta (O.C. 4.11) que cuando no todos los intervinientes están vinculados (O.C. 4.8 y 4.13).

Podemos concluir que muitas dessas Opiniões Consultivas têm redações confusas e/ou incompletas, mas servem de orientação para casos iguais ou parecidos. Mas elas não dispensam o estudo pormenorizado de cada caso concreto, com análise dos contratos envolvidos e demais particularidades e documentos do caso específico.

Em todas as questões referentes ao Acordo, as manifestações do Comitê Técnico servem como paradigma na argumentação jurídica, mas de acordo com cada caso concreto.

#### 4.4.5.4 Soluções de consulta emitidas pela Receita Federal do Brasil

Vejamos agora o teor de algumas das Soluções de Consulta exaradas pela Receita Federal do Brasil, acerca do tema “condição de venda”:

SOLUÇÃO DE CONSULTA nº 483 - SRRF08/DISIT

Data 18 de dezembro de 2009

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

VALOR ADUANEIRO. *ROYALTIES* RELATIVOS A USO DE MARCA E DIREITOS AUTORAIS.

[...] São passíveis de tal acréscimo os *royalties* devidos e pagos pelo importador a empresa vinculada sediada no exterior, em virtude de contrato com essa celebrado, relativos ao uso de marca e direitos autorais, sobre produtos importados para serem comercializados no Brasil, ainda que estes produtos não sejam importados daquela empresa, titular dos referidos direitos, mas, sim de outra empresa do mesmo grupo econômico, portanto, também vinculada ao importador. Entende-se que, nessas circunstâncias, os *royalties* a serem pagos constituem condição de venda das mercadorias, pois estão intrínseca e indissociavelmente ligados à possibilidade de sua comercialização no País, não podendo esta ocorrer sem o pagamento daqueles direitos, sem os quais, por conseguinte, é também inviável sua importação com o objetivo de prática da mercancia.

[...].

A Solução de Consulta DISIT/SRRF08 nº 483, de 18/12/2009 refere-se à hipótese em que o licenciante, o importador e o fabricante são partes vinculadas, componentes de um mesmo grupo econômico.

SOLUÇÃO DE CONSULTA nº 74 - SRRF10/DISIT

Data 17 de outubro de 2011

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II

VALOR ADUANEIRO. *ROYALTIES*. DIREITOS DE LICENÇA.

[...] O preço efetivamente pago ou a pagar compreende todos os pagamentos efetuados ou a efetuar, como condição de venda das mercadorias objeto de valoração, pelo comprador ao vendedor, ou pelo comprador a terceiro, para satisfazer uma obrigação do vendedor. Para fins de apuração do valor aduaneiro, deverá ser acrescentado ao preço efetivamente pago ou a pagar o valor dos bens e serviços fornecidos, direta ou indiretamente, pelo comprador, para serem utilizados na produção da mercadoria importada. Os bens e serviços, aqui referidos, compreendem, entre outros, os materiais, componentes, partes e elementos semelhantes incorporados à mercadoria, os materiais consumidos na produção e os projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de *design*, e planos e esboços, realizados no exterior.

[...].

A Solução de Consulta DISIT/SRRF10 nº 74, de 17/10/2011 refere-se à hipótese em que os *royalties* são pagos diretamente ao exportador ou pagos a terceiro, por exigência do exportador.

Concluindo, os *royalties* devem ser efetivamente pagos e as provas apresentadas devem permitir o exame detalhado de suas circunstâncias.

Verifica-se, com base em tais Opiniões e Soluções de Consulta da Receita Federal do Brasil, que a decisão de adição de tais elementos está relacionada, principalmente, ao aspecto de tais valores constituírem uma condição de venda do produto importado.

Para Trevisan Neto (2016, p. 177):

A condição de venda se dá quando a concretização de um negócio principal (no caso, a importação de uma mercadoria) depende ou fica pendente da realização de um outro negócio jurídico (no caso, o negócio condição, remunerado via pagamento de *royalties*).

Ademais, a condição de venda somente restará caracterizada quando presentes não apenas o requisito material (o pagamento dos *royalties* e direitos de licença servindo efetivamente de pressuposto objetivo para a venda), como também o requisito subjetivo (o pagamento dos *royalties* e direitos de licença sendo feito por conta de uma imposição do vendedor).

Portanto, os ajustes estão sujeitos à observância dos requisitos anteriores.

#### 4.4.6 Jurisprudência administrativa sobre os ajustes referentes aos royalties e direitos de licença

É importante destacar que a Aduana brasileira, com os objetivos de aumentar a arrecadação fiscal e defender os interesses da indústria nacional, tem defendido que praticamente todos os valores remetidos ao exterior a título de *royalties* e outras taxas devem ser adicionados ao valor aduaneiro quando as importações estão relacionadas a produtos/marcas de empresas estrangeiras remuneradas por estes valores.

Critica-se que as autoridades fiscais comumente têm realizado interpretação extensiva das normas de valoração aduaneira para incluir tais valores na base de cálculo dos tributos devidos na importação.

Questionamentos das autoridades sobre a necessidade de adição desses intangíveis têm sido comuns e a quantidade de litígios aumentou consideravelmente.

Cabe agora verificar como a matéria tem sido tratada no âmbito do CARF (principalmente nos casos de “condição de venda” para *royalties* e direitos de licença), haja vista que por se tratar de uma matéria que depende eminentemente do caso concreto, a simples leitura da ementa ou do dispositivo não permite a assunção de conclusões seguras a respeito.

Os resumos dos acórdãos referentes aos itens I a V, foram retirados do acórdão nº 3402-004.983 (Caso C&A Modas Ltda).

I) Acórdão CARF nº 3402-002.444 (Caso Pirelli), julgado em agosto de 2014.

Nesse caso, a Pirelli Pneus Ltda realizou duas operações distintas e independentes com a sociedade Pirelli Tyre S.P.A (estrangeira): a) o pagamento dos *royalties* que se referem à transferência de tecnologia e *know-how* necessários à fabricação dos pneumáticos que serão produzidos e comercializados pela recorrente no mercado nacional; e b) o pagamento pelos insumos (borracha) utilizados para fabricação dos produtos nacionalmente (insumos estes que também eram adquiridos de diversos outros fornecedores estrangeiros).

A companhia alegou que, apesar dos *royalties* e o pagamento pelos bens importados serem devidos à mesma companhia, os *royalties* estariam relacionados à mercadoria final e não aos produtos trazidos para o Brasil, pois a autuação está relacionada à compra de insumos.

No julgamento, verificou-se que os *royalties* pagos não eram condição de venda dos insumos (que inclusive eram adquiridos de diversas pessoas distintas), mas sim condição da industrialização deles em território nacional, razão pela qual os mesmos não deveriam ser considerados como condição de venda e incluídos no valor aduaneiro.

Trata-se de um caso similar à Opinião Consultiva 4.9 do CTVA da OMA, haja vista que apesar do exportador ser também o licenciante, o *know-how* cedido não tem qualquer vinculação com o produto importado, mas sim com a etapa de industrialização e comércio que ocorrerá em território nacional.

II) Acórdão nº 3201-002.050 (Caso Dow Brasil), julgado em fevereiro de 2016.

Neste caso, a empresa brasileira adquiria produtos licenciados da fornecedora estrangeira, que também era detentora da licença, sendo-lhe concedida autorização para revender tais produtos, mas também para produzi-los em território nacional, para serem vendidos.

No julgamento, o relator do caso entendeu que embora a licença tenha sido conferida à importadora para a produção, o uso e a venda dos produtos licenciados, o pagamento dos *royalties* só se tornou, no caso, devido quando houve a venda no mercado interno, razão pela qual não deveria ser considerado como condição de venda.

Como fundamento, invocou-se no acórdão a Opinião Consultiva 4.2, fazendo a ressalva de que na hipótese tratada nela haveria uma distinção entre o licenciante e o exportador, para em seguida aplicar a sua conclusão pela não inclusão dos *royalties*.

Mas a decisão foi equivocada, pois tratou como irrelevante o principal aspecto do caso concreto - a unipessoalidade do licenciante e do fabricante das mercadorias vendidas, apontada anteriormente como um dos principais critérios para a verificação da inclusão ou



não dos *royalties* no valor aduaneiro. Isso fica evidenciado compulsando-se a Opinião Consultiva 4.10, que trata de situação análoga às circunstâncias daquele caso, no qual o controle do licenciante sobre o fornecimento das mercadorias caracterizava os *royalties* como condição de venda, ainda que pagos apenas após a venda no mercado nacional.

III) Acórdão nº 3301-002.478 (Caso Iguasport), julgado em novembro de 2014.

Neste caso, a empresa brasileira era franqueada de empresa estrangeira (a ela vinculada), que lhe fornecia o *know-how* comercial e autorizava a publicidade em nome da marca, além de autorizar a venda de produtos importados daquela marca no território nacional. A aquisição desses produtos, por sua vez, era feita de fabricantes autorizados pela empresa detentora da marca.

Um ponto merece destaque, nesse caso: entre os exportadores, havia empresas vinculadas à detentora da marca, mas também empresas independentes (não fica claro no voto se há algum vínculo contratual entre a fabricante e a licenciante).

Nesse caso, em relação àquelas mercadorias fornecidas da fabricante vinculada à licenciante, seria hipótese de aplicação da Opinião Consultiva 4.11 (com a inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro), em razão do controle sobre o fornecimento das mercadorias, ao passo que em relação às demais, seria aplicada a Opinião Consultiva 4.8, pois haveria somente o fornecimento da marca e *design*, por parte do importador, ao fabricante, com os *royalties* sendo devidos na venda da mercadoria no território nacional, o que implicaria na não inclusão desse valor na base de cálculo dos tributos aduaneiros - solução esta aplicada pela turma Julgadora ao caso.

Além disso, caso houvesse um contrato específico entre a detentora da marca e os fabricantes, com a concessão da marca e *designs*, para posterior importação pelos franqueados espalhados por diversos países, seria caso de aplicação da Opinião 4.15, que prescreve a inclusão dos *royalties*.

IV) Acórdão CARF nº 3402-002.417 (Caso Fiat), julgado em julho de 2014.

Neste caso, a empresa brasileira contratou junto à licenciante a concessão do *know-how* de fabricação de determinados veículos e o direito de utilização da marca na revenda dos veículos no território nacional, importando as partes e peças a serem utilizadas na industrialização de outras empresas (todas pertencentes ao mesmo grupo econômico da licenciante).

Entretanto, nos autos fica claro que a importadora somente deveria pagar *royalties* sobre a receita líquida de venda dos veículos produzidos no país, mas não daqueles

importados prontos, o que deixa claro que o valor remunerava especificamente o *know-how* de fabricação.

Nesse caso, não há nenhuma Opinião Consultiva que se adegue expressamente, mas há uma grande aproximação com a 4.9, visto que o que se importa são os insumos, ao passo que os *royalties* se referem ao fabrico e venda das mercadorias no âmbito nacional.

V) Acórdão CARF nº 3401-003.194 (Caso Alpargatas), julgado em julho de 2016.

Este é, sem dúvida, o mais abalizado acórdão a respeito da matéria no repositório de precedentes do CARF, cujo voto vencedor foi elaborado pelo Conselheiro Rosaldo Trevisan.

No caso concreto, a importadora brasileira era franqueada da licenciadora estrangeira (detentora da marca), estabelecendo contratualmente uma cláusula de "compra exclusiva", através da qual a empresa brasileira somente poderia importar as mercadorias de fabricantes afiliados da licenciadora ou terceiros designados por esta (denominados de "fontes"). O que se verifica, portanto, é que todos os fornecedores são vinculados ao licenciante - seja por vínculos societários, seja por vínculos contratuais, inclusive com possibilidade de obstar a exportação em caso de não pagamento dos *royalties* devidos.

O relator invoca, em seu voto, a Opinião Consultiva 4.13, que absolutamente nada tem a ver com o caso concreto, pois diz respeito à afixação de etiquetas em produtos prontos, fabricados por empresa totalmente desvinculada da licenciante. Corretamente, o voto vencedor apontou uma proximidade muito maior com a Opinião Consultiva 4.11- especialmente em relação aos fornecedores afiliados do licenciante -, mas também a 4.15, para os fornecedores que tem vínculo contratual com a licenciante para vender produtos somente para seus franqueados.

Nesse caso, a inclusão dos *royalties* se justifica em razão do controle exercido pela licenciante sobre o fornecimento internacional de mercadorias, caracterizando os pagamentos dos *royalties* - ainda que em contrato apartado - como condição da venda dos produtos.

VI) Acórdão CARF nº 3401-004.483 (Caso Lojas Riachuelo), julgado em abril de 2018.

Trata-se de caso em que a contribuinte havia firmado diversos contratos internacionais para utilização de marcas no Brasil, que poderiam estar estampadas em diversas mercadorias, especialmente peças de vestuário importadas pela contribuinte.

A Fiscalização entendeu que os contratos firmados pela contribuinte estabeleciam que os valores dos *royalties* e das licenças seriam pagos como uma condição de venda para uso das marcas no Brasil. Portanto, deveriam ser os *royalties* adicionados no valor aduaneiro.

O voto condutor do acórdão destacou que os contratos examinados previam que os *royalties* seriam calculados a partir de um valor líquido de vendas, valor este que seria apurado a partir do preço pago ao fabricante das mercadorias no exterior. Foi também identificado nos contratos que os fabricantes das mercadorias exportadas para o Brasil deveriam ser expressamente autorizados pela dona da marca, mesmo que se tratando de empresas não relacionadas às detentoras das marcas e beneficiárias dos *royalties* pagos pela contribuinte.

Considerando isso, o Conselheiro-Relator concluiu que as licenciantes controlam todas as faixas da cadeia produtiva, desde a fabricação, até a venda dos produtos por elas licenciadas, sendo que este controle se fazia através de cláusulas contratuais rígidas, que não dão à licenciada a exclusividade das marcas e permitem a auditoria nos seus registros contábeis.

Analisando a situação concreta, verificou-se que o pagamento de *royalties* constituía uma condição de venda das mercadorias, pois o não pagamento deles significava hipótese de encerramento dos contratos firmados com os fabricantes das mercadorias importadas, mesmo sem haver vinculação societária entre fabricantes e licenciadores das marcas.

Apesar de os exportadores não serem os beneficiários dos *royalties*, bem como o fato de os contratos entre o importador e o exportador não preverem o pagamento de *royalties*, não impediram a inclusão dos *royalties* ao valor aduaneiro das mercadorias, pois os fatos concretos deixaram claro que os exportadores estrangeiros foram autorizados pelos licenciantes a produzir as mercadorias, apesar de não serem os detentores das marcas.

VII) Acórdão CARF nº 3402-004.983 (Caso C&A Modas Ltda), julgado em março de 2018.

Neste caso, o CARF entendeu que os valores pagos a título de *royalties* e direitos de licença em mercadorias importadas compõem o valor aduaneiro, mesmo que o contrato não envolva o licenciante da marca.

O caso envolveu a C&A Modas, atualmente a maior cadeia de lojas de varejo do Brasil, que foi autuada pela não inclusão dos valores de licença na base de cálculo do imposto sobre a importação (II). Segundo a Receita Federal do Brasil, os direitos teriam sido usados nos produtos importados e o pagamento seria condição para o uso da marca, pois sem eles a rede de varejo não poderia adquirir o produto das exportadoras.

Verificou-se que as mercadorias são fabricadas por uma terceira empresa, também sediada no exterior, devidamente autorizada pela detentora dos direitos autorais.

O relator do caso, Conselheiro Jorge Olmiro Lock Freire, após analisar os contratos, entendeu que os controles que o dono da marca estabelece são rígidos, mostrando-se bastante rigoroso o processo de aprovação de um dado fabricante. Foi evidenciada a correlação entre licenciante e fabricante, pois não é possível afirmar que o contrato de uso da marca é totalmente dissociado do contrato para fabricação das mercadorias (peças de vestuário, acessórios, etc.).

O julgamento resultou em empate, cabendo a Lock Freire resolver a questão pelo voto de qualidade.

Nos julgados citados, verifica-se a remissão a Opiniões Consultivas que não possuem similaridade às circunstâncias concretas.

Conclui-se que se trata de uma matéria que dificilmente possuirá uma jurisprudência consolidada no âmbito do CARF, visto que as peculiaridades concretas impactam diretamente a possibilidade ou não de inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro.

Também é preciso destacar que verificar a “condição de venda” não é simples. O problema desta cláusula é ela ser muito subjetiva.

Cada caso é um caso, devendo-se analisar as situações fáticas presentes em cada um deles, não havendo uma regra pré-estabelecida que sirva para todos.

#### 4.4.7 O Comentário 25.1 do Comitê Técnico: royalties e direitos de licença pagos a terceiros

O Comentário 25.1 do Comitê Técnico pretende servir de guia para a interpretação e aplicação do artigo 8.1 (c) do Acordo em casos em que um *royalty* ou um direito de licença se paga a um terceiro licenciante que não está vinculado ao vendedor. O ajuste aduaneiro será realizado a partir da intensidade da inter-relação que pode ser determinada entre o contrato de licença e os contratos de fabricação das mercadorias licenciadas.

Faremos a transcrição das principais partes do Comentário, esclarecendo que ele ainda não foi integrado ao anexo único da IN SRF nº 318/2003.

##### COMENTARIO 25.1

##### CÁNONES Y DERECHOS DE LICENCIA ABONADOS A TERCEROS – COMENTARIO GENERAL

1. El presente documento pretende servir de guía para la interpretación y aplicación del artículo 8.1 c) del Acuerdo en casos en que un canon o derecho de licencia se paga a un tercero licenciante que no está vinculado al vendedor.

Um Comentário consiste na exposição de uma série de observações sobre uma parte do Acordo para esclarecer uma situação, complementando a leitura literal do texto.

[...]

3. Un hecho habitual en el comercio internacional se da cuando el canon o derecho de licencia se paga a un tercero, es decir, a una parte distinta del vendedor de las mercancías importadas. Generalmente, en estas situaciones, el comprador/importador pacta un contrato de venta con el vendedor/fabricante al tiempo que concluye un acuerdo de licencia con un tercero licenciante. En algunos casos, también existe un acuerdo de licencia entre el licenciante y el vendedor/fabricante.

4. Con miras a proceder a la determinación del valor según el artículo 8.1 c), es importante examinar todos los documentos pertinentes, incluidos los acuerdos de canon o de licencia y el contrato de venta. [...]La información recogida en estos acuerdos y otros documentos pertinentes puede dar algún indicio para saber si el pago del canon o derecho de licencia se debería incluir en el valor en aduana con arreglo al artículo 8.1 c).

A condição de venda surge da inter-relação entre os contratos de venda e de licença, bem como da análise das circunstâncias que os cercam, inclusive de outros documentos pertinentes.

[...]

7. Un factor clave que permite determinar si el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta de las mercancías importadas reside en saber si el comprador no podría comprar las mercancías importadas sin pagar dicho canon o derecho de licencia. Cuando el canon se paga a un tercero vinculado al vendedor de las mercancías importadas, es más probable que el pago del canon o del derecho de licencia constituya una condición de venta que cuando dicho canon o derecho de licencia se paga a un tercero no vinculado al vendedor. Se pueden dar casos en los que se considere que el pago de cánones o de derechos de licencia constituye una condición de venta incluso cuando éstos se pagan a un tercero. No obstante, se debe analizar cada situación teniendo en cuenta todos los elementos de hecho relacionados con la venta y la importación de las mercancías, incluyendo las obligaciones contractuales y legales contempladas en los documentos pertinentes, como el contrato de venta y el acuerdo de canon o de licencia.

Há três pontos a serem destacados nesta parte do Acordo: a) deve ser analisado se a compra da mercadoria importada está subordinada ao pagamento dos *royalties* ou direitos de licença; b) se afirma que é mais possível que os *royalties* e direitos de licença façam parte do valor aduaneiro (constituam uma condição de venda) quando todas as partes estão vinculadas; c) se admite que os *royalties* e direitos de licença possam ser pagos como condição de venda quando são pagos a um terceiro não vinculado. Mas cada situação deve ser analisada tendo em conta todos os elementos de fato relacionados com a venda (importação) das mercadorias.

8. La prueba más evidente de que el comprador no puede adquirir las mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia es que los documentos de la venta de las mercancías importadas incluyan una declaración explícita estableciendo que el comprador debe pagar el canon o derecho de licencia como condición de venta.

[...]

El Comité Técnico reconoce, sin embargo, que es posible que los documentos de la venta no incluyan una disposición tan explícita, especialmente cuando el canon o derecho de licencia se paga a una parte no vinculada al vendedor. En este caso, puede que sea necesario examinar otros factores con miras a determinar si el pago del derecho de licencia se efectúa como condición de venta.

É muito raro que o contrato de venda inclua uma declaração explícita estabelecendo que o comprador deve pagar os *royalties* ou direitos de licença como condição de venda. Isso seria determinante (a prova mais evidente) para decidir se o pagamento do *royalty* foi efetuado como condição de venda.

9. El Comité Técnico opina que la cuestión de saber si al comprador le resulta imposible adquirir las mercancías importadas sin pagar el canon o derecho de licencia, depende del examen de todos los elementos de hecho relacionados con la venta e importación de las mercancías, incluyendo la relación existente entre el acuerdo de licencia y el contrato de venta y otra información pertinente. A continuación se exponen factores que se pueden tener en cuenta para determinar si el pago de un canon o de un derecho de licencia constituye una condición de venta:

Portanto, determinar quando existe uma condição de venda depende do exame de todos os elementos de fato relacionados com a venda (importação das mercadorias), incluindo a relação existente entre o contrato de licença e o contrato de venda e de outras informações pertinentes.

1. Se hace una referencia al canon o derecho de licencia en el contrato de venta o documentos conexos
2. Se hace una referencia a la venta de las mercancías en el acuerdo de licencia
3. De acuerdo con las condiciones del contrato de venta o del acuerdo de canon o de licencia, el contrato de venta se puede rescindir en caso de violación del acuerdo de licencia porque el comprador no efectúa el pago del canon al licenciente. Este hecho indica que existe una relación entre el pago del canon o del derecho de licencia y la venta de las mercancías objeto de valoración
4. En el acuerdo de canon o de licencia existe una cláusula en la que se establece que si no se efectúa el pago del canon o derecho de licencia, el fabricante no está autorizado a fabricar para el importador ni a venderle a éste las mercancías que incorporan la propiedad intelectual del licenciente
5. El acuerdo de canon o de licencia contiene cláusulas que autorizan al licenciente a gestionar la producción o la venta entre el fabricante y el importador (venta para la exportación al país de importación) que van más allá del control de calidad
10. Cada caso deberá examinarse individualmente, teniendo en cuenta las circunstancias que le sean propias.

O Comentário enumera também, no item 9, certos fatores (pontos 1 a 5) que se podem ter em conta para determinar se o pagamento de um *royalty* ou de um direito de licença constitui uma condição de venda.

Cada caso deverá ser examinado individualmente, tendo em conta as circunstâncias que lhe sejam próprias. Os pontos 3 e 4 estão ligados ao exemplo da empresa Mattel, anteriormente citado, em relação a que se pode suspender a venda se o contrato de licença não for cumprido. Mas os parâmetros estabelecidos no caso Mattel não são os únicos indicadores da existência de uma condição de venda. Tudo depende da análise dos documentos e fatos presentes no caso concreto.

O doutrinador Zolezzi (2013, p.158) emitiu as seguintes conclusões com relação ao referido Comentário:

- a) El instrumento se hace cargo que ‘es posible que los documentos de la venta no incluyan una disposición tan explícita, especialmente cuando el canon o derecho de licencia se paga a una parte no vinculada al vendedor’.
- b) También indica que la existencia de esa condición ha de rastrearse em los contratos involucrados el de venta y el de licencia – y en la demás documentación y en los hechos que puedan comprobarse en cada caso concreto.
- c) Queda claro que la expresión ‘condición de venta’, que emplea el Acuerdo, no equivale a ‘cláusula escrita em el contrato de venta’ interpretación estrecha e incompatible con su texto.
- d) Aunque parezca obvio, queremos señalar que ni las conclusiones del Comité – ni las nuestras – autorizan tampoco a una postura extrema que entienda que cada vez que se paga un canon existe una “condicion de venta”. La eventual existencia de ella debe ser ponderada interpretando – en cada caso – los distintos contratos involucrados y las circunstancias particulares de la operación.

Conclui-se que o Comentário sustenta que a condição de venda surge da análise dos contratos de venda e de licença e, também, das circunstâncias que os cercam.

#### 4.4.8 Disposições finais

Tais ajustes são objeto de críticas relacionadas, em primeiro lugar, ao descompasso com os objetivos do Acordo, onde se destaca o de assegurar vantagens adicionais para o comércio internacional dos países em desenvolvimento.

A adição dos elementos estudados (*royalties* e direitos de licença) implica no aumento da carga tributária incidente sobre os produtos importados e também sobre os próprios pagamentos de *royalties* e direitos de licença. Portanto, tais ajustes estão em desacordo com os princípios que guiam os acordos celebrados pelo Brasil no âmbito da OMC (como é o caso

do Acordo sobre Valoração Aduaneira), pois eles visam a promoção do comércio internacional (TREVISAN NETO, 2016, p. 179-180).

Sobre o pagamento de *royalties* e direitos de licença ao exterior, a legislação brasileira já prevê a incidência de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e outros, como a CIDE-*Royalties*. O custo total das mercadorias importadas é aumentado, pois a adição de tais ajustes ao valor aduaneiro das mercadorias importadas acarreta diretamente no aumento da base de cálculo dos tributos incidentes sobre a importação (TREVISAN NETO, 2016, p. 180).

Existe um problema de dupla tributação dos *royalties*, pois estes seriam tributáveis na saída dos valores para o estrangeiro pelo IR e CIDE-*Royalties*. Mas são tributos distintos, portanto, isso é decorrente do problema de coordenação da pressão fiscal do sistema, não sendo inconstitucional ou ilegal (VITA, 2014, p. 100).

Portanto, o aumento da carga tributária acaba se tornando mais um obstáculo ao comércio internacional, no caso de mercadorias que exigem transferência de tecnologia. O respectivo aumento da carga tributária, apesar de afetar diretamente todas as nações, acaba sendo mais prejudicial aos Estados em desenvolvimento ou menos desenvolvidos, que precisam adquirir tecnologias remuneradas por *royalties* para impulsionar o progresso de suas indústrias e economias (TREVISAN NETO, 2016, p. 180).

Pode ocorrer a situação dos ajustes pelo uso de uma patente sobre a invenção de um procedimento serem considerados (erroneamente) como um ajuste por serviços de engenharia vinculados à fabricação de mercadorias.

Mas a patente é um direito de propriedade industrial e a engenharia é uma prestação de um serviço. Os pagamentos por *royalties* e direitos de licença se encontram no artigo 8.1 (c) do Acordo, pois cada ajuste se encontra previsto de maneira especial e excludente com os demais ajustes. Em consequência, não poderia ser alicado o ajuste previsto no art. 8.1 (b) (iv) do Acordo, referente a serviços de engenharia, o qual é um conceito totalmente distinto do uso, por exemplo, de uma patente.

Portanto, os pagamentos por uso de uma patente que geram o pagamento de *royalties* e direitos de licença devem ser valorados de acordo com os requisitos previstos no artigo 8.1 (c), pois tal inciso é específico para os ajustes pagos pelo uso de alguma das modalidades de propriedade intelectual, evitando-se desta forma serem ajustados por algum outro dispositivo do mesmo artigo.

Ainda nesse contexto dos intangíveis, no caso de comercialização de suportes físicos para dados, como CD/DVD de *softwares* (excluindo os de música ou vídeo), somente será considerado para os fins da valoração aduaneira o custo de seu suporte físico, conforme o



artigo 81 do Regulamento Aduaneiro (que reitera a Decisão 4.1 do CTVA). O artigo 81 dispõe que:

O valor aduaneiro de suporte físico que contenha dados ou instruções para equipamento de processamento de dados será determinado considerando unicamente o custo ou o valor do suporte propriamente dito (Acordo de Valoração Aduaneira, Artigo 18, parágrafo 1, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 1994, e promulgado pelo Decreto nº 1.355, de 1994, e Decisão 4.1 do Comitê de Valoração, aprovada em 12 de maio de 1995).

§1º. Para efeitos do disposto no *caput*, o custo ou o valor do suporte físico será obrigatoriamente destacado, no documento de sua aquisição, do custo ou valor dos dados ou instruções nele contidos.

§2º. O suporte físico referido no *caput* não compreende circuitos integrados, semicondutores e dispositivos similares, ou bens que contenham esses circuitos ou dispositivos.

§3º. Os dados ou instruções referidos no *caput* não compreendem as gravações de som, de cinema ou de vídeo.

Em sentido contrário (e em posição minoritária), Sehn (2016, p. 233) entende que existe a impossibilidade jurídica de tributação de serviços e outros intangíveis, inclusive *softwares*, abrangendo os respectivos suportes físicos ou mídias eletrônicas, em que se encontram gravados, que não têm autonomia negocial, servindo apenas como meio para a transmissão do arquivo eletrônico.

Segundo parte da doutrina, como por exemplo Rocha (2003, p. 17), o atual texto do Acordo para a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) assinado em 1994 precisa ser revisto para a resolução dos casos de comércio intra-empresas, que abrangeriam a vinculação entre as empresas, a utilização de *trading company* (para realizar operações de remessas de transferência de lucros ou *royalties*, como se fossem operações de compra e venda - *transfer price*), o uso de empresas *off-shore*, o custo financeiro dos novos produtos oferecidos pelos mercados financeiros internacionais para o comércio internacional (incluindo o uso de derivativos) e a dificuldade na comprovação de valores-critério no caso de comércio intra-empresas, por não haver vendas de um mesmo país de exportação para o de importação, da mesma mercadoria ou de mercadoria similar.

Em sentido contrário ao pensamento que defende que se trata de um conceito obsoleto, sendo necessária sua atualização e adaptação à realidade atual, Fernandes (2012, p. 348) entende que o conceito de valor aduaneiro, existente desde o GATT 1947, é plenamente aplicável à realidade do comércio internacional e bem definido pelas legislações dos diversos países que aplicam o Acordo sobre Valoração Aduaneira, tendo sido atualizado em 1994, pela chamada Rodada Uruguai.

Realmente, o Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA) possui imprecisões técnicas, que facilitam a liberdade de sua interpretação, como no caso da definição da expressão “condição de venda”, não havendo um consenso internacional a respeito do termo.

Mas pelo menos em um futuro previsível, é improvável que haverá mudanças fundamentais no Acordo sobre Valoração Aduaneira da OMC, apesar das críticas dos países em desenvolvimento (cujas receitas tributárias aduaneiras constituem uma importante fonte de arrecadação). Em geral, os membros da OMC parecem avessos à abertura do Acordo para renegociações, tendo em conta a dificuldade de alcançar consenso entre mais de 150 países, bem como uma relutância de interromper um sistema que as autoridades aduaneiras e milhares de comerciantes têm aplicado e invocado em cima de 15 anos ou mais. É o que dizem os autores abaixo:

At least for the foreseeable future, it is unlikely that there will be fundamental changes to the text of the WTO Valuation Agreement, whether to respond to the developing-country implementation critique or otherwise. Generally, WTO Members seem averse to opening up the Agreement to renegotiation in view of the difficulty of reaching consensus among 153 countries, as well as a reluctance to disrupt a system that customs authorities and thousands of traders have applied and relied upon for 15 years or longer. (ROSENOW; O'SHEA, 2010, s. p.)

O AVA foi resultado de duras negociações entre os vários países como menciona o autor abaixo:

Parece útil recordar que el Acuerdo de Valoración ha sido el resultado de duras gestiones multilaterales en donde os gobiernos de países desarrollados y em desarrollo han encontrado el punto de equilibrio que desean para el paso por las aduanas en consonancia con los principios generales que emanan del Acuerdo General del GATT. (ALSINA, 1990, p. 18).

Assim, o Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA) continuará a ser usado, provavelmente em sua forma atual. É interessante notar que as mais substantivas alterações legais desde a época da Rodada de Tóquio, têm sido feitas sob a forma de decisões do CVA da OMC e pronunciamentos do CTVA da OMA, ao invés de alterações ao texto do Acordo em si.

Como qualquer outro produto de negociação e compromisso, as regras de valoração aduaneiras não são perfeitas. Um exemplo é a questão dos *royalties*, no qual as disposições do Acordo não são claras e o CTVA da OMA viu a necessidade de emitir quatorze Opiniões Consultivas sobre o assunto.

No entanto, o Acordo fornece um mecanismo para permitir que seus Membros discutam e resolvam essas e outras questões técnicas e políticas sobre a valoração aduaneira.

Tal mecanismo consiste nos Comitês da OMC e da OMA, com suas decisões e pronunciamentos.

Um desafio mais difícil ao Acordo é que a implementação efetiva do sistema de valoração requer uma modernização da capacidade administrativa e de fiscalização aduaneira dos países em desenvolvimento. É preciso investimentos financeiros e uma prestação adequada e eficaz de assistência técnica e capacitação (formação) dos países desenvolvidos e organizações internacionais aos países em desenvolvimento.

A troca de informações não existe para a valoração aduaneira demarcado claramente/eficientemente pelo GATT, porém uma rede recursiva de operações mundiais pode ser criada por meio de acordos bilaterais (VITA, 2014, p. 39), ajudando muito nesse processo de modernização aduaneira.

Percebe-se claramente que falta aos intervenientes do comércio internacional em países como o Brasil, um maior conhecimento sobre as regras de valoração aduaneira.

Entende-se que apesar a inclusão de critérios objetivos para o termo “condição de venda” no texto do artigo 8º do Acordo ser no mínimo útil, na prática tal alteração dificilmente ocorrerá, tendo em vista que os membros da OMC (principalmente os países desenvolvidos) parecem avessos a qualquer abertura do Acordo para renegociação.

Portanto, deverá prevalecer a análise jurisprudencial caso a caso nos diferentes ordenamentos nacionais, utilizando-se de decisões e pronunciamentos do CVA e CTVA, que apesar de não poderem ser adotadas como veredictos finais quanto ao cabimento ou não do ajuste, servem como um guia para as decisões jurisprudenciais.

#### 4.5 PARCELA DO RESULTADO DA REVENDA, CESSÃO OU UTILIZAÇÃO DOS PRODUTOS IMPORTADOS QUE BENEFICIE O VENDEDOR (ARTIGO 8.1 (D))

Trata-se de uma vedação (condição) ao primeiro método e refere-se a qualquer parcela do resultado de revenda, cessão ou utilização da mercadoria pelo comprador que beneficia direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser efetuado, de conformidade com as disposições do artigo 8º e trata-se de uma espécie de pagamento indireto do comprador ao vendedor pela mercadoria.

Para Trevisan Neto (2010, p. 201):

A condição estabelecida pelo art. 1.1 (c) poderá representar um obstáculo para a aplicação do 1º método de valoração aduaneira somente se:

- houver certeza de que o vendedor (exportador) foi beneficiado com parcela do resultado da revenda dos produtos importados pelo comprador; e

- essa parcela não puder ser determinada.

Mas se tal parcela for conhecida, deverá ser adicionada ao valor de transação.

Na verdade, é um benefício ao vendedor e, embora não constitua uma parcela do preço, seu efeito econômico é equivalente.

Pode-se dizer que:

Como exemplo, cita-se a venda de uma máquina para produção de latas de alumínio para refrigerantes e, por contrato, o vendedor faz jus a certa porcentagem do faturamento do comprador com a venda da produção. Obviamente, o preço pago pelo comprador ao vendedor, havendo a obrigação de remeter parte do faturamento, é menor que aquele preço que seria pago como única contrapartida pela aquisição da máquina. (CARVALHO, 2007, p. 131)

São casos de vendas condicionadas geralmente à participação nos lucros de comercialização:

Não será aceitável o emprego do Método Primeiro, quando o vendedor/exportador da mercadoria venha a participar, direta ou indiretamente, dos resultados da revenda, da cessão ou da utilização da mercadoria importada. Essa restrição, destarte, parece voltada a inibir negócios em que o preço das mercadorias é fixado em função de quotas de participação no produto da comercialização, ou do emprego, ou ainda da cessão para utilização por terceiros. Procura-se inibir o valor de transação estabelecido por critério misto onde parte desse preço é pago pela via de comissões, quotas de participação, percentuais etc. (SOSA, 1996, p. 43)

A ressalva referente à necessidade de comprovação com base em dados objetivos, que o vendedor foi beneficiado pelo comprador, também é aplicável nesse caso.

Ou seja, os benefícios financeiros futuros e indiretos, a serem pagos pelo importador ao exportador, devem ser adicionados ao valor declarado. Por exemplo, se houver uma participação nos resultados dos negócios futuros que o importador realizará com os produtos importados, esse benefício integrará o valor total a ser pago ao exportador, devendo ser incluído na base de cálculo do imposto (HILÚ NETO, 2003, p. 202).

Deve-se buscar o valor real, incluindo as despesas necessárias à aquisição do produto.

Portanto, se o exportador for beneficiado pelo importador com qualquer parcela referente ao resultado obtido com a revenda, cessão ou uso dos produtos importados, o montante do benefício deverá ser adicionado ao valor aduaneiro.

A alínea “d” lida com ajustes de prêmios pagos pela revenda posterior dos produtos, como uma forma de fidelização que é quase um *laudêmio* (VITA, 2014, p. 100).

Tal ajuste está de acordo com o disposto no artigo 1º do Acordo, pois se houver a obrigação do pagamento de qualquer valor pelo importador ao exportador, em razão da revenda do produto importado, tal valor deve ser considerado como parte do preço pago ou a

pagar (Trevisan Neto, 2010, p. 184). Mas o pagamento de dividendos decorrentes da revenda dos produtos importados não deve ser parte do ajuste em questão, pois o parágrafo 4º da Nota Interpretativa ao artigo 1º estabelece que:

4. O preço efetivamente pago ou a pagar refere-se ao preço das mercadorias importadas. Assim, o pagamento de dividendos ou outros pagamentos efetuados pelo comprador ao vendedor e que não se relacionam com as mercadorias importadas não são parte do valor aduaneiro.

Caso não seja possível efetuar o ajuste, fica vedada a aplicação do primeiro método.

Os Estudos de Caso 2.1 (Aplicação do artigo 8.1 (d) do Acordo) e 2.2 (Produto que reverte segundo o artigo 8.1 (d)) emitidos pelo Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, também dizem respeito aos ajustes previstos no artigo 8.1 (d). Eles apresentam exemplos em que o vendedor se beneficia de parcela do lucro do importador (2.1) e do faturamento (2.2, situação 1), sendo devido o ajuste previsto no artigo 8.1 (d).

Este ajuste guarda relação com um dos requisitos de aplicação do método do valor de transação, especificamente com as reversões de que trata o artigo 1.1 (c) do Acordo.

#### 4.6 CUSTOS COM TRANSPORTE, SEGURO E OUTRAS DESPESAS DE COLOCAÇÃO DA MERCADORIA IMPORTADA (ARTIGO 8.2)

O artigo 8.2 do Acordo dispõe que:

2. Ao elaborar sua legislação, cada Membro deverá prever a inclusão ou a exclusão, no valor aduaneiro, no todo ou em parte, dos seguintes elementos:

- a) o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação;
- b) os gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas até o porto ou local de importação; e
- c) o custo do seguro.

É facultado aos países signatários do Acordo, nos termos do artigo 8º, parágrafo 2º, determinar, quando da adaptação de suas respectivas legislações ao Acordo, se as despesas de frete (transporte) e seguro, assim como os gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio das mercadorias, ou seja, o grupo de despesas necessárias à colocação das mesmas até o porto, aeroporto ou outro local de fronteira alfandegado de importação, onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro brasileiro, constituem inclusões ou exclusões ao valor de transação.

O Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA) tem uma base de valoração CIF (*Cost, Insurance and Freight* – Custo, Seguro e Frete) e estabelece que os gastos de transporte

realmente efetuados pelo traslado das mercadorias importadas e os gastos relacionados, desde o lugar de entrega no exterior até o lugar de importação, devem ser adicionados ao preço pago ou a pagar, formando parte do valor aduaneiro das mercadorias importadas.

Trata-se de gastos de transporte e não unicamente do valor do frete internacional, pois além do serviço de transporte principal, podem existir outros gastos ocasionados pelo traslado das mercadorias importadas até o porto ou lugar de importação, conhecidos como gastos conexos, que também fazem parte do valor aduaneiro.

Os gastos conexos são os pagamentos que se fazem por serviços acessórios em razão do transporte principal. Tais gastos se referem principalmente àqueles relacionados com as gestões comerciais, financeiras, administrativas, entre outros, da operação de transporte, seja aérea, marítima ou terrestre.

Os gastos de transporte têm origem desde o momento em que a mercadoria deixa a fábrica, portanto, há que se considerar os gastos de traslado desde este lugar até o local de embarque para o exterior, sempre que estes gastos de traslado não estão incluídos na fatura comercial, segundo os termos pactuados entre as partes. Já os fretes internacionais vão desde o lugar de embarque até o lugar de importação (porto, aeroporto ou local de fronteira), conforme combinado.

Também se verifica que o custo ou arrendamento dos contêineres, cilindros, tanques ou similares utilizados para o transporte das mercadorias importadas são parte do valor aduaneiro como gastos de transporte e não como embalagens e recipientes.

Os gastos relativos ao carregamento, descarregamento e manuseio integram o valor aduaneiro, de conformidade com o estabelecido no Acordo sobre Valoração (AVA) e ocorrem por causa do transporte das mercadorias importadas até o porto ou lugar de importação.

O manuseio refere-se a todas aquelas operações que são executadas a bordo do meio de transporte ou no porto, para que a carga se prepare para o transporte, podendo incluir o transporte ou armazenamento temporal.

Os custos do seguro, estabelecidos no artigo 8.2 (c), correspondem aos incorridos durante o transporte, carga, descarga e manuseio das mercadorias até o porto ou lugar de importação.

A Opinião Consultiva 13.1 do Comitê Técnico (referente ao “alcance do termo ‘seguro’ segundo o artigo 8.2 (c) do Acordo”) expressa:

Do contexto do Artigo 8.2 decorre que este parágrafo se refere a custos relacionados com a expedição das mercadorias importadas (custos de transporte e custos conexos ao transporte). Portanto, o termo "seguro" que figura na alínea c) deve ser interpretado como se referindo, unicamente, ao

custo de seguro das mercadorias, incorrido durante as operações especificadas no Artigo 8.2 a) e b) do Acordo.

No caso do Brasil, de acordo com nossa legislação (desde a promulgação do AVA 1979 – Decreto nº 92.930/1986, artigo 2º), atribuiu-se a tais dispêndios do artigo 8.2 o caráter de inclusões ao valor de transação, nos termos do atual Regulamento Aduaneiro, artigo 77, *in verbis*:

Art. 77 – Integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado:

I – o custo de transporte da mercadoria importada até o porto ou o aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II – os gastos relativos à carga, à descarga e ao manuseio, associados ao transporte da mercadoria importada, até a chegada aos locais referidos no inciso I; e

III- o custo do seguro da mercadoria durante as operações referidas nos incisos I e II.

Pelo artigo 77 citado, os ajustes previstos no artigo 8.2 do Acordo integram o valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado. Esta característica não está presente em outros ajustes previstos no artigo 8º do Acordo, que são aplicáveis somente quando o valor de transação for a base da valoração aduaneira, sendo então uma especificidade da legislação do nosso país.

Portanto, temos a opção brasileira pela positivação destes ajustes, que dependem de a condição de seus custos serem suportados ou não pelo exportador e não estarem incluídos no preço.

Mesmo quando o transporte for gratuito ou executado pelo próprio importador, o seu custo deve ser incluído, tendo como base os custos normalmente incorridos na modalidade de transporte utilizada, para o mesmo percurso.

#### 4.6.1 Despesas de armazenagem associadas ao transporte das mercadorias

O Comentário 7.1 refere-se ao tratamento aplicável às despesas de armazenagem e despesas conexas no contexto do artigo 1º. Examina se os custos de armazenagem devem ser incluídos (item II) ou não (item III e IV) no preço efetivamente pago ou a pagar, bem como finaliza raciocinando que, se o custo de armazenagem for considerado um custo associado ao transporte (item V), deve ser tratado de acordo com o artigo 8.2 (b).

##### COMENTÁRIO 7.1

##### TRATAMENTO APLICÁVEL ÀS DESPESAS DE ARMAZENAGEM

## E DESPESAS CONEXAS NO CONTEXTO DO ARTIGO 1

[...]

V. As mercadorias são armazenadas temporariamente por razões inerentes ao seu transporte

### 17. Exemplos

a) o importador I compra mercadorias *ex-factory* no país de exportação. As despesas de armazenagem são incorridas no local de exportação até a chegada do navio transportador.

b) na importação, um intervalo de tempo decorre entre a descarga das mercadorias e a apresentação da declaração de importação. Durante esse período, as mercadorias são armazenadas sob controle aduaneiro, incorrendo, por conseguinte, em despesas de armazenagem.

18. As despesas dessa natureza, decorrentes da armazenagem temporária das mercadorias durante o transporte, devem ser consideradas como custos associados ao transporte das mercadorias. Portanto, devem ser tratadas em conformidade com o disposto no Artigo 8.2 b) do Acordo ou, se incorridas após a importação, conforme a Nota ao Artigo 1 que dispõe que o custo de transporte após a importação não deve ser incluído no valor aduaneiro, desde que esteja destacado do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas.

O Comentário em questão em seu texto original acima fornece algumas situações a respeito de armazenagem.

As despesas de armazenamento, estreitamente relacionadas com os gastos de transporte e vinculados com a expedição das mercadorias até o lugar de importação, dão causa a ajustes do artigo 8.2 (b) do Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA).

Quando o armazenamento não está relacionado com o transporte das mercadorias, não haverá o ajuste (como no caso das despesas que o comprador assume por sua própria conta, não relacionadas com a negociação das mercadorias importadas).

O Comitê Técnico ressalta que as despesas de armazenagem somente devem ser adicionadas ao valor de transação (preço efetivamente pago ou a pagar), se representarem pagamentos efetuados direta ou indiretamente ao vendedor (ou em benefício deste) em contraprestação ao recebimento do produto importado, pois o artigo 8º do Acordo não prevê um ajuste ao valor de transação a esse título (TREVISAN NETO, 2010, p. 125).

O Comentário adverte que quando estes custos ocorrem depois da importação, não devem ser incluídos no valor aduaneiro, desde que estejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas.

### 4.6.2 Incoterms



Um aspecto muito importante que influi no processo de negociação de uma mercadoria, é a definição do ponto físico combinado para realizar a entrega da carga por parte do vendedor ao comprador, e para transferir os riscos e responsabilidades inerentes ao transporte.

Para isso se dispõe do “*International Commercial Terms*” – Incoterms, que consistem em 13 termos pré-escritos pela Câmara de Comércio Internacional (CCI), que permitem estabelecer em um contrato de compra e venda, as obrigações recíprocas do vendedor e do comprador a respeito dos gastos, os riscos e os documentos que estão relacionados à movimentação das mercadorias.

Se o termo for bem utilizado, ele permite definir a responsabilidade de quem vende e indica onde começa a responsabilidade de quem compra, determinando os gastos que correm por conta de cada um deles.

Entende-se que:

Asimismo, los Incoterms constituyen una base para las transacciones comerciales, delimitando a detalle, los derechos, las responsabilidades y las obligaciones entre comprador y vendedor, haciendo una referencia directa al transporte que se utiliza y al lugar donde se entrega la mercancía, así como los trámites, gastos y pagos que realizar. (GARCIA, 2017, s. p.)

Como a fatura comercial é o documento que respalda a negociação e que contém o preço resultante da mesma, é importante que ela mostre o termo em que foi realizada a negociação, consignando nela o Incoterm respectivo.

Se se estabelecer que correm por conta do vendedor, estarão os gastos incluídos na fatura comercial como um gasto de venda que determina o preço das mercadorias, e não devem adicionar-se ao preço pago ou a pagar porque se incorreria em uma dupla contabilização. Caso contrário, se tais gastos correm por conta do comprador, não estarão compreendidos na fatura comercial e, por conseguinte haverá que adicioná-los ao preço pago ou a pagar.

Em suma, esses termos estão diretamente relacionados com o ponto geográfico de entrega da carga por parte do vendedor ao comprador e define as responsabilidades de cada parte e os custos que cada parte incorre por essa entrega e que estarão ou não contidos no preço realmente pago ou a pagar.

Os Incoterms mais usuais são o CIF, FOB (*Free on Board* – Livre a Bordo) e EXW (*Ex Works* – Na Origem).

Portanto, o legislador adotou como ponto de partida valor semelhante ao que seria apurado mediante a utilização do Incoterm CIF, com a ressalva de que este somente pode ser utilizado no transporte marítimo, fluvial ou lacustre (CAPARROZ, 2018, s. p.).

A regra geral do Acordo seria um cálculo do preço em condições do Incoterm FOB (*Free on Board*), sem nenhum custo de fretes e seguros. Mas com esta opção, deve ser efetuado um cálculo dos métodos levando-se em consideração o CIF – *Cost, Insurance and Freight*- que contém os custos dos fretes no preço das mercadorias (VITA, 2014, p. 101).

Mas Vita (2014, p. 101) entende que para este caso, o CIF não seria o método de precificação correto, mas sim o DDU (*Delivered Duty Unpaid, on named place of destination*) (Entregue Direitos Local Destino). Esta é uma regra que contém todos os custos até o local da entrega, ou seja, até a saída após o desembarço aduaneiro.

#### 4.6.3 Questões polêmicas

A inclusão do valor de transporte e seguro ao valor aduaneiro também é pacífica na jurisprudência, como colacionado no seguinte acórdão (Acórdão 303-31915, Relator Nilton Luiz Bartoli, de 16/03/2005) proferido pelo Conselho de Contribuintes (atual CARF):

Valoração Aduaneira. Custo do Seguro na Base de Cálculo. De acordo com o Acordo de Valoração Aduaneira o valor aduaneiro abrange o custo do seguro para fins da base de cálculo dos tributos incidentes nas operações de importação. [...]

Mas ainda se discute sobre a inclusão ao valor aduaneiro dos custos com carga, descarga e manuseio associados ao transporte da mercadoria importada quando incorridos após a importação, pois o artigo 8.2 do Acordo permite tal inclusão apenas quando tais custos forem incorporados até o porto ou aeroporto alfandegado ou o ponto de fronteira alfandegado, onde são efetuadas as importações, nos termos do artigo 77 do Regulamento Aduaneiro (TREVISAN NETO, 2010, p. 186).

Ocorre que o texto do § 3º, do artigo 4º, da IN SRF nº 327/2003, estabelece que:

Art. 4º - Na determinação do valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, serão incluídos os seguintes elementos:

I – o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II – os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até a chegada aos locais referidos no inciso anterior; e

III – o custo do seguro das mercadorias durante as operações referidas nos incisos I e II.

[...]

§ 3º Para os efeitos do inciso II, **os gastos relativos à descarga da mercadoria do veículo de transporte internacional no território nacional serão incluídos no valor aduaneiro**, independentemente da responsabilidade pelo ônus financeiro e da denominação adotada. (grifo nosso)

No mesmo sentido temos o Ato Declaratório Coana nº 3, de 7 de janeiro de 2000, que determinou que tais gastos, associados ao transporte internacional, integram o valor aduaneiro, independentemente da responsabilidade pelo ônus financeiro e da denominação adotada. Tal ato declaratório foi ratificado pela IN SRF nº 327/2003, artigo 4º, § 3º.

Em outras palavras, a IN SRF nº 327/2003, desconsidera que somente os gastos de carga e descarga relativas ao transporte da mercadoria até o porto ou o aeroporto é que integram o valor aduaneiro e manda incluir os gastos de descarga de mercadorias após a entrada no porto/aeroporto, contrariando o Acordo e o artigo 77 do Decreto nº 6.759/2009 – Regulamento Aduaneiro.

A expressão até o porto ou o aeroporto não engloba os gastos de descarga dos bens importados no território nacional, pois se trata de despesa que ocorre após a chegada ao porto. As únicas despesas com movimentação de carga que podem ser incluídas no valor aduaneiro são as realizadas no porto de origem e durante o transporte dos bens importados, devendo as despesas dispendidas entre a chegada da mercadoria no porto brasileiro e o desembarço aduaneiro serem suprimidas (NASRALLAH, 2018, s. p.).

Tais gastos são conhecidos pelo nome de capatazia ou *Terminal Handling Charge* (THC), sendo o valor cobrado pelo serviço de manuseio e movimentação de mercadorias prestado nos portos e aeroportos. A capatazia é definida da seguinte forma pela Lei nº 12.815/2013 (Lei dos Portos):

Art. 40 – O trabalho portuário de capatazia, estiva, conferência de carga, conserto de carga, bloco e vigilância de embarcações, nos portos organizados, será realizado por trabalhadores portuários com vínculo empregatício por prazo indeterminado e por trabalhadores portuários avulsos.

§ 1º - Para os fins desta Lei, consideram-se:

I – capatazia: a atividade de movimentação de mercadorias nas instalações dentro do porto, compreendendo o recebimento, conferência, transporte interno, abertura de volumes para a conferência aduaneira, manipulação, arrumação e entrega, bem como o carregamento e descarga de embarcações, quando efetuados por aparelhamento portuário.

Para o desenvolvimento da tarefa é cobrada uma taxa pela administradora chamada taxa de capatazia.

Da leitura do Acordo, verifica-se que é facultada aos países a inclusão dos valores incorridos com tais despesas até a chegada ao porto ou recinto alfandegado de descarga, mas a capatazia ocorre após a chegada do navio ao porto, portanto não deve ser incluída no valor aduaneiro, conforme o disposto no acordo internacional. O artigo 8º do Acordo é claro ao dispor no seu parágrafo 4º, que nenhum acréscimo além daqueles previstos no Acordo será feito ao preço efetivamente pago ou a pagar (TIUSSI, 2017, s. p.).

Mas a União defende a legalidade da IN SRF nº 327/2003, alegando que caso a descarga e manuseio não ocorressem em território nacional, não haveria necessidade de inclusão de tais expressões na norma internacional.

Portanto, os gastos e custos mencionados, incorridos após a descarga no porto, aeroporto ou ponto de entrada no território nacional, não são considerados para fins de ajuste, desde que destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, na documentação comprobatória, de acordo com o artigo 79, *caput* e II do Regulamento Aduaneiro.

Pode-se perceber que os dispositivos legais mencionados (o Acordo e o artigo 77 do Regulamento Aduaneiro) não preveem a inclusão ao valor aduaneiro dos custos associados ao transporte incorridos após a importação, bem como o parágrafo 3º da Nota Interpretativa ao artigo 1º do Acordo também determina expressamente que os custos de transporte após a importação não devem ser adicionados ao valor de transação. O mesmo ocorre com o Comentário 9.1 do Comitê Técnico.

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes (atual CARF) também já decidiu, no Acórdão 303-30309, Relator Nilton Luiz Bartoli, de 09/07/2002, que não devem ser incluídos no valor aduaneiros gastos decorrentes do transporte feito pelo importador após a chegada das mercadorias no porto de destino:

VALORAÇÃO ADUANEIRA. Os gastos efetuados pelo importador após a chegada do carregamento no porto de destino, em território nacional, não podem ser incluídos na base de cálculo do Imposto de Importação, *ex vi* do art. 8º, item 2, alínea 'b' do Decreto nº 92.930/86, que promulgou o VII Acordo de Valor Aduaneiro c/c art. 20, inciso II, do Código Tributário Nacional.

O Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região publicou a Súmula nº 92 no mesmo sentido. Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é assente ao se posicionar pela ilegalidade da IN SRF nº 327/2003.

E no dia 6 de março de 2018 foi publicado acórdão da Primeira Turma do STJ que reconheceu indevida a inclusão referida, no Agravo em Recurso Especial nº 1.249.528 – RS (2018/0035753-7), cuja relatora foi a Ministra Assusete Magalhães, alinhando-se ao

entendimento da Segunda Turma do mesmo Tribunal, que já havia sido firmado no mesmo sentido.

Também se discute que o § 1º do artigo 4º da IN SRF nº 327/2003 não é compatível com o Acordo, pois ele prevê, nas hipóteses de transporte gratuito ou executado pelo próprio importador, a inclusão na base de cálculo de um valor estimado, considerando “os custos normalmente incorridos, na modalidade de transporte utilizada, para o mesmo percurso”. Trata-se de disposição não baseada em dados objetivos e quantificáveis, sendo contrária ao artigo 8.3 do Acordo, que veda a inclusão de “valores teóricos ou estimados” (SEHN, 2016, p. 200-201).

Dispõe o citado artigo:

Art. 4. Na determinação do valor aduaneiro, independentemente do método de valoração aduaneira utilizado, serão incluídos os seguintes elementos:

I - o custo de transporte das mercadorias importadas até o porto ou aeroporto alfandegado de descarga ou o ponto de fronteira alfandegado onde devam ser cumpridas as formalidades de entrada no território aduaneiro;

II - os gastos relativos a carga, descarga e manuseio, associados ao transporte das mercadorias importadas, até a chegada aos locais referidos no inciso anterior; e

III - o custo do seguro das mercadorias durante as operações referidas nos incisos I e II.

**§ 1º Quando o transporte for gratuito ou executado pelo próprio importador, o custo de que trata o inciso I deve ser incluído no valor aduaneiro, tomando-se por base os custos normalmente incorridos, na modalidade de transporte utilizada, para o mesmo percurso. (grifo nosso)**

Nota-se que o § 1º do artigo 4º da IN SRF nº 327/2003 é incompatível com o Acordo, que estabelece em seu preâmbulo e no artigo 8.3, que deve ser excluída a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios (valores estimados), devendo os acréscimos ser baseados exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis. Ele também é contrário ao Comentário 21.1.

Sobre os pagamentos baseados em valores reais pelo transporte, o Comentário 21.1 do Comitê Técnico relativo a “Custos de Transporte: Sistema de Valoração Livre a Bordo (FOB)”, assinala:

3. O Acordo sobre Valoração da OMC estabelece um sistema de valoração baseado em valores reais, rejeitando valores teóricos ou estimados. O Artigo 8.3 dispõe que os acréscimos previstos no Artigo 8 ‘serão baseados exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis’. Portanto, a dedução dos custos de transporte incluídos nos preços C & F e CIF deverá ser feita tomando como base custos reais. **Os custos reais** seriam os **valores efetivamente pagos**, por exemplo, ao transportador ao agente de carga

internacional pelo transporte das mercadorias objeto da transação. (grifo nosso)

Portanto, os acréscimos citados devem tomar como base os custos reais, que são os valores efetivamente pagos.

Além das discussões acima, há também o fato das adições à base de cálculo, previstas no artigo 77 do Regulamento Aduaneiro (Decreto nº 6.759/2009), decorrerem do Decreto nº 7.213/2010. Não foi editada uma lei em sentido formal prevendo a adição dos custos previstos no artigo 8.2 do Acordo, o que para Sehn (2016, p. 201 e 206), torna inválida a inclusão destes itens na base de cálculo do imposto sobre a importação, sendo o citado artigo tecnicamente ineficaz, tendo tais ajustes a natureza de exclusão do preço do produto.

Mas parte da doutrina, como Macedo (2005, p. 74-75) entende que a opção pela inclusão dos ajustes teria sido realizada pelo Decreto nº 92.930/1986 (que tinha por base o Decreto Legislativo 9, de 8 de maio de 1981, que aprovou o AVA-1979), sendo que, antes da Constituição Federal de 1988, o Poder Executivo teria autorização legal para dispor de forma autônoma sobre a alteração da base de cálculo do imposto sobre a importação, a fim de alcançar os objetivos da política cambial e do comércio exterior. Esta é a corrente ao qual o presente autor se filia.

#### 4.7 AJUSTES NEGATIVOS AO VALOR ADUANEIRO

Tais ajustes são os elementos que se devem deduzir do preço realmente pago ou a pagar para o cálculo do valor aduaneiro e se encontram previstos nos parágrafos 3º e 4º da Nota Interpretativa do artigo 1º do Acordo, Anexo I:

3. O valor aduaneiro não incluirá os seguintes encargos ou custos, desde que estes sejam destacados do preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas:

(a) encargos relativos à construção, instalação, montagem, manutenção ou assistência técnica executados após a importação, relacionados com as mercadorias importadas, tais como instalações, máquinas ou equipamentos industriais;

(b) o custo de transporte após a importação;

(c) direitos aduaneiros e impostos incidentes no país de importação.

4. O preço efetivamente pago ou a pagar refere-se ao preço das mercadorias importadas. Assim, o pagamento de dividendos ou outros pagamentos efetuados pelo comprador ao vendedor e que não se relacionam com as mercadorias importadas não são parte do valor aduaneiro.

Os parágrafos acima estabelecem os elementos que não fazem parte do valor aduaneiro, por isso se denominam ajustes negativos (custos excluídos do valor aduaneiro),

dado que, se as condições de transação negociadas incluíram esses conceitos no preço efetivamente pago ou a pagar, devem ser deduzidos se estão devidamente identificados nos documentos comerciais e/ou financeiros.

Com relação ao item “a”, o parágrafo 6º do Comentário 9.1 destaca que não se trata de lista exaustiva e que o Acordo deve ser interpretado de modo que os custos de tais atividades devem ser excluídos, mesmo que incorridos anteriormente à importação. Diz tal parágrafo:

6. No que concerne à alínea a) da Nota Interpretativa ao Artigo 1, a expressão "executadas após a importação" deve ser interpretada com flexibilidade, como se abrangesse as atividades executadas no país de importação. Nesse contexto, os custos das atividades mencionadas na alínea a) devem ser também excluídos do valor aduaneiro, mesmo quando ocorrerem anteriormente à importação, vez que são executadas como parte da instalação das mercadorias importadas. Poder-se-ia citar como exemplo os custos incorridos nas atividades de assentamento de fundações em concreto, executadas anteriormente à importação do maquinário posteriormente instalado sobre essas fundações.

No que se refere ao custo de transporte após a importação, item “b”, o parágrafo 7º do Comentário 9.1 informa que:

7. Quanto à questão específica do transporte, é mister observar que, mesmo que a alínea b) da Nota Interpretativa ao Artigo 1 mencione somente o custo de transporte após a importação, seria consistente com a orientação geral da Nota Interpretativa, no que concerne aos encargos ou custos incorridos após a importação, estender o alcance dessa expressão aos gastos de carregamento, descarregamento e manuseio executados após a importação. O mesmo raciocínio seria aplicável aos custos de seguro incorridos após a importação.

Quanto aos direitos aduaneiros e impostos incidentes no país de importação, item “c”, temos a Opinião Consultiva 3.1 na qual o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira é questionado sobre a hipótese de o preço incluir quantia relativa aos direitos aduaneiros e impostos incidentes no país de importação, como é admitido em alguns *INCOTERMS*. Tal Opinião Consultiva discute o significado da expressão “sejam destacados” na Nota Interpretativa ao artigo 1º do Acordo, ou seja, aos direitos aduaneiros e impostos incidentes no país de importação:

1. Quando o preço pago ou a pagar incluir uma quantia relativa aos direitos aduaneiros e impostos incidentes no país de importação, esses direitos e impostos devem ser deduzidos quando não forem indicados em separado na fatura e o importador não houver solicitado sua dedução?
2. O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira emitiu a seguinte opinião: Posto que os direitos aduaneiros e impostos incidentes no país de importação são, pela sua própria natureza, destacáveis do preço efetivamente pago ou a pagar, esses direitos e impostos não fazem parte do valor aduaneiro.

Entende-se que tais custos devem ser excluídos do valor aduaneiro, independentemente do método de valoração utilizado:

Vale notar que o § 3º da Nota Interpretativa ao art. 1º faz referência ao valor aduaneiro e não ao valor da transação. Assim sendo, na medida em que os valores mencionados nesta Nota não devem ser adicionados ao valor aduaneiro, esta não adição deve se aplicar não apenas à apuração do valor aduaneiro com base no 1º método, mas também de acordo com quaisquer dos métodos previstos no AVA. (TREVISAN NETO, 2010, p. 111)

Para Trevisan Neto (2010, p. 111), com relação aos elementos citados na Nota Interpretativa ao artigo 1º, não seria correto afirmar que se tratam de encargos que devem ser excluídos do valor de transação, pois nunca deveriam ter constado de tal valor, portanto, não se falaria em exclusão, mas em uma desnecessidade de adição. Na verdade, são valores que não devem ser adicionados ao valor aduaneiro.

As deduções devem ocorrer se esses custos se encontram incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, ou seja, no valor declarado na fatura comercial e eles devem ser baseados em dados objetivos e quantificáveis.

Deve se exigir a documentação comercial que justifique as deduções, como, por exemplo, o documento que ampare o transporte das mercadorias depois do lugar de importação.

Os encargos relativos à construção, instalação, montagem manutenção ou assistência técnica executados após a importação também abrangem as chamadas despesas de “comissionamento”, que seria uma etapa de testes da adequação técnica e operacional dos equipamentos e máquinas com os projetos de engenharia e com o objeto da contratação (SEHN, 2016, p. 224).

Pode-se concluir que o Acordo sobre Valoração Aduaneira (AVA) não tem um propósito fiscalista e seu fim primeiro é facilitar o comércio exterior, pois nem todos os gastos incorridos pelo comprador fazem parte do valor aduaneiro.



## CONCLUSÃO

Pôde-se constatar que a valoração aduaneira é o processo de determinação do valor de um produto importado ou exportado, tendo como contrapartida o valor aduaneiro, que é o ponto de partida para a composição da base de cálculo tributária dos tributos sobre o comércio exterior, sendo um dos elementos do AVA.

O 1º método de valoração aduaneira é o valor de transação, ou seja, o preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, ajustado de acordo com as disposições do artigo 8º, se tais ajustes não foram incluídos no preço pagou a pagar. É o principal método de valoração aduaneira.

Nos casos em que não for possível aplicar o método acima, devem ser aplicados os demais métodos (indo do 2º método ao 6º método), na ordem sequencial mencionada no Acordo.

Além do preço pago ou a pagar, existiriam outros valores que deveriam compor o valor aduaneiro e eles estão previstos no artigo 8.1 e 8.2 do Acordo (ajustes positivos) e nos parágrafos 3º e 4º da Nota Interpretativa ao artigo 1º do Acordo (ajustes negativos).

A MP nº 2.158-35/2001 presumiu, no artigo 87, I e II, a existência de vinculação entre as partes quando não for possível verificar a composição societária do vendedor, de seus responsáveis ou dirigentes e a existência de fato do vendedor. Ela foi além do que dispõe o Acordo no artigo 15.4, pois não poderia criar novas hipóteses de vinculação.

Firmou-se o entendimento que os artigos 88 da MP nº 2.158-35/2001, 70, II da Lei nº 10.833/2003 e 214 do Regulamento Aduaneiro estão em desacordo com o AVA, que em seu preâmbulo e no artigo 7.2 (f) e (g), proíbe a valoração aduaneira baseada em valores arbitrários ou fictícios e em valores mínimos.

Quanto aos serviços de engenharia (artigo 8.1 (b) (iv)), constatou-se que sua aquisição opera como uma condição para a venda das mercadorias, conforme a Nota Interpretativa ao artigo 1º do Acordo, combinada com o número 7 do seu Anexo II, devendo o contrato deixar claro que o vendedor somente venderia as mercadorias se o importador, antes de comprá-las, também adquirisse um determinado serviço.

Os custos de tais serviços somente deveriam ser adicionados ao valor aduaneiro no caso de serem realizados fora do país de importação, provavelmente com a finalidade de orientar as empresas a adquirirem os serviços no próprio país.

Pôde-se verificar que os serviços de engenharia (como os demais elementos do artigo 8.1 (b)) devem ser fornecidos gratuitamente ou a preços reduzidos pelo comprador ao

vendedor. Há um pagamento de remunerações indiretas feitas pelo comprador ao vendedor, na forma de benefícios auferidos por este.

Se um comprador fornecesse gratuitamente os serviços de engenharia e um outro comprador os pagasse ao vendedor, o primeiro teria uma vantagem tributária injusta, pois ambos teriam arcado com o mesmo custo econômico e o imposto sobre a importação (II) seria calculado somente sobre o preço em dinheiro, ferindo o princípio da igualdade e, conseqüentemente, o princípio da capacidade contributiva.

Verificou-se que deve ser feita uma interpretação sistemática do Acordo, onde o artigo 1º necessita ser considerado em conjunto com o artigo 8º (onde é requisito os bens e serviços serem fornecidos pelo comprador gratuitamente ou a preços reduzidos) e também com a introdução geral do Acordo. Mesmo tais pagamentos não sendo efetuados em dinheiro ou títulos de crédito, tais valores devem ser quantificáveis, para serem acrescentados ao valor de transação.

Para determinar se os serviços de engenharia (e bens) foram fornecidos pelo comprador a um preço reduzido, a doutrina determinou que deve ser levado em consideração o Comentário 18.1 do Comitê Técnico, bem como o parágrafo 2º da Nota Interpretativa ao artigo 8.1 (b) (ii).

Pela doutrina, constituiria um preço reduzido aquele preço que seria menor que o valor ao qual o comprador adquiriu a engenharia de seu fornecedor não vinculado ou o valor de produção nos casos em que o comprador está vinculado com seu fornecedor ou naqueles onde quem desenvolveu os serviços foi o próprio comprador. Tudo conforme foi registrado nos livros comerciais e de acordo com os princípios de contabilidade geralmente aceitos.

O valor a ser ajustado seria a diferença entre o valor de aquisição ou de produção e o preço efetivamente pagou a pagar pelo vendedor, pois o vendedor deverá incluir tal pagamento na fatura de venda. No caso em que os serviços foram fornecidos gratuitamente pelo comprador, o valor de aquisição ou de produção deveria ser acrescido integralmente como ajuste.

Tendo em vista que tais ajustes deverão basear-se em dados objetivos e quantificáveis, eles somente poderiam ser feitos quando fosse possível atribuir um valor para estes fornecimentos, sendo proibidos os arbitramentos sem fundamentação.

Mas entendeu-se que a forma de contabilização desses custos pode ser extremamente problemática, pois não existe uma forma positivada de como deve ser realizado tal procedimento, dependendo muito de como seria desenvolvida a contabilidade de custos da empresa.

Pôde-se constatar que tais bens intangíveis (serviços de engenharia) são incorporados na mercadoria importada (bem corpóreo), formando parte do valor aduaneiro do bem corpóreo, para se ter o valor real do produto importado, não havendo cobrança do imposto sobre a importação (II) do bem incorpóreo, mas apenas sobre o bem corpóreo. Portanto, tal procedimento não seria incompatível com a Constituição Federal.

Verificou-se que os *royalties* e direitos de licença não podem ser objetos de valoração, mas podem ser acrescidos ao preço dos produtos importados, valorizando-os e buscando-se o valor real. Tributa-se pelo imposto sobre a importação (II) o próprio produto e não os *royalties* e direitos de licença, não havendo incompatibilidade com a Constituição Federal.

O estudo indicou que tem de haver uma relação intrínseca entre o pagamento dos *royalties* e direitos de licença e os produtos importados para que se realize o ajuste do artigo, sendo tal requisito mais difícil de se verificar nos casos de produtos que sofrem uma grande transformação, pois em produtos complexos seria mais complexo sustentar a referida relação. Este é o caso da importação de insumos que seriam utilizados na fabricação de mercadorias.

A necessidade de comprovação que os *royalties* e direitos de licença devem ser pagos como condição de venda dos produtos importados seria um dos requisitos para haver estes ajustes. A venda da mercadoria somente seria possível se juntamente o importador adquirisse tais elementos.

Mostrou-se que a verificação da ocorrência da condição de venda é um processo complexo, pois inexistente uma definição para o termo na legislação aduaneira multilateral. Os países desenvolvidos sustentam uma posição mais restritiva sobre o assunto, pois eles não dependem das receitas tributárias aduaneiras e eles são grandes desenvolvedores de tecnologia.

Foi analisado que a condição de venda não se configuraria, quando ao comprador fosse possível a opção de adquirir as mercadorias separadamente, sem a obrigação de adquirir quaisquer bens intangíveis remunerados por meio de *royalties* e direitos de licença.

O ideal seria que os pagamentos de *royalties* e direitos de licença estivessem previstos no contrato de venda ou em um contrato separado (de licença) vinculado a este.

Mas mesmo assim, o simples fato de tal pagamento constar de um contrato entre as partes não significaria que seria obrigatoriamente uma condição de venda, se o importador pudesse escolher entre adquirir as mercadorias com ou sem os direitos.

Pesquisou-se que existem dois posicionamentos sobre o termo “condição de venda”.

A primeira linha, que seria mais restritiva (defendida pela Suprema Corte do Canadá no caso *Matttel* e pela Aduana canadense), posicionou-se no sentido que a condição de venda

somente poderia ser estabelecida pelo vendedor (que também seria o titular da licença) e nunca por um terceiro, embora vinculado (por vínculo societário ou contratual) ao vendedor.

Por ela, a condição de venda seria uma cláusula que deveria constar expressamente do contrato de venda das mercadorias importadas.

Deveria haver uma disposição contratual que vinculasse a aquisição do produto ao pagamento de *royalties* e direitos de licença e que ocorreria a rescisão do contrato de venda em caso de não pagamento de tais elementos.

A segunda linha seria mais ampliativa (filiando-se a ela o Tribunal Superior da Espanha, a Corte de Apelações da Nova Zelândia, o CTVA e o doutrinador Daniel Zolezzi, entre outros). Ela teria o entendimento que podem condicionar a venda o próprio vendedor (fabricante), que seria o titular da propriedade intelectual ou um terceiro não vinculado ao vendedor (onde há duas relações contratuais: a de venda e a de licença). Além, é claro, do caso em que houvesse uma vinculação (societária ou contratual) entre o titular da licença e o fabricante.

Por ela, a condição de venda não estaria configurada apenas no caso de suspensão do contrato por falta de pagamento, havendo outras maneiras dela ocorrer.

A expressão “condição de venda dessas mercadorias” presente no artigo 8º do Acordo seria mais ampla que “como uma condição do contrato de venda das mercadorias” (que não estaria presente no artigo 8º do Acordo), pois condição de venda não equivale a uma estipulação no contrato de compra e venda.

A condição de venda deveria ser extraída da análise das circunstâncias de fato e dos documentos que amparam cada operação em concreto, especialmente da inter-relação entre o contrato de venda e o contrato de licença (conforme o Comentário 25.1 do CTVA dispõe).

Concluiu-se que os parâmetros estabelecidos no caso Mattel, portanto, não são os únicos indicadores da existência de uma condição de venda e nem sempre cada vez que se paga *royalties* e direitos de licença existe uma condição de venda.

A posição ampliativa, além de ser mais abrangente, seria mais favorável aos países em desenvolvimento, razão pela qual o autor do presente trabalho a ela se filia.

Apesar do AVA possuir imprecisões técnicas que facilitariam a liberdade de sua interpretação, principalmente com relação ao termo “condição de venda” presente nos casos de pagamentos de *royalties* e direitos de licença, entendeu-se que apesar de útil, seria pouco provável a possibilidade de mudanças no Acordo em um futuro provável, em razão dos membros da OMC parecerem avessos à abertura de negociações, dada a dificuldade de se alcançar consenso entre mais de 150 países.

Em consequência, eventuais dúvidas na interpretação do Acordo deveriam ser resolvidas através da análise jurisprudencial, caso a caso, nos diversos ordenamentos nacionais, com a ajuda dos pronunciamentos do CTVA e de uma adequada assistência técnica dos países desenvolvidos e organizações internacionais aos países em desenvolvimento.

Notou-se claramente que a interpretação do termo “condição de venda” pela jurisprudência mundial tem sido majoritariamente favorável ao posicionamento ampliativo do termo, possibilitando a adição dos ajustes e maior arrecadação de tributos aduaneiros.

Havia uma discussão sobre a inclusão no valor aduaneiro dos custos com carga, descarga e manuseio associados ao transporte da mercadoria importada (gastos de capatazia) quando incorridos após a importação (conforme estabelecido no artigo 4º, § 3º da IN SRF nº 327/2003 e Ato Declaratório Coana nº 03/2000), pois o artigo 8.2 do Acordo e também o artigo 77 do Regulamento Aduaneiro permitem a inclusão apenas quando tais custos forem incorporados até o porto, aeroporto ou ponto de fronteira alfandegados, onde ocorrem as importações.

Mas a 1ª Turma do Tribunal Superior de Justiça (STJ), em 3 de março de 2018, reconheceu indevida a inclusão, alinhando-se ao entendimento da 2ª Turma do mesmo Tribunal.

Entendeu-se que o § 1º do artigo 4º da IN SRF nº 327/2003 prevê nas hipóteses de transporte gratuito ou executado pelo próprio importador, a inclusão na base de cálculo de um valor estimado. Este dispositivo é incompatível com o preâmbulo e o artigo 8.3 do Acordo e também com o Comentário 21.1 do CTVA, que vedam a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios (estimados), devendo os acréscimos ser baseados exclusivamente em dados objetivos e quantificáveis, buscando-se os valores efetivamente pagos (custos reais).

Finalizando, foram constatadas as principais polêmicas na aplicação dos ajustes do artigo 8º, corroborando os objetivos e hipóteses mencionados na introdução do trabalho. Verificou-se também a existência de outras polêmicas que não foram previstas preliminarmente pelo autor.

## REFERÊNCIAS

ALSINA, Mario A. “El precio vil en ciertas importaciones”. *Revista de Estudios Aduaneros*, Sección Doctrina, n. 2, p. 15-18, 1990. Disponível em: <[www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/M-A-Alsina-El-precio-vil-en-ciertas-importaciones.pdf](http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/M-A-Alsina-El-precio-vil-en-ciertas-importaciones.pdf)>. Acesso em: 14 fev.2019.

ARBURUA, Giancarlo Riva. Ajustes previstos en el artículo 8 del acuerdo de valoración de la OMC: aproximación al desarrollo jurisprudencial del tribunal fiscal. AQUISE, Carlos Alberto Lescano et al. *Ensayos de valoración aduaneira: aportes de la realidad peruana al estudio de los derechos de los usuarios aduaneros*. Lima: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, 2014, p. 85-134. Disponível em: <[www.mef.gob.pe/defensoria/descargas2014.php](http://www.mef.gob.pe/defensoria/descargas2014.php)>. Acesso em: 10 out. 2018.

BAIA, Paulo. Mercado Comum do Sul (Mercosul). In: MIYAZAKI, Silvio Yoshio Mizuguchi; SANTOS, Antonio Carlos Alves dos (Coords). *Integração econômica regional*. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 69-88.

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*, Sección Doctrina, n. 15, p. 113-124, 2001/2002. Disponível em: <[www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Barreira3.pdf](http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Barreira3.pdf)>. Acesso em: 14 fev.2019.

BÁSCONES, Julio Guadalupe. Ajustes al valor en aduana por conceptos de servicios de ingeniería. *Themis Revista de Derecho*, n. 55, p. 283-295, 2008. Disponível em: <[revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9238/9653](http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/themis/article/view/9238/9653)>. Acesso em: 14 fev.2019.

\_\_\_\_\_; GAVIER, Patricio Díaz. Ajustes al valor en aduana por concepto de servicios de ingeniería. AQUISE, Carlos Alberto Lescano et al. *Ensayos de valoración aduaneira: aportes de la realidad peruana al estudio de los derechos de los usuarios aduaneros*. Lima: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, 2014, p. 197-232. Disponível em: <[www.mef.gob.pe/defensoria/descargas2014.php](http://www.mef.gob.pe/defensoria/descargas2014.php)>. Acesso em: 10 out. 2018.

BELZ, Durcio. O controle do valor aduaneiro na importação. In: LEÃO, Gustavo Junqueira Carneiro; ARAUJO, Renata Alcione de Faria Villela de (Coords.). *Direito aduaneiro e tributação aduaneira em homenagem a José Lence Carlucci*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 123-158.

BEZERRA, Eduardo S. Navarro. O “valor aduaneiro” e seus métodos de aferição. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 241, p. 44-54, 2015.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. Mecanismos de controle do valor das importações no direito brasileiro. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, v. 19, p. 221-238, 2005.

CAMPELLO, Livia Gaigher Bosio; LOPES, João Felipe Menezes. A soberania externa enquanto fenômeno mutável e seus reflexos na teoria jurídica. *Revista Argumentum*, Marília, v.18, n.1, p. 109-123, jan.-abr. 2017.

CAPARROZ, Roberto. *Comércio internacional e legislação aduaneira esquematizado*. 5. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. e-book Kindle.

CARVALHO, Cristiano. O IPI e a industrialização por encomenda. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *IPI: aspectos jurídicos relevantes*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 49-55.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 30 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. e-book Kindle.

CASQUET, Pedro. *O conceito de serviço e a Constituição brasileira*. São Paulo: Almedina, 2014. e-book Kindle.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. 8 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. e-book Kindle.

ESPINOZA, Eduardo González; SULCA, Diana Pomahualca. Ajustes al valor en aduanas cuando existen pagos por el uso de una patente. AQUISE, Carlos Alberto Lescano et al. *Ensayos de valoración aduaneira: aportes de la realidad peruana al estudio de los derechos de los usuarios aduaneros*. Lima: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, 2014, p. 135-168. Disponível em: <[www.mef.gob.pe/defensoria/descargas2014.php](http://www.mef.gob.pe/defensoria/descargas2014.php)>. Acesso em: 10 out. 2018.

FARINA FILHO, Sérgio; SIMONE, Diego Caldas R. de; TARANDACH, Fabio. Os limites para a inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro de mercadorias importadas. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 220, p. 125-133, 2014.

FERNANDES, Edison Carlos. *Sistema tributário do Mercosul*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997.

FERNANDES, Rodrigo Mineiro. A base de cálculo do PIS/importação e da Cofins/importação e o conceito de valor aduaneiro. *Revista direito tributário atual*. São Paulo: Dialética, v. 28, p. 340-352, 2012.

FERRER, Walkiria Martinez Heinrich; SILVA, Jacqueline Dias da. A soberania no processo de globalização: conceitos tradicionais e seus novos paradigmas: In: FERRER, Walkiria Martinez Heinrich; RIBEIRO, Maria de Fátima (Orgs.). *Globalização, neoliberalismo e soberania*. São Paulo: Arte e Ciência Editora, 2012, p. 47-117.

FREITAS, Daniele S. Ribeiro de. A influência da evolução do comércio exterior na função fiscal e extrafiscal do imposto de importação. In: MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Orgs.). *Direito tributário internacional*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 51-80.

FUGAZZA, Bruno Gonçalves. Valoração aduaneira ajustes no método do valor de transação – *royalties* e direitos de licença como condição de venda de mercadorias importadas. *Cadernos de Direito Empresarial*, Gaia Silva Gaede & Associados Advogados, v. 9-10, p. 84-

94, 2013. Disponível em: <[https://gsga.com.br/wp-content/uploads/2017/08/CDE\\_volumes9\\_10.pdf](https://gsga.com.br/wp-content/uploads/2017/08/CDE_volumes9_10.pdf)>. Acesso em: 21 nov. 2018.

GAGLIANO, Pablo Stolze; PAMPLONA FILHO, Rodolfo. *Novo curso de direito civil*, v. 4: contratos. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. e-book Kindle.

GAIDARJI, Ivan. O acordo de valoração aduaneira e a alfândega brasileira. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. ano 10, n. 43, p. 171-197, mar.-abr. 2002.

GARCIA, Francisco de la Cruz. *La valoración aduanera en el comercio exterior mexicano: una visión teórica y practica a 30 años de la incorporación de México al GATT*. Ciudad de México: Instituto Mexicano de Capacitación Fiscal y Aduanera, 2017. e-book Kindle.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna*. São Paulo: Dialética, 1999.

HILÚ NETO, Miguel. *Imposto sobre importações e imposto sobre exportações*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

HUCK, Hermes Marcelo. *Evasão e elisão: rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 1997.

JESUS, Avelino de. *Despacho aduaneiro de importação*. São Paulo: Aduaneiras, 2016.  
LOBO, Maria Tereza de Almeida Rosa Cárcomo. Tributação no Mercosul. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Tributação no Mercosul*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1997, p. 126-136.

JOVANOVIĆ, Juan Martín. Precios de transferencia en materia aduanera e impositiva. El uso de las directrices de la OCDE en el contexto del artículo 1.2(A) del acuerdo de valoración de mercaderías de la OMC. *Revista de Estudios Aduaneiros*, Sección Doctrina, n. 17, p. 75-106, 2005/2006. Disponível em: <[www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Jovanovich.pdf](http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Jovanovich.pdf)> Acesso em: 14 fev.2019.

LUPI, André Lipp Pinto Basto. *Soberania, OMC e Mercosul*. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

MACEDO, Leonardo Correia Lima. Acordo de valoração aduaneira: variações cambiais e empresas vinculadas. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, ano 12, n. 54, p. 245-253, jan.-fev. 2004.

MACEDO, Leonardo Correia Lima. *Direito tributário no comércio internacional: (acordos e convenções internacionais: OMC, CCA/OMA, Aladi e Mercosul)*. São Paulo: Lex Editora, 2005.

MACHADO, Gustavo Pagliusso. *Aspectos tributários da importação de serviços*. São Paulo: Almedina, 2015. e-book Kindle.

MARCONDES, Rafael Marchetti. *A tributação dos royalties*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.



MATOS, Mischel Gary Lindo. La ingeniería como parte del valor en aduanas. AQUISE, Carlos Alberto Lescano et al. *Ensayos de valoración aduaneira: aportes de la realidad peruana al estudio de los derechos de los usuarios aduaneros*. Lima: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, 2014, p. 233-270. Disponível em: <[www.mef.gob.pe/defensoria/descargas2014.php](http://www.mef.gob.pe/defensoria/descargas2014.php)>. Acesso em: 10 out. 2018.

MEIRA, Liziane Angelotti. *Tributos sobre o comércio exterior*. São Paulo: Saraiva, 2012.

MELO, José Eduardo Soares de. *Importação e exportação no direito tributário: impostos, taxas e contribuições*. 3 ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

\_\_\_\_\_. *IPI: teoria e prática*. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

NASRALLAH, Amal. *Capatazia não integra a base do imposto sobre importação: STJ pacificou entendimento*. Disponível em: <[www.tributarionosbastidores.com.br](http://www.tributarionosbastidores.com.br)>. Acesso em: 10 nov. 2018.

NÚÑEZ, Luis Miguel Silva. Ajustes aduaneiros por concepto de cânones y derechos de licencia: apuntes conceptuales y prácticos a ser considerados. AQUISE, Carlos Alberto Lescano et al. *Ensayos de valoración aduaneira: aportes de la realidad peruana al estudio de los derechos de los usuarios aduaneros*. Lima: Defensoría del Contribuyente y Usuario Aduanero, 2014, p. 169-196. Disponível em: <[www.mef.gob.pe/defensoria/descargas2014.php](http://www.mef.gob.pe/defensoria/descargas2014.php)>. Acesso em: 10 out. 2018.

OLIVEIRA, Silvia Menicucci. *Barreiras não tarifárias no comércio internacional e direito ao desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

O'SHEA, Brian J.; ROSENOW, Sheri. *A handbook on the WTO Customs Valuation Agreement*. Cambridge: Cambridge University Press, 2010.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Considerações sobre a prevalência dos tratados internacionais sobre a legislação tributária brasileira: o caso do Mercosul. *Scientia Iuris*. Londrina, vol. 1, n. 1, 1997.

\_\_\_\_\_; NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Mercosul x Brasil: análise da soberania fiscal. *Scientia Iuris*. Londrina, v. 7/8, p. 201-213, 2004.

\_\_\_\_\_. *Tratados internacionais na matéria tributária e a soberania do Estado*. 2011. Disponível em <<https://www.diritto.it/tratados-internacionais-na-materia-tributaria-e-a-soberania-do-estado/>>. Acesso em: 10 jul. 2017.

ROCHA, Paulo César Alves. *A valoração aduaneira e o comércio internacional*. São Paulo: Aduaneiras, 2003.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. Os princípios da legalidade e da capacidade contributiva na valoração aduaneira. *Revista direito tributário atual*. Dialética, v. 22, p. 346-368, 2008.

SEHN, Solon. *Imposto de Importação*. São Paulo: Noeses, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. e-book Kindle.

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

STUCKY, Thales, Michel. O IPI e o ISS nos contratos de industrialização por encomenda. In: BRASIL JR., Vicente (Coord.). *IPI: questões atuais*. Curitiba: Juruá Editora, 2006, p. 57-85.

TIUSSI, Gabriela Cardoso. *A inclusão da capatazia no valor aduaneiro das mercadorias: posicionamento da União*. Disponível em: <[www.dja.adv.br/artigos/a-inclusao-da-capatazia-no-valor-aduaneiro-das-mercadorias-posicionamento-da-uniao](http://www.dja.adv.br/artigos/a-inclusao-da-capatazia-no-valor-aduaneiro-das-mercadorias-posicionamento-da-uniao)>. Acesso em: 10 nov. 2017.

TREVISAN NETO, Antenori. *Aplicação do acordo sobre valoração aduaneira no Brasil*. São Paulo: Aduaneiras. 2010.

TÔRRES, Heleno Taveira. Base de cálculo do imposto de importação e o acordo de valoração aduaneira. IN: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Comércio internacional e tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 223-257.

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001.

TÔRRES, Heleno Taveira. Imposto de importação e o acordo de valoração aduaneira: ajustes do valor de transação com royalties e serviços. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito tributário internacional*. v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 179-236.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. *Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais*. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

VASCONCELOS, Raphael Carvalho de. *Regionalismo, multilateralismo, o Mercosul e a OMC: o rinoceronte do sul e a manada*. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.

VITA, Jonathan Barros. Parametrização, comparabilidade e equalização: premissas teóricas para construção de operações parâmetro nos preços de transferência e na valoração aduaneira. *Revista da Receita Federal*, v. 2, n. 1, jul./dez.2015. Disponível em: [receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-da-receita-federal/revista-completa\\_terceira-edicao-pdf/view](http://receita.economia.gov.br/publicacoes/revista-da-receita-federal/revista-completa_terceira-edicao-pdf/view). Acesso em: 14 fev.2019.

\_\_\_\_\_. (Re)contextualizando a relação entre o direito tributário e o direito internacional para além da dicotomia direito internacional tributário e direito tributário internacional. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2017/10/Jonathan-Barros-Vita.pdf>>. Acesso em: 14 fev.2019.

\_\_\_\_\_. *Valoração aduaneira*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: FISCOsoft Editora, 2014. - (Coleção doutrina tributária/coordenação Heleno Taveira Torres).

ZOLEZZI, Daniel. La jurisprudencia de Canadá y otra vuelta de tuerca (cánones y valor en aduana). *Revista de Estudios Auaneros*, Sección Doctrina, n. 21, p. 139-141, 2010/2013.

Disponível em: <[www.iaea.org.ar/global/img/2013/12/D.-Zolezzi-La-Jurisprudencia-de-Canadá.pdf](http://www.iaea.org.ar/global/img/2013/12/D.-Zolezzi-La-Jurisprudencia-de-Canadá.pdf)>. Acesso em: 14 fev.2019.

\_\_\_\_\_. Las empresas vinculadas y el valor en aduana. *Revista de Estudios Aduaneros*, Sección Doctrina, n. 9, p. 73-76, 1996. Disponível em: <[www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Zolezzi2.pdf](http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Zolezzi2.pdf)>. Acesso em: 14 fev.2019.

\_\_\_\_\_. Las marcas, las patentes y el valor en aduana: (en instrumentos de la Organización Mundial de Aduanas y en la jurisprudência). *Revista de Estudios Aduaneros*, Sección Doctrina, n. 21, p. 143-158, 2010/2013. Disponível em: <[www.iaea.org.ar/global/img/2013/12/D.-Zolezzi-Marcas-Patentes-y-Valor-en-Aduana.pdf](http://www.iaea.org.ar/global/img/2013/12/D.-Zolezzi-Marcas-Patentes-y-Valor-en-Aduana.pdf)>. Acesso em: 21 nov. 2018.

\_\_\_\_\_. Los valores “recompuestos” por la aduana. *Revista de Estudios Aduaneros*, Sección Doctrina, n. 7, p. 105-110, 1994/1995. Disponível em: <[www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Zolezzi3.pdf](http://www.iaea.org.ar/global/img/2010/09/Zolezzi3.pdf)>. Acesso em: 14 fev.2019.