

**XX CONCURSO DE MONOGRAFIAS
CIAT/AEAT/IEF**

**INTEGRAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DA TRIBUTAÇÃO
INTERNACIONAL PARA O CONTROLE DOS PREÇOS DE
TRANSFERÊNCIA E DA VALORAÇÃO ADUANEIRA**

**PSEUDÔNIMO: JANO BIFRONTE
AUTORES: MÓNICA SIONARA SCHPALLIR CALIJURI
JOSÉ LÚCIO DE LIMA
ENRIQUE MALUF**

ABRIL 2007

RESUMO

O pseudônimo adotado nesta monografia é uma alusão a Jano Bifronte, Deus tutelar romano, o Deus com dois rostos numa mesma cabeça, voltados para direções opostas, de modo que suas faces nunca se olhavam. É o símbolo mitológico de tudo que é duplamente orientado. Também, é considerado o guardião de todas as iniciativas humanas e criador da agricultura, do comércio, da navegação e das leis.

Com certeza, simboliza bastante bem a dupla orientação do controle de valoração aduaneira e preços de transferência unificados a partir de um critério único, o “arm’s length”. Tal como as faces de Jano que nunca se olham, os controles aduaneiros e fiscais também são voltados para direções opostas. Um deles, o controle de valoração aduaneira pode conferir somente a minoração do valor para fuga dos tributos aduaneiros, conquanto o outro, referente às regras de preços de transferência, volta-se apenas para evitar a fuga do imposto de renda mediante a majoração do valor dos custos de importação.

A efígie de Jano nas moedas romanas representa-o sempre como uma unidade bifronte, isto é, dois rostos em uma única cabeça e corpo. Nesta condição, Jano sustenta dois símbolos, a chave e o báculo, próprios de uma divindade protetora de todas as entradas e saídas de Roma. Também se encontra nos controles de preços de transferência e valoração aduaneira unidade de objetivo e ferramentas comuns para utilização em ambos os controles opostos.

Nesta monografia, após a introdução, se dá no primeiro capítulo uma breve visão da importância das transações intragrupo no comércio internacional. No segundo capítulo, tratamos do controle de preços de transferência aplicado aos bens importados no Brasil, ficando para o terceiro capítulo a exposição da visão oposta: o funcionamento do controle de valoração aduaneira.

No quarto capítulo, trata-se da unidade de critério e semelhança nos métodos nos controles de preços de transferência e de valoração aduaneira. No quinto, capítulo estão elencadas as principais diferenças entre ambos institutos legais e está colocada a questão da necessidade de obtenção de ganhos de escala e sinergia no gerenciamento conjunto da base de dados e do pessoal.

No sexto capítulo, é levantado o tema da criação da Delegacia Especial de Assuntos Internacionais-DEAIN em 1998, unidade descentralizada da receita federal voltada para a seleção e fiscalização destes controles na oitava região fiscal do Brasil. A atuação da DEAIN resultou num aumento dos ajustes espontâneos de preços de transferência, tributação em bases mundiais e valoração aduaneira.

Finalmente, o sétimo capítulo discorre sobre a obtenção e uso das informações integradas de tributação internacional pela área aduaneira e de tributos internos no âmbito da DEAIN e termina apresentando casos práticos de preços de transferência e valoração aduaneira.

ÍNDICE

	Introdução	1
1	Fluxo das transações internacionais	2
2	O controle dos Preços de Transferência	11
	2.1 O Princípio Arm's Length na legislação brasileira	12
	2.2 Métodos de Precificação	13
3	O Controle da Valoração Aduaneira no Brasil	15
4	Semelhanças entre os controles de Preço de Transferência e Valoração Aduaneira na importação	18
5	Diferenças entre os controles de Valoração Aduaneira e Preços De Transferência na importação	21
6	A Delegacia Especial de Assuntos Internacionais (Deain) e o controle de Preços De Transferência e de Valoração Aduaneira	24
7	Integração das Informações para controle dos Preços de Transferência e Valoração Aduaneira	26
	7.1 Experiências práticas de auditoria de Preço de Transferência e Valoração aduaneira	31
	7.1.1 Exemplo de Auditoria de Preços de Transferência: mercadorias para revenda e matérias-primas	31
	7.1.2 Exemplo de auditoria de Valoração Aduaneira – artigo 8.1 – royalties	33
	Conclusão e Recomendações	37

Referências

GATT 1994 - Acordo de Valoração Aduaneira. Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30, de 15 de dezembro de 1994.

Barreira, Enrique. El "Valor en Aduana" y los "precios de Transferencia" en las Transacciones Internacionales entre Empresas Vinculadas: Dos Enfoques Ante un Mismo Fenómeno. Asociación Argentina De Estudios Fiscales, julio de 2000.

INCOME TAX INFORMATION CIRCULAR Nº IC06-1, October 5, 2006, Canada Revenue Agency

Instrução Normativa SRF nº 243, de 11 de novembro de 2002.

Instrução Normativa SRF nº 327, de 9 de maio de 2003.

Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 18 a 24.

Nobre, Lionel Pimentel. Transferência de Preços e a Valoração Aduaneira no Brasil - Um Conflito Insolúvel? Disponível em:

<http://www.fiscosoft.com.br/main_index.php?home=home_artigos&m...> acesso em: 29/01/2007.

OECD, Síntese, Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência às empresas multinacionais, 2002.

Rocha, Paulo Cesar Alves. A Valoração Aduaneira e o Comércio Internacional. Edições Aduaneiras Ltda. S.Paulo, 1998.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Preços de transferência no Direito Tributário Brasileiro. Editora Dialética, S.Paulo, 1999.

SOSA, ROOSEVELT BALDOMIR. O controle do valor aduaneiro. Edições Aduaneiras Ltda, S.Paulo, 1998.

TORRES, Heleno. Direito Tributário Internacional: Planejamento Tributário e Operações Transnacionais. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001.

TORRES, Heleno. Pluritributação Internacional Sobre as Rendas de Empresas. 2ª ed. rev., atual. e ampl. São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001.

XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. São Paulo, Editora Resenha Tributária, 1977.

Página na Internet do Banco Central do Brasil. Disponível em:

<http://www4.bcb.gov.br/Rex/CBE/ftp/CBET/ab2005.xls> (consulta dia 17/04/2007)

Página na internet do Secex. Disponível em:

<<http://www.desenvolvimento.gov.br/sitio/secex/depPlaDesComExterior/indEstatisticas/evoComExterior.php>> acesso em 15/04/07

Página na internet da Receita Federal. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Historico/EstTributarios/Estatisticas/default.htm>> acesso em 15/04/07

Apresentação feita pelo Brasil no Foro Internacional de Tecnología de la información para la selección fiscal, realizada em março de 2006, Quito, Equador. Disponível em:

<<http://descargas.sri.gov.ec/download/foro/brasil.ppt>> acesso em 18/04/2007

INTEGRAÇÃO DAS INFORMAÇÕES DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL PARA O CONTROLE DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E VALORAÇÃO ADUANEIRA

INTRODUÇÃO

A intensificação do fenômeno da internacionalização do capitalismo tornou tênues os limites das fronteiras nacionais em todos os campos, inclusive no da tributação, balançando a soberania tributária inerente ao estado-nação. Caiu, inclusive, a conhecida separação entre os países exportadores e importadores de capital. Todos os países passam a ser, em um mundo globalizado, importadores e exportadores de capital ao mesmo tempo.

O fenômeno da globalização decorrente do desenvolvimento dos meios de comunicação, transporte e diminuição dos entraves para comercialização fez com que os países procurassem cada vez mais atrair investimentos para seus territórios. Estes fatores trazem consequências tributárias para os governos, pois a existência de diversos sistemas fiscais e diferentes alíquotas de tributos abrem espaço para que as empresas e pessoas físicas tentem minimizar a carga tributária a elas impostas, assim, passam elaborar planejamento tributários de forma a aproveitar e localizar os lucros em locais com tributação mais favorecida.

Estes locais, conhecidos como paraísos fiscais, têm nível de tributação próximo de zero, que aliado à extrema liberdade e mobilidade nos fluxos de capital financeiro, acaba por permitir que nacionais de um país como o Brasil concentrem suas poupanças em países estrangeiros. Boa parte dessa poupança, contando com uma regulamentação excessivamente branda, volta a ser aplicada no País, só que sob o tratamento privilegiado proporcionado pela legislação fiscal incidente sobre o capital estrangeiro.

As disputas entre empresas multinacionais e governos a respeito da tributação dos lucros estão se acirrando ao longo dos anos. Os governos afetados em sua base fiscal procuram métodos para combater a evasão de suas divisas procurando encontrar um equilíbrio entre a defesa de sua base tributável e a não imposição de tributação excessiva de modo a afastar o capital.

Uma das formas de tentar minimizar os prejuízos decorrentes da localização dos lucros em locais diferentes de onde são gerados ou ainda evitar a indevida redução da base de cálculo dos tributos devidos na importação, é através do controle de preços de transferência (*transfer pricing*) e da aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira.

Este trabalho tem por objetivo mostrar a experiência brasileira na integração das informações da tributação internacional para o controle de preços de transferência e valoração aduaneira, enfocando o trabalho da Delegacia de Assuntos Internacionais, da Secretaria da Receita Federal.

1 FLUXO DAS TRANSAÇÕES INTERNACIONAIS

Em um sentido amplo, a transação internacional é composta pela troca de bens, serviços e direitos entre pessoas físicas, pessoas jurídicas e governos de diferentes países.

O foco do controle fiscal sobre as transações internacionais reside nas transações efetuadas intragrupos (partes relacionadas), e nas operações realizadas com empresas ou pessoas físicas situadas em paraísos fiscais.

No Brasil, os chamados paraísos fiscais estão identificados e relacionados na Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 188, de 06 de agosto de 2002.

A tabela 1, extraída de levantamento efetuado pelo Banco Central do Brasil, a partir de declarações prestadas por brasileiros detentores de capital no exterior, revela o total de recursos de nacionais, por rubrica, que estão localizados em outros países. Desse conjunto, as rubricas mais relevantes são, pela ordem, *Investimento Direto a Partir de 10%* (US\$65,4 bilhões), *Depósitos* (US\$17,1 bilhões) e *Empréstimo Intercompanhia* (US\$13,8 bilhões).

Quando a finalidade declarada é a de investimento direto, as Ilhas Cayman permanecem na liderança, com US\$15,1 bilhões, seguidas pela Dinamarca (US\$9,5 bilhões), Ilhas Bahamas (US\$7,5 bilhões) e Ilhas Virgens Britânicas (US\$7,3 bilhões). Os quatro países respondem por 60,2% do total daquela conta.

Na modalidade de *Empréstimo Intercompanhia*, as Ilhas Cayman, com US\$11,4 bilhões, ou 82,3% do total aparecem na liderança isolada na execução desse tipo de operação.

Importante notar que os números atribuídos a investimentos e empréstimos intercompanhia concedidos a residentes em paraísos fiscais são substancialmente maior se consideradas outras jurisdições, identificadas pela legislação brasileira como paraísos fiscais e, ainda, aqueles países, que apesar de não constarem da lista brasileira, protegem localidades ou entidades da incidência tributária ou lhes atribuiu ônus fiscal extremamente favorecido, a exemplo das Sociedades Anônimas Financeiras (SAFIs) Uruguaias e das Limited Liability Companies (LLCs) dos Estados Unidos.

Tabela 1: Capitais Brasileiros no Exterior - CBE

Banco Central do Brasil

Distribuição por Modalidade (em US\$ milhões)

	2001	2002	2003	2004	2005
TOTAL	68.598	72.325	82.692	93.243	111.741
Investimento Direto Brasileiro no Exterior	49.689	54.423	54.892	69.196	79.259
investimento direto (superior a 10%)	42.584	43.397	44.769	54.027	65.418
empréstimos intercompanhia	7.104	11.026	10.123	15.169	13.842
Investimento em Carteira	5.163	4.449	5.946	8.224	9.586
portfólio – participação societária	2.517	2.317	2.502	2.258	2.725
BDR	483	71	94	94	84
portfólio - título da dívida – Longo Prazo (bônus/notas)	577	941	1.491	2.899	3.602
portfólio - título da dívida - Curto Prazo (market instruments)	1.585	1.120	1.859	2.973	3.176
Derivativos	42	105	81	109	119
Financiamento	155	313	186	68	98
Empréstimo	696	537	687	631	726
Leasing/Arrendamento Financeiro Longo Prazo	1	3	0		1
Depósitos	9.441	7.890	16.412	10.418	17.077
Outros Investimentos	3.411	4.605	4.488	4.597	4.875

Fonte: Página na Internet do Banco Central do Brasil

Ainda com relação às transações intragrupos ao analisamos as transações entre pessoas consideradas vinculadas, a partir da totalização das informações prestadas pelos contribuintes nas Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ), verificamos que, no que tange à movimentação de bens, para o ano de 2004, 55,39% de todas as aquisições e alienações provenientes do exterior ou dirigidas a outros países podem ser classificadas como transferências intragrupo.

Tabela 2 Comércio de bens (ano 2004)

BENS	Em R\$ Milhões
(Empresas vinculadas)	
Exportações de Bens para Pessoas Vinculadas	71.949,22
Exp. de bens p/ pessoas residentes em países com tributação Favorecida	46.396,02
Importações de Bens de Pessoas Vinculadas	98.650,49
Importação de bens de pessoas residentes em países com tributação Favorecida	16.821,78
(Total da economia)	
Exportações	255.725,00
Importações	166.420,00

MÉDIA	55,39%
--------------	---------------

Fonte: Páginas na internet do Secex – exportações e importações (total da economia)

Página da Receita Federal na internet (empresas vinculadas)

Embora os dados precisos acerca das transações relativas às rubricas de serviços, direitos e operações financeiras, não estejam completamente disponíveis, no que concerne ao total da economia, semelhante comportamento, apesar de apresentarem valores mais modestos, deverá ser encontrado, quando considerados apenas os negócios efetuados pelas empresas multinacionais.

De fato, é possível notar, observando os números dispostos nas tabelas de n.ºs 3 e 4, que quando se trata de negócios envolvendo a prestação de serviços ou as transações cujo objeto são as alienações ou aquisições de direito, 76,91% e 57,92% das operações ocorrem entre empresas do mesmo grupo econômico.

Tabela 3: Comércio de Serviços (ano 2004)

SERVIÇOS	VALOR R\$ Milhões
(Empresas vinculadas)	
Exportações de Serviços para Pessoas Vinculadas	3.911,87
Exp. de serviços p/ pessoas residentes em países com tributação Favorecida	169,64
Demais Exportações de Serviços	743,03
Importações de Serviços de Pessoas Vinculadas	1.764,40
Imp de serviços de pessoas residentes em países com tributação Favorecida	399,34
Demais Importações de Serviços	1.132,06

MÉDIA	76,91%
--------------	---------------

Fonte: Página da Receita Federal na Internet (empresas vinculadas)

Página do Secex na internet – exportações e importações (total da economia)

Tabela 4: Comércio de Direitos (ano 2004)

DIREITOS	R\$ Milhões
(Empresas vinculadas)	
Exportações	
Exportações de Direitos para Pessoas Vinculadas	50,07
Exp de direitos para pessoas residentes em países com tributação Favorecida	70,93
Demais Exportações de Direitos	10,95
Importações	
Importações de Direitos de Pessoas Vinculadas	1.934,98
Impo de direitos de pessoas residentes em países com tributação Favorecida	1.992,27
Demais Importações de Direitos	2.930,27
MÉDIA	57,92%

Fonte: Página da Receita Federal na Internet

Apesar da crescente importância da movimentação de capitais, somente em face da situação-limite que se apresentava no limiar do terceiro milênio, a política tributária rendeu-se à evidência da imperiosa necessidade de uma regulamentação específica da multijurisdicionalidade. Ao fazê-lo o legislador adotou o princípio da universalidade na tributação da renda auferida no exterior (*worldwide income*), ao promulgar a Lei 9.249/95, baseando-se, por outro lado, ao editar a Lei 9.430/96, embora de modo não automático, nos métodos de cálculos e princípios estatuídos pela Organização para a Cooperação do Desenvolvimento Econômico (OCDE), no que tange à tentativa de controle dos preços de transferência.

É nesse contexto de integração econômica que devemos analisar a inserção do Brasil nos órgãos internacionais e as alterações que ela provocou no ordenamento jurídico do País.

2 O CONTROLE DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Preço de transferência é o nome que se dá aos preços que as unidades de negócio cobram pelo produto ou serviço que será transferido a outra unidade de negócio.

Segundo Wells (1968), citado por Mehafdi & Emmanuel (1994, prefácio) "talvez a mais completa definição de preço de transferência é a de que ele é a expressão monetária da movimentação de bens e serviços entre unidades organizacionais de uma mesma empresa".

Pires (1999, p. 12) preço de transferência para fins fiscais é "a divergência entre o preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada ou destinada à importação ou à exportação, constante da documentação relativa à operação acordada por empresas interdependentes, com base na aplicação da cláusula conhecida como *arm's length*...".

Para efeito fiscal, a autoridade tributária visa apurar o preço de transferência justo, e submete-lo à tributação, com isto procura prevenir ou punir a prática da remessa indireta de lucros para empresas vinculadas situadas no exterior, que tenham tributação mais favorável que a vigente no Brasil, assim, o termo "preço de transferência" tem sido utilizado para

identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal.

Após a introdução da tributação universal também para as pessoas jurídicas em 1996, pela Lei nº 9.249/95, seguindo a tendência mundial, o Brasil em 27 de dezembro de 1996, introduziu as primeiras regras para coibir a transferência de preços (*transfer pricing*) através da Lei nº 9.430/96, originalmente regulamentada pela Instrução Normativa nº 38/97 e Portaria nº 05/97, substituída atualmente pela Instrução Normativa nº 243/02.

Na Exposição de Motivos da Lei nº 9.430/96 está claro que tais regras inspiradas na OCDE visam inibir:

- a) a evasão de lucros tributáveis;
- b) a prática abusiva de planejamento tributário internacional.

2.1 O PRINCÍPIO *ARM'S LENGTH* NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

Apesar de o Brasil não ser filiado à OCDE, utiliza como princípio norteador de sua legislação sobre preços de transferência, o princípio "*arm's length*". Este princípio impõe às empresas participantes de um grupo multinacional, que operem como se estivessem concorrendo em um livre mercado, ou seja, como se não fossem partes do mesmo negócio, mas sim, partes separadas, independentes. Assim, evita-se a vantagem tributária que poderia ocorrer decorrente da concentração econômica dos grupos multinacionais.

Schoueri (1999, p. 27) A OCDE define o preço *arm's length* como aquele "que teria sido acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações similares, nas mesmas condições ou em condições semelhantes, no mercado aberto".

O *arm's length* previsto no art. 9º do modelo de convenção da OCDE foi recepcionado na rede de tratados internacionais de forma a evitar a bitributação.

O Artigo 9º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, que constitui a base das convenções fiscais bilaterais celebradas entre os países membros da OCDE e um número crescente de países não-membros, estipula o seguinte: "[Quando] ... as duas empresas [associadas], nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que difiram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não o foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e tributados em conformidade".

O princípio de plena concorrência, ao proceder ao ajustamento dos lucros remetendo para as condições prevalecentes entre empresas independentes relativamente a operações idênticas e em circunstâncias análogas, adota o critério que consiste em tratar os membros de um grupo multinacional como entidades separadas e não como subconjuntos indissociáveis de uma única empresa unificada.

Diversos motivos levaram os países Membros da OCDE e outros países a adotarem o princípio de plena concorrência. Uma das razões primordiais reside no fato de este princípio trata as empresas multinacionais e as empresas independentes com paridade. Na sua

tentativa de harmonização do regime fiscal das empresas associadas e do regime fiscal das empresas independentes, o princípio de plena concorrência evita a criação de desvantagens fiscais para qualquer uma destas categorias de empresas, o que iria distorcer as posições concorrenciais.

2.2 MÉTODOS DE PRECIFICAÇÃO

Tendo em vista que os maiores usuários da chamada “concorrência fiscal nociva” são os paraísos fiscais, no Brasil, as regras de Preço de Transferência são aplicadas às transações realizadas entre pessoas vinculadas e também às transações com paraísos fiscais, mesmo com pessoas não vinculadas.

O sistema contempla itens como o **preço parâmetro** que é o preço apurado por meio dos métodos de cálculo constantes da legislação brasileira que servirá de referência na comparação com o preço de transferência, ou seja, com o **preço praticado** efetivamente pela empresa. Trabalha-se com a média aritmética ponderada dos preços pelos quais a empresa efetivamente comprou ou vendeu um determinado produto, durante o ano-calendário. Deve ser calculado, obrigatoriamente, produto a produto.

A fim de tornar os cálculos de controle objetivos e também juridicamente seguros, há um sistema geral para determinação dos preços parâmetro baseado em comparações diretas e em margens de lucro presumidas sempre que as transações não permitam comparações diretas (preço de revenda e custo de produção). Esse sistema limita a necessidade dos dispendiosos laudos técnicos de preços parâmetros, somente necessários em casos de discordância com as margens presumidas.

Os métodos utilizados para precificação no Brasil e sua comparação com os métodos propostos pela OCDE constam no quadro 1.

Métodos transacionais	Utilizados na importação	Utilizados na exportação	Propostos pela OCDE
Preço independente comparável	PIC	PVEX ¹	CUP
Preço de revenda menos margem de lucro presumida	PRL 20% PRL 60%	PVA /PVV ²	RPM but with presumption profit
Custo de produção mais margem de lucro presumida	CPL	CAP ³	CPM but with presumptions profit

Quadro 1: Comparação entre os métodos brasileiros e OCDE

Para fins deste trabalho, serão explicitados os métodos de precificação utilizados na importação, visto ser este o maior foco de controle de preços no Brasil, conforme descrito a seguir:

a) Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) - é a média aritmética dos preços de bens, serviços e direitos, idênticos ou similares, apurado no mercado brasileiro, ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes realizada entre empresas independentes. Este preço parâmetro é comparado com o preço praticado na operação de importação efetuada com empresa vinculada.

b) Método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL Revenda), com margem de lucro de 20% (vinte por cento) - é a média aritmética dos preços de revenda dos bens, serviços ou direitos diminuídos dos descontos incondicionais concedidos; dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas; das comissões e corretagens pagas; margem de lucro de 20% calculada sobre o preço de revenda.

c) Método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL Produção), com margem de lucro de 60% (sessenta por cento); e

d) Método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL), com margem de 20% (vinte por cento) - o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originalmente produzidos, acrescidos dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de 20% calculada sobre o preço apurado.

No PIC, o arm's length atua diretamente, mas nos métodos comparativos indiretos (PRL, CPL) o arm's length atua moderando as margens pré-estabelecidas, evitando a arbitrariedade na fixação das margens por parte da autoridade fiscal, proporcionando ao contribuinte a segurança jurídica através da objetividade do parâmetro.

As margens presumidas de lucro, presentes nos métodos de importação PRL 20%, PRL 60% e CPL, e nos métodos de exportação PVA (15%), PVV (30%) e CAP (15%) tornam possível o sistema de controle de Preços de transferência operar somente com métodos transacionais (tradicionais), prescindindo de métodos de último recurso (métodos de lucro).

3 O CONTROLE DA VALORAÇÃO ADUANEIRA NO BRASIL

O Brasil é membro da Organização Mundial de Comércio (OMC) e país signatário do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio GATT. Nele, a implementação do artigo VII do Acordo Geral de Tarifas e Comércio - GATT 1994 (Código de Valoração Aduaneira) ocorreu por meio do Decreto Legislativo nº 30/94, bem como pela edição do Decreto nº 1.355, de 30.12.94.. A aplicação do Código de Valoração Aduaneira foi disposta no Decreto nº 4.543, de 26.12.02 e também na Instrução Normativa SRF nº 327, de 09.05.03.

O Código de Valoração Aduaneira constitui simplesmente um conjunto de regras que visam à determinação de um valor "não manipulado", neutro, que sirva de base tributária dos impostos aduaneiros das mercadorias importadas.

Estabelece a legislação aduaneira que toda mercadoria submetida a despacho de importação está sujeita ao controle do correspondente valor aduaneiro. Tal controle, por sua vez, é realizado de forma seletiva, seja no momento do desembaraço da mercadoria - no despacho de importação - seja *a posteriori*, em revisão aduaneira, segundo critérios estabelecidos pelos Ministros de Estado da Fazenda e da Indústria, do Comércio e do Turismo.

Sendo assim, as mercadorias objeto de investigação devem ser selecionadas para a comprovação do valor aduaneiro declarado. Tal comprovação ocorrerá a partir do procedimento

de verificação da conformidade do valor aduaneiro declarado pelo importador, segundo as regras estabelecidas pelo Código de Valoração Aduaneira .

Para tanto, o Código de Valoração Aduaneira brasileiro estabelece, em seus artigos 1º a 7º, seis métodos de valoração, os quais deverão ser aplicados em uma ordem seqüencial, sempre que o método precedente se mostre inaplicável.

Note-se que a aplicação dos métodos é em ordem seqüencial obrigatória, porém, está facultada no Acordo a possibilidade de inversão da ordem para os métodos quarto e quinto, a critério do contribuinte e com a aquiescência da autoridade aduaneira.

O primeiro método a ser aplicado encontra-se previsto no art. 1º do Código, que estabelece a regra geral da valoração aduaneira: o valor aduaneiro será o valor de transação ajustado, por meio do qual se verifica o preço efetivamente pago, ou a pagar, pelas mercadorias, em uma venda para exportação para o país de importação, desde que não haja vinculação entre o comprador e o vendedor, ou se houver, que o valor seja aceitável para fins aduaneiros (artigo 1º, item 1, alínea "d"). Tal método é comumente denominado Método Primeiro.

Pelas disposições do Código, a mera vinculação entre as partes não constitui motivo suficiente para se desconsiderar o valor de transação. Neste caso, as circunstâncias da venda serão examinadas e o valor da transação aceito, desde que a vinculação não tenha influenciado o preço (Artigo 1º, item 2, alínea "a").

Esta vinculação entre as partes na transação é presumida quando, em razão da legislação do país do vendedor ou da prática de artifício tendente a ocultar informações, não for possível conhecer ou confirmar a composição societária do vendedor, de seus responsáveis ou dirigentes ou verificar a existência de fato do vendedor (Artigo 18 da IN 327/03). Por razões óbvias, na prática, é o Método Primeiro o adotado na quase totalidade das mercadorias importadas pelo país sujeitas à valoração, inclusive nas importações de pessoas vinculadas.

Todavia, caso fique demonstrado que o valor da transação indicado pelo importador não é representativo de uma venda em condições de livre-concorrência, tendo sido influenciado ou afetado por relações de interdependência entre comprador ou vendedor, ou mesmo nos casos de cessão de mercadorias a título não oneroso (como o comodato), ou ainda no caso de aluguéis e leasing (arrendamento mercantil), deve-se buscar a determinação do Valor Aduaneiro por meio do Método Segundo, que prevê a comparação do valor transacionado em importações de mercadorias idênticas àquela sob exame (art. 2º do Código de Valoração Aduaneira).

Em seguida, na ausência de mercadorias idênticas àquelas sob valoração, deve ser adotado o Método Terceiro, qual seja, o valor de transação de mercadorias similares à importada. Contudo, na impossibilidade de aplicação desse último método comparativo direto, o Código prevê outros três métodos alternativos, para solucionar o problema da valoração aduaneira.

Assim, poderá vir a ser utilizado o método dedutivo do valor de revenda, também chamado de Método Quarto, pelo qual se deduz o valor aduaneiro, a partir de uma decomposição do valor de revenda alcançado pela mercadoria, ou por mercadoria idêntica ou similar aquela da transação controlada.

Caso não possa ser aplicado o método dedutivo, será utilizado o Método Quinto, ou método computado, que segue o caminho inverso do anterior, baseando-se, principalmente, na verificação do custo ou valor dos materiais e da fabricação ou processamento no país de origem, utilizados na produção das mercadorias, para reconstituir o valor da mercadoria importada adicionando ao custo à margem de lucro de mercado e despesas de frete, encargos e seguro até o local de descarga ou entrada no País (Artigo 6º).

Por sua vez, na impossibilidade de aplicação dos métodos acima referidos, o valor da mercadoria será determinado pelo Método Sexto, denominado método residual, usando-se critérios razoáveis condizentes com as definições inscritas nos artigos 1º a 6º do Código, e ainda, com base em dados disponíveis no país de importação (Artigo 7º). Na utilização deste último método, serão consideradas as regras de valoração dos métodos precedentes, aplicadas com razoável flexibilidade e, na medida do possível, com base em valores já anteriormente determinados nas tentativas anteriores de determinação da base de cálculo.

Trata-se de métodos de escassa utilização devido principalmente às dificuldades na determinação de margens de plena concorrência necessárias para os métodos 4º e 5º e à precária análise de comparabilidade requerida pelo 6º método.

Mas, não devemos nos esquecer que o controle de valoração aduaneira não é um fim em si mesmo, pois se insere no despacho aduaneiro, procedimento fiscal pelo qual se processa o desembaraço aduaneiro das mercadorias importadas, sujeitando-se à mesma necessidade de celeridade do desembaraço. Assim, quando, no controle de valoração, forem necessárias morosas análises de comparabilidade visando a eventual adoção de um dos métodos substitutivos ao primeiro na valoração de uma determinada mercadoria importada, o momento da revisão aduaneira, do reexame pós-despacho das informações prestadas, é o mais indicado.

O mesmo ocorre no caso dos ajustes ao Primeiro Método previstos no artigo 8º do Código de Valoração Aduaneira que impliquem, por exemplo, o estudo de cláusulas contratuais de “royalties” e direitos de licença, pois são ajustes mais bem executados em ato de revisão aduaneira devido à morosidade da análise.

Cabe, nesse particular, observar que, como o Código privilegia o Primeiro Método, a questão do controle dos seus ajustes, dos seus acréscimos ou deduções não incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar da mercadoria, torna-se mais importante para a administração aduaneira do que a questão da aplicação dos métodos substitutivos.

O que, em resumo, acaba sendo a tônica do controle de valor aduaneiro é à busca do valor total da mercadoria adquirida, abrangendo tanto os pagamentos diretos quanto os indiretos. Onde, por pagamentos diretos entendemos aqueles estampados na fatura comercial ou em qualquer elemento de cobrança emitido pelo fornecedor; e por pagamentos indiretos, aqueles outros custos que se agregam ao valor total da mercadoria, mas não se espelham nas faturas dos fornecedores, tais como, “royalties”, pagamentos de matérias primas entregues ao fornecedor no estrangeiro por conta e ordem do comprador, comissões devidas a terceiros etc.

4 SEMELHANÇAS ENTRE OS CONTROLES DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA E VALORAÇÃO ADUANEIRA NA IMPORTAÇÃO

Como mostra este trabalho, maior parte das transações efetuadas no comércio internacional são operações intragrupo, ou seja, não se desenvolvem entre partes independentes nas condições normais de mercado, mas sim como operações internas de um grupo econômico.

A partir da percepção de que estes preços intragrupo são passíveis de manipulação em detrimento da base tributária dos países envolvidos, consistindo em uma das formas mais comuns de elisão fiscal, diversos Estados tomaram medidas contra esta prática tributária prejudicial.

Estas medidas legais de reação contra as manipulações de valor das transações vinculadas podem ser fundamentadas em dois princípios distintos e contrapostos:

a) Princípio da proporcionalidade ou da unidade contábil (“*unitary taxation*” ou “*formulary apportionment*”), segundo o qual o grupo internacional é tratado como uma unidade e as informações contábeis autônomas das suas partes integrantes não independentes são consolidadas visando à determinação de uma base tributária global. Em seguida, esta base tributária única é imputada, rateada, entre as partes, mediante o uso de uma fórmula pré-estabelecida. É o princípio adotado tradicionalmente nas legislações dos estados norte-americanos e das províncias canadenses.

b) princípio do operador independente ou da separação contabilística (“*arm’s length*” ou “*separate accounting*”), que se baseia na separação contabilística de cada uma das empresas vinculadas e na determinação do valor parâmetro, que seria aquele praticado por partes independentes em condições idênticas ou similares à transação controlada. É o princípio adotado tanto nas legislações aduaneiras baseadas no Código de Valoração Aduaneira da Organização Mundial de Comércio quanto pelas legislações de imposto sobre a renda com medidas de preços de transferência, segundo o modelo de convenção da Organização para a Cooperação do Desenvolvimento Econômico (OCDE) ou o modelo de convenção das Nações Unidas.

Mas, independentemente da opção por qualquer dos dois princípios, cumpre salientar que o termo preços de transferência e valoração aduaneira são neutros, de tal modo que considerações sobre o seu controle para fins aduaneiros ou de imposto de renda não devem ser confundidas com a questão de super ou subfaturamento, isto é, preços declarados diversos dos efetivamente praticados na importação, ou, emissão fraudulenta de documentos com valor diverso do real da operação. Logo, o uso dos termos super ou subvaloração dos preços praticados é sempre mais adequado do que super ou subfaturamento, indicativos de fraude documental. Assim, por exemplo, se um pai doa para sua filha o seu carro, não há que se falar, inicialmente, em subfaturamento ou fraude na operação, ainda que uma eventual tributação da transferência seja obrigatoriamente baseada no valor venal do veículo. Trata-se apenas de observância de um critério de tributação.

É, portanto, a adoção do princípio do operador independente, como fundamento das respectivas legislações de controle das manipulações das bases de cálculo, o ponto de conexão que cria objetivos em comum entre as administrações fiscais e aduaneiras. A aplicação deste critério comum ao controle de preços de transferência e à valoração aduaneira consiste numa análise de comparabilidade entre as condições praticadas numa transação controlada de importação de mercadoria entre pessoas vinculadas e uma transação parâmetro obtida a partir de análises de transações idênticas ou similares entre pessoas independentes.

A determinação do preço parâmetro para controle da transação controlada é sempre e obrigatoriamente o resultado de uma análise ou laudo de comparabilidade elaborado pela autoridade fiscal, ou por técnicos do contribuinte, ou por terceiro especialista. Esta análise de comparabilidade baseada no princípio do operador independente, fundamentalmente, é:

a) Realizada numa base transação a transação a fim de se aproximar o máximo possível do justo valor de mercado. Somente em casos excepcionais poderá assentar-se numa avaliação global devido ao fato de estarem as transações tão ligadas que não seja possível fazer uma avaliação individual;

b) Fundamentada nas transações comerciais efetivamente ocorridas entre as partes e no modo como foram estruturadas entre as mesmas;

c) Dependente da análise de cláusulas dos contratos e acordos comerciais. Fiscalmente, os contratos firmados entre partes vinculadas deveriam corresponder aos contratos que seriam celebrados entre partes independentes.

Como se vê, meras informações de preços e margens transacionais, sem destacar as operações intragrupo das operações com pessoas independentes, não podem ser utilizadas.

Outro ponto de semelhança no Brasil entre os dois controles é o uso exclusivo dos métodos tradicionais com base nas transações da OCDE, como se pode constatar no quadro 2, seguir.

OCDE	Métodos de PT do Brasil	Métodos Substitutivos de VA
Método comparativo direto: CUP	Preços Independentes Comparados: PIC	a- Valor de Transação de Mercadoria Idêntica (Método Segundo) b- Valor de Transação de Mercadoria Similar (Método Terceiro)
Método comparativo indireto I: RPM	a- Preço de Revenda menos Lucro com margem presumida de 20%: PRL 20% b- Preço de Revenda menos lucro com margem presumida de 60%: PRL60%	Valor deduzido (Método Quarto): valor de revenda menos margem bruta de mercado
Método comparativo indireto II: COM	Custo de Produção mais Lucro: CPL	Valor Computado (Método Quinto): valor reconstituído com margem bruta de mercado

Quadro 2: Comparação entre os métodos brasileiros e OCDE

Notas: CUP: Comparable Uncontrolled Price Method
RPM: Retail Price Method
CPM: Cost Plus Method

Observe-se que, na importação de mercadorias, o método do PIC é análogo aos dois métodos de Valor de Transação, os dois métodos de PRL assemelham-se ao Valor Deduzido e o CPL ao Valor Computado da legislação aduaneira.

Comente-se, por fim, que o Código de Valoração Aduaneira prevê o uso do método primeiro, Valor de Transação, que não é mais do que o valor praticado não afetado pela vinculação e do Método Residual (Método Sexto), aplicável apenas quando as sistemáticas anteriores não propiciaram a solução do problema valorativo, previsão esta inexistente na legislação do imposto de renda.

5 DIFERENÇAS ENTRE OS CONTROLES DE VALORAÇÃO ADUANEIRA E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA IMPORTAÇÃO

Em que pese à unidade de critério e as fortes semelhanças entre métodos de valoração aduaneira e preços de transferência, os dois institutos legais são distintos, o que faz com que uma mesma transação de importação ajustada para fins de controle de valoração resulte freqüentemente em valor diverso do ajustado para fins de preços de transferência.

São as funções distintas a que estão destinados a cumprir que geram as diferenças abaixo:

a) controle de valoração aduaneira está concebido para estabelecer o valor não manipulado da transação como a base de cálculo dos tributos aduaneiros importados enquanto a legislação de preços de transferência na importação destina-se a controlar o aumento abusivo dos custos com pessoas vinculadas para fins de coibir a transferência disfarçada de lucros tributáveis para o exterior;

b) Portanto, o contribuinte possui motivações mutuamente excludentes quando fixa o valor de uma determinada importação para fins aduaneiros ou para fins de imposto de renda. Pois, a fuga da tributação aduaneira se dá pela minoração do valor da importação enquanto que a fuga da tributação do imposto de renda se dá pela sua majoração enquanto custo;

c) Os tributos aduaneiros incidem logo na entrada da mercadoria estrangeira no território aduaneiro enquanto que a tributação do imposto de renda incide sobre o resultado do contribuinte, isto é, a diferença entre receitas e despesas dentro de um período de apuração, portanto, no controle de preços de transferência deve-se observar a existência de estoques iniciais e finais, de modo a assegurar que somente serão ajustados os custos e receitas da mercadoria importada que de fato afetaram o resultado do contribuinte no período;

d) Os métodos comparativos indiretos da legislação brasileira de preços de transferência aceitam margens presumidas de lucro no lugar do pronto uso das margens de mercado o que não existe na sistemática de valoração aduaneira;

e) A legislação brasileira de preços de transferência é mais amena ao permitir que o contribuinte escolha o método transacional que lhe for mais favorável, sendo que a legislação aduaneira, contrariamente, dispõe que deve ser adotada a ordem seqüencial com possibilidade de inversão dos métodos quarto e quinto. E, a mera divergência nos métodos empregados numa dada operação é suficiente para gerar valores distintos;

f) Os métodos substitutivos de valoração aduaneira e os métodos correspondentes de determinação de preços parâmetro para fins de controle de preços de transferência são apenas semelhantes, não são idênticos. Assim, mesmo empregando-se os métodos correspondentes na mesma transação podem ocorrer divergências no valor ajustado;

g) A legislação brasileira de preços de transferência prevê uma margem de divergência aceitável entre o preço controlado e o parâmetro. As regras de valoração não prevêem esta margem;

h) processo efetivo de análise comparativa para controle do valor praticado na importação tanto para fins aduaneiros como para fins de imposto de renda, pela natureza dos métodos e pelo expressivo volume de informações envolvidas, apresenta normalmente grande complexidade e demanda muito tempo e esforços. Não é raro uma fiscalização de valor se estender por dois anos;

i) Assim, o fato gerador do imposto de renda, por depender de uma série de operações que se estendem no tempo, é claramente um momento muito mais favorável para o contribuinte elaborar estes cálculos do que o momento do desembaraço aduaneiro da mercadoria importada. Daí a relativa superficialidade da legislação de valoração aduaneira predisposta em aceitar de plano o valor da transação de importação controlada e o seu maior risco de incorrer no que se denomina de ineficácia semântica;

j) Aliás, o controle pela administração aduaneira do valor declarado pelo importador com fundamento no Código de Valoração Aduaneira tem função extrafiscal, portanto, transcende a função arrecadatória e não pode ser executado sem se levar em conta a necessidade de celeridade do despacho aduaneiro.

Porém, a mais importante diferença entre a valoração aduaneira e o preço de transferência emerge quando o contribuinte, atendendo aos requisitos básicos do código para a utilização do método primeiro de valoração aduaneira, realiza uma importação com pessoa vinculada no exterior, ou seja, uma transação comercial intragrupo.

Nessa situação, ocorre uma inversão do ônus da prova, pois, enquanto o Código de Valoração Aduaneira admite o valor de transação com base nas informações prestadas pelo importador, salvo se ficar demonstrado, pela autoridade aduaneira, que a vinculação afetou o preço, contrariamente, perante as regras de preço de transferência, o tratamento é inverso: a operação intragrupo presume-se não necessariamente dentro dos valores de mercado, por consequência, o importador deve demonstrar que o preço da transação vinculada corresponde aos parâmetros de mercado. Esse cálculo, por sua vez, é obrigação acessória realizada na declaração de imposto de renda do importador, onde os ajustes para valor de mercado são realizados, sendo o caso, de acordo com métodos e procedimentos estabelecidos em lei.

Assim, no tocante à valoração aduaneira e diante da complexidade e da incerteza do processo de determinação dos métodos substitutivos, a autoridade aduaneira tende a aceitar de plano a valoração pelo método primeiro nas importações de pessoas vinculadas; enquanto, no mesmo cenário, o controle de preços de transferência conduz ao uso dos métodos comparativos com margens presumidas.

Portanto, no controle de valoração aduaneira o Método Primeiro (Valor da Transação), ou seja, o mero preço praticado, é o método utilizado na quase totalidade das operações de importação, mesmo diante da presença de vinculação. Simultaneamente, o PRL com margem presumida é o método de preços de transferência mais usado no Brasil e, no exterior, é o Método da Margem Líquida da Operação o mais comumente usado com esta finalidade.

Não obstante tais diferenças, a unidade de critério apontada acima leva a necessidades comuns de pessoal tecnicamente preparado para a execução dos controles pretendidos, de geração de informações sobre transações relevantes entre pessoas vinculadas, de informações sobre transações entre pessoas independentes, de cruzamento das informações fornecidas pelo contribuinte para fins de valoração aduaneira, preços de transferência e controles do Banco Central e de obtenção de dados externos aos órgãos governamentais sobre os grupos multinacionais e suas vinculações.

Diante do custo administrativo elevado inerente ao controle do valor nas transações intragrupo e da necessidade de se evitar gastos em duplicidade no setor público, é vantajoso constituir um órgão único especializado nas fiscalizações internacionais, com equipes específicas de preços de transferência e valoração aduaneira, uma vez que é imperativa a presença de auditores capacitados e a formação de banco de dados estatísticos com informações confiáveis e dispostas segundo as necessidades metodológicas específicas deste tipo de controle fiscal e aduaneiro. A criação de tal órgão também é útil para a concretização da

troca de informações internacionais previstas nos acordos e desenvolvimento de operações internacionais conjuntas

6 A DELEGACIA ESPECIAL DE ASSUNTOS INTERNACIONAIS (DEAIN) E O CONTROLE DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E DE VALORAÇÃO ADUANEIRA

No bojo das alterações legislativas antes mencionadas, e em consonância com a tendência de criação de unidades especializadas para melhor enfrentar a crescente complexidade das transações econômicas, foi criada, em 1998, a Delegacia Especial de Assuntos Internacionais (Deain).

Em razão, também, do elevado custo administrativo da implementação desses controles e da necessidade de se evitar a duplicidade de esforços e a dispersão de recursos humanos e materiais, a Receita Federal optou pela integração do controle de valoração aduaneira efetuado após do despacho de importação, bem assim a fiscalização de preços de transferência numa única delegacia visando à obtenção de ganhos de escala e sinergia entre ambas nesta tarefa de objetivos divergentes e de difícil resolução.

A Deain é unidade descentralizada da Receita Federal, com jurisdição sobre todo o Estado São Paulo e atribuições regimentais que abrangem a seleção de contribuintes e a fiscalização de transações das quais resultem rendimentos no exterior ou que estejam sujeitas às regras de preços de transferência e valoração aduaneira. No âmbito jurisdicional da Deain encontram-se aproximadamente 50% por cento de todas as operações de comércio exterior do País.

Desde o início de suas atividades, a Delegacia de Assuntos Internacionais vem empreendendo esforços para acompanhar e exigir o cumprimento das obrigações tributárias antes mencionadas, sobretudo mediante uma seleção eficiente de contribuintes a serem fiscalizados, facilitada pela intensa utilização de banco de dados.

Com a centralização de atividades afins em um único departamento, a especialização das atividades de seleção e fiscalização das transações sujeitas às regras de preços de transferência, à tributação dos lucros e rendimentos auferidos e, ainda, a perfeita quantificação da base de cálculo dos tributos incidentes na importação vem proporcionando rendimentos crescentes.

De fato, os indicadores dos trabalhos realizados demonstram que o percentual de êxito da fiscalização, levando em conta apenas a proporção das fiscalizações encerradas com resultado em relação ao total de auditorias realizadas, chegou a 79%, no caso das fiscalizações de preços de transferência, 91%, nos trabalhos relativos à Tributação em bases universais e, finalmente, 90% em valoração aduaneira, no ano de 2004.

Pari passu, o crédito tributário constituído avançou consideravelmente, ano a ano, desde o início das atividades da Delegacia. No ano de 2001, o lançamentos alcançaram o montante de R\$ 252.429.126,73 (US\$108.805.658,07), chegando a 2.048.885.498,11 (US\$ 708.956.919,80).

Talvez não seja por outra razão que se nota o importante cumprimento espontâneo das regras de preço de transferência e Tributação em Bases Universais desde o início das atividades de fiscalização.

Podemos notar a nítida evolução na quantidade de empresas que passaram não só a efetuar os cálculos de preços de transferência, mas, também a oferecer ajustes crescentes à base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica. No caso dos lucros auferidos no exterior, mostra-se mais evidente o avanço na disponibilização e o conseqüente oferecimento de tais valores à tributação.

Desde 1997, ano inicial da obrigatoriedade das regras de preços de transferência e período a partir do qual dispomos de dados consolidados para a apuração da disponibilização de lucros no exterior, até o ano de 2003, verificamos que a quantidade de empresas declarantes aumentou em 470%, no caso das obrigações relacionadas a preços de transferência e 218%, no que se refere a tributação em bases universais. Por seu turno, os valores oferecidos pelos contribuintes a título de ajuste aumentaram 567%, quando se trata dos preços de transferência praticados e de 3.534% no que se refere aos lucros disponibilizados no exterior pelas pessoas jurídicas em geral e pelas instituições financeiras.

Tabela 5: Ajustes espontâneos – Preços de Transferência

Ano	Qtde Empresas (lucro real)	Valor (R\$) Milhões	Valor (US\$) Milhões
2003	910	1.791,55	620,26
2002	790	1.379,61	390,58
2001	729	1.140,06	491,48
2000	623	1.004,65	518,50
1999	511	395,33	221,07
1998	360	269,06	222,75
1997	159	268,39	240,60
Total		6.248,65	2.705,20

Fonte: Página da Receita Federal na Internet
Inclui apenas pessoas jurídicas em geral

Tabela 6: Ajustes espontâneos realizados – Tributação em bases universais

Ajustes Espontâneos			
Ano	Qtde Empresas	Valor (R\$) Milhões	Valor (US\$) Milhões
2003	315	6.453,95	2.234,43
2002	351	7.837,53	2.218,70
2001	194	3.334,02	1.437,02
2000	143	2.164,21	1.116,95
1999	164	4.193,96	2.345,35
1998	140	1.140,10	943,87
1997	68	177,58	159,18
Total		25.301,35	10.455,81

Fonte: Página da Receita Federal na Internet
Inclui pessoas jurídicas em geral e instituições financeiras
Inclui apenas os lucros disponibilizados no exterior

INTEGRAÇÃO DAS INFORMAÇÕES PARA CONTROLE DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E VALORAÇÃO ADUANEIRA

Este capítulo destina-se a demonstrar a utilização da integração do sistema SISCOMEX e o levantamento de informações transacionais para subsídios ao preparo e execução de procedimentos fiscais de revisão de valoração aduaneira e preços de transferência no âmbito da deain, sistema audin, siga pessoa jurídica e siga do comércio exterior

Inicialmente, para que se possa avaliar se uma determinada operação deve ser selecionada com vistas à auditoria de preços de transferência ou de valoração aduaneira, necessário se faz conhecer o universo de contribuintes disponíveis à seleção.

Todas as Delegacias da Receita Federal têm um setor, ou uma equipe responsável pela pesquisa e seleção das fiscalizações, que compreende, entre outras, as seguintes atividades:

a) Efetuar estudos e coletar informações visando a caracterizar irregularidades fiscais, para elaboração de programas de fiscalização e estabelecimento de critérios para a seleção de contribuintes.

b) Selecionar, dentro dos parâmetros técnicos específicos, contribuintes para a ação fiscal

Na Delegacia Especial de Assuntos Internacionais, o Serviço de Programação e Avaliação da Ação Fiscal está diretamente ligado ao Delegado, como uma assessoria, promovendo estudos e seleção de contribuintes para as três divisões de fiscalização.

Para a execução da atividade de seleção de contribuintes a fiscalização, a Receita Federal dispõe de uma série de sistemas de bancos de dados, alimentados por dezenas de fontes, internas e externas, significa dizer, advindas de obrigações acessórias prestadas pelas pessoas físicas e jurídicas, por coletas de dados efetuadas pela fiscalização e, ainda, por convênios com outros órgãos públicos.

Um dos sistemas mais importantes, quando se trata do controle de transações sujeitas às normas de preços de transferência e valoração aduaneira é o Siscomex.

A mercadoria objeto de importação ou de exportação é desembaraçada mediante o procedimento denominado despacho aduaneiro, que implica o pagamento de tributos e o cumprimento de formalidades previstas em legislação específica. Tem início com o registro da Declaração de Importação ou da Declaração de Exportação no Sistema Integrado de Comércio Exterior – Siscomex, que processa eletronicamente os dados de natureza administrativa, cambial e tributária, referentes à importação e à exportação, fazendo desnecessária a circulação de centenas de documentos utilizados no despacho aduaneiro de mercadorias.

O Despacho aduaneiro tem por base a declaração formulada pelo importador ou exportador e consiste na prestação de informações referentes à mercadoria, ao transporte, como data e local de embarque e desembarque, ao regime tributário, ao regime tributário e cambial, à classificação tarifária, à valoração aduaneira, e outras, necessárias à perfeita identificação da mercadoria.

O Siscomex opera em todo o território nacional, em milhares de terminais instalados em agências de bancos habilitados a atuar em operações de comércio exterior, corretoras de câmbio, despachantes aduaneiros, repartições públicas da Receita Federal, do Banco Central do Brasil e de outros órgãos intervenientes no procedimento de despacho, que por determinação legal, devem expedir autorização para a entrada ou saída de mercadorias do

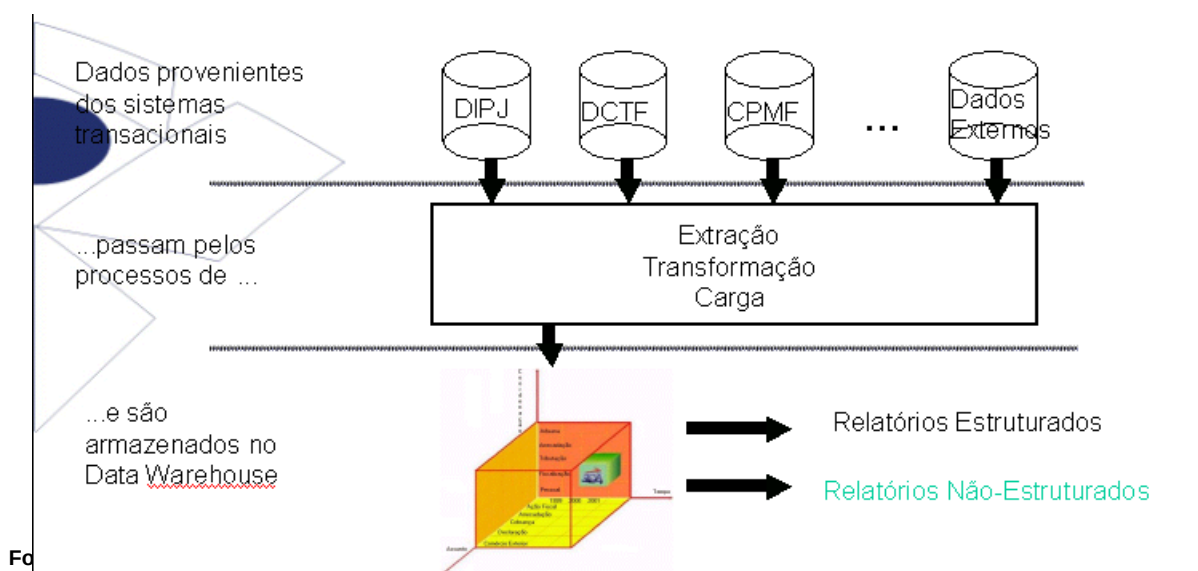
país, a exemplo do Ministério do Exército, do Departamento de Comércio Exterior – Decex, do Ministério da Indústria e Comércio, da Agência Nacional de Vigilância Sanitária – Anvisa – etc.

Em razão da exigida pormenorização das informações, o Siscomex, permite, para efeito de seleção de contribuintes, a busca por operações com bens idênticos ou similares, bem assim a identificação de possíveis parcelas que deveriam compor a base de cálculo dos tributos incidentes na importação, mas que foram omitidas ou eram desconhecidas no momento do despacho aduaneiro, a exemplo das rubricas previstas no artigo 8º do Acordo de Valoração Aduaneira.

Para esse mister, a Receita Federal possui, ainda, um poderoso banco de dados, baseado no tecnologia Data Warehouse (DW) – o Sistema de Informações Geradoras da Ação Fiscal do Comércio Exterior (SIGADW) - capaz de varrer outros bancos de dados do comércio exterior, armazenar e cruzar informações, proporcionando a elaboração de pesquisas com grau de detalhamento variáveis, de acordo com o objetivo estabelecido. É possível, pois, identificar todos os importadores que não declararam, durante o despacho de importação, despesas com seguro internacional ou, ainda, relacionar outros importadores que tenham adquirido mercadorias idênticas ou similares, em tempo aproximado, do mesmo exportador estrangeiro.

Neste passo, as informações prestadas pelo contribuinte no Despacho Aduaneiro podem ser cruzadas com outras fontes internas e externas, tais como a Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (DIPJ), Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF), transações realizadas por importadores com seguradoras, volume de transações financeiras, com base na incidência da Contribuição Sobre Movimentação Financeira (CPMF), montante de circulação de mercadorias, de acordo com o recolhimento do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) etc.. Esse conjunto de elementos compõem um outro gigantesco banco de dados, o SIGA pessoa jurídica.

O Data Warehouse é uma base de dados econômico-fiscais dos contribuintes que disponibiliza informações para a tomada de decisões com total flexibilidade, segurança e agilidade. Seu objetivo é combater a fraude e a sonegação fiscal, aumentando a arrecadação, através um sistema de consultas inteligentes de alto desempenho, alinhando flexibilidade, volume e rapidez.



Notas: DIPJ: Declaração de Informações Econômico-Fiscais da Pessoa Jurídica-obrigação acessória brasileira
DCTF: Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais-obrigação acessória brasileira

Do conjunto de empresas importadoras e exportadoras, apenas uma pequena parte delas, embora de grande significação econômica, posto que representam aproximadamente 70% da totalidade das importações, fazem parte do subconjunto comum de contribuintes que estariam, simultaneamente, sujeitos às regras de preços de transferência e valoração aduaneira, na medida que realizam operações intragrupo. O restante das importações estaria sujeita apenas à verificação do cumprimento do Acordo de Valoração.

Para tanto, com vistas a delinear a totalidade das pessoas sujeitas à fiscalização de preços de transferência foram instituídas fichas informativas, partes integrantes da Declaração do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, nas quais o contribuinte deve fornecer informações acerca de suas operações com pessoas consideradas vinculadas.

A pessoa jurídica sujeita às normas de preços de transferência deve discriminar suas aquisições ou alienações de bens, serviços ou direitos de acordo com o grau de relevância, elencando, pormenorizadamente, até o máximo de quarenta e nove itens, ficando o 50º item para o restante das operações.

As informações requisitadas referem-se à Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), ao valor total da operação, à descrição do bem, serviço ou direito, à quantidade transacionada, ao método de cálculo adotado, ao nome da pessoa vinculada, sediada no exterior, aos preços parâmetro e praticado e eventual ajuste às bases de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido da pessoa jurídica.

Essas informações, confrontadas com outros dados fornecidos na Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica, tais como a margem de lucro bruta operacional da empresa e o grau de endividamento com pessoas vinculadas, indicam se o contribuinte deve ser selecionado para a auditoria de preços de transferência.

Com a evolução da legislação de preços de transferência, no caso de operações de importação, o método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL), seja com margem de lucro de 20%, seja com o percentual de 60%, passou a ser o mais utilizado, tanto pelos contribuintes quanto pela fiscalização.

Essa preferência é de fácil compreensão na medida que, embora exija uma gigantesca massa de dados, dependendo do porte da empresa, todas as informações podem ser extraídas mediante consulta ao sistema contábil da empresa brasileira, dispensando a busca em outros estabelecimentos do grupo empresarial, situados em outras partes do mundo, de documentos que possam subsidiar cálculos elaborados de acordo a metodologia do método dos Preços Independentes Comparados (PIC) e do método do Custo de Produção Mais Lucro (CPL).

A escolha do CPL para se obter o preço parâmetro para comparação com o valor atribuído à mercadoria importada pode demandar trabalho de auditoria em tempo e complexidade superiores ao que seria despendido em procedimento de fiscalização de empresa produtora sediada no território nacional.

Diante disso, a Receita Federal vem desenvolvendo programa informatizado com o objetivo de suportar o cálculo do preço de transferência, sobretudo quando o método adotado for o PRL, independentemente do porte e da complexidade do sistema produtivo do contribuinte fiscalizado. Esse sistema informatizado vai permitir a análise de todas as importações, vendas, ordens de produção, movimentação de estoque e, portanto, a apuração do preços parâmetros e praticado.

Evoluindo a partir do mesmo conceito que envolve os demais sistemas informatizados da Receita Federal, que recepcionam dados fornecidos pelos contribuintes, a

coleta das informações é feita via internet, colocando-se um programa gerador à disposição do contribuinte, reduzindo a quantidade de inconsistências que, geralmente, são verificadas nessas ocasiões. A partir da recebimento dos dados, todos os cálculos serão efetuados em equipamento de grande porte, com acesso via intranet da Receita Federal.

Por outro lado, a tônica do controle de valor aduaneiro é a busca do valor total da mercadoria adquirida, abrangendo tanto os pagamentos diretos quanto os indiretos. Onde, por pagamentos diretos entendemos aqueles estampados na fatura comercial ou em qualquer elemento de cobrança emitido pelo fornecedor; e por pagamentos indiretos, aqueles outros custos que se agregam ao valor total da mercadoria, mas não se espelham nas faturas dos fornecedores, tais como, “royalties”, pagamentos de matérias primas entregues ao fornecedor no estrangeiro por conta e ordem do comprador, comissões devidas a terceiros etc

A Receita Federal instituiu, em 1996, a Nomenclatura de Valor Aduaneiro e Estatística (NVE), elegendo, previamente, algumas mercadorias sobre as quais deveriam ser prestadas informações adicionais no Siscomex e cuja finalidade é a identificação da mercadoria submetida a despacho aduaneiro de importação, para efeito de valoração aduaneira, bem assim o aprimoramento dos dados estatísticos de comércio exterior.

A NVE tem por base a Nomenclatura Comum do Mercosul acrescida de atributos e suas especificações, identificados, respectivamente, por dois caracteres alfabéticos e quatro numéricos, entendendo-se por atributos, as características intrínsecas e extrínsecas da mercadoria, relevantes para a formação de seu preço e por especificações, o detalhamento de cada atributo, que individualiza a mercadoria importada.

Os despachos de importação que firam o parâmetro estabelecido, são dirigidas ao canal cinza, destinados a melhor apuração do valor aduaneiro. Caso não seja possível concluir-se pela regularidade do valor declarado, a mercadoria é liberada para o entrega ao importador, sob garantia fiduciária, e o despacho enviado para a fiscalização de zona secundária, no estabelecimento do contribuinte.

Assim, quando no controle de valoração forem necessárias morosas análises de comparabilidade visando a eventual adoção de um dos métodos substitutivos ao primeiro na valoração de uma determinada mercadoria importada, o momento da revisão aduaneira, do reexame pós-despacho das informações prestadas, é o mais indicado.

O mesmo ocorre no caso dos ajustes ao Primeiro Método previstos no artigo 8º do Código de Valoração Aduaneira que impliquem, por exemplo, no estudo de cláusulas contratuais de “royalties” e direitos de licença, pois são ajustes mais bem executados em ato de revisão aduaneira de vido à morosidade da análise.

Cabe, nesse particular, lembrar o que foi dito anteriormente: o Código de valoração aduaneira privilegia o Primeiro Método, a questão do controle dos seus ajustes, dos seus acréscimos ou deduções não incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar da mercadoria, acaba sendo mais importante para a administração aduaneira do que a questão da aplicação dos métodos substitutivos.

Nesse sentido, a seleção de contribuintes tende a privilegiar a busca pelas parcelas previstas no artigo 8º do Acordo, porém não levadas em consideração na Zona Primária, durante os procedimentos de despacho de importação.

A ausência de algumas desses elementos pode ser identificada pelo cruzamento de informações constantes da Declaração de Imposto de Renda da Pessoa Jurídica e complementados mediante pesquisas em banco de dados externos, como, por exemplo, na hipótese do pagamento de royalties e direitos de licença, pelo confronto de valores lançados a conta de despesa com tais rubricas, na apuração do lucro líquido e aqueles declarados no despacho e posteriores declarações complementares de importação.

Ainda, outro elemento que deve compor a base de cálculo dos tributos incidentes na importação e que, freqüentemente, não são declinados ou apenas parte do montante é levado em consideração na Declaração de Importação, refere-se aos valores do custo do seguro internacional, suportado pelo importador.

Nesse caso, a coleta de informações sobre tais transações fornecidas pelas empresas seguradoras permite o cotejamento com os dados constantes dos despachos de importação e a adição, de ofício, dos valores não declarados.

Abaixo, resumimos dois casos de auditorias realizadas pela Delegacia Especial de Assuntos Internacionais. A primeira refere-se a preços de transferência e a segunda, à valoração aduaneira.

7.1 EXPERIÊNCIAS PRÁTICAS DE AUDITORIA DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA E VALORAÇÃO ADUANEIRA

A fim de demonstrar a atuação da DEAIN no controle das regras atinentes à preços de transferência e valoração aduaneira, estamos reproduzindo alguns dados referentes a duas auditorias realizadas. Os nomes dos contribuintes foram substituídos em virtude do sigilo fiscal.

7.1.1 EXEMPLO DE AUDITORIA DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: MERCADORIAS PARA REVENDA E MATÉRIAS-PRIMAS

Os dados referentes a esta auditoria estão descritos a seguir:

- a) Contribuinte: Companhia Farmacêutica “A”
- b) a auditoria foi realizada nos anos de 2003-2004 em uma empresa farmacêutica. A auditoria examinou os fatos ocorridos em 1999;
- c) a empresa adotava o método do Preço de Revenda menos Lucro (PRL) para todos os produtos importados no ano de 1999;
- d) a empresa importava remédios prontos para revenda e também princípios ativos como matéria-prima para a fabricação de remédios;
- e) a auditoria durou 14 meses;
- f) valor exigido no final do trabalho totalizou aproximadamente US\$ 17.800.000,00.

No curso da auditoria o auditor constatou as seguintes infrações:

- a) a empresa empregou o método Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) para algumas importações sem permissão legal, pois há uma norma administrativa que proíbe a utilização desse método nas matérias-primas a serem empregadas na fabricação de produtos. (§1º do art.4º da IN. 38/97). Assim, a empresa foi intimada a realizar novos ajustes, podendo optar pelo Método dos Preços Independentes Comparados (PIC) ou pelo Método do Custo de Produção mais Lucro (CPL) nas importações dessas matérias-primas;

b) a empresa se recusou a realizar esses ajustes, porque entendeu que não eram matérias-primas a serem utilizadas na fabricação de outro bem, mas que se tratava de revenda de mercadorias de mesma natureza;

c) em relação aos produtos importados prontos para a revenda, a empresa não comprovou adequadamente a aplicação do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL). Isso porque não apresentou as planilhas com o cálculo das importações de uma das empresas vinculadas; e também porque os cálculos realizados pela empresa não seguiram a norma administrativa (art.12 da IN 38/97).

Em vista das constatações descritas, o auditor tomou as seguintes providências recalculou o Preço de Revenda Menos Lucro (PRL) para a determinação do preço parâmetro das mercadorias importadas prontas para a revenda, utilizando a metodologia:

- (-) Descontos incondicionais concedidos;
- (=) Valor Total Líquido das vendas;
- (-) Valor da margem de lucro de 20 %;
- (=) Valor Total Líquido das Vendas – Preço de transferência;
- (-) Impostos sobre vendas (IVAs federal e estadual);
- (=) Valor Total para fins de Preço de Transferência (Custo total de cada produto);
- (÷) Quantidade total de mercadorias revendidas ;
- (=) Preço Médio Ponderado parâmetro de cada produto

O auditor utilizou o método dos Preços Independentes Comparados (PIC) nas importações das matérias-primas. Para apuração do preço parâmetro, foi realizada comparação externa: o auditor consultou bancos de dados públicos, a fim de obter informações sobre importações do mesmo princípio ativo, nas mesmas condições, realizadas entre empresas não vinculadas.

Identificadas tais operações, o auditor obteve autorização das companhias importadoras não-vinculadas ao fornecedor, para que pudesse utilizar esses dados no processo instaurado a fim de determinar o preço parâmetro;

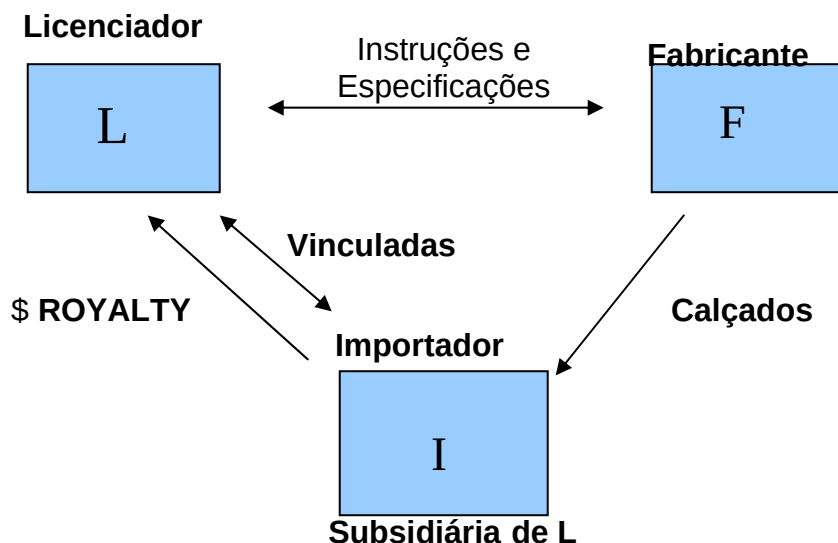
Para estabelecer o preço médio ponderado, na hipótese de mais de uma empresa não vinculada, o auditor calculou a média ponderada dos custos de importação de todas as importações realizadas pelas empresas não vinculadas.

Então, o auditor comparou o preço unitário do produto importado pela empresa Farmacêutica “A” com o preço médio ponderado calculado acima, estabelecendo a diferença apurada por unidade de produto.

7.1.2 EXEMPLO DE AUDITORIA DE VALORAÇÃO ADUANEIRA – ARTIGO 8.1 – ROYALTIES

O objetivo da demonstração desta auditoria é demonstrar se pagamento de *royalties* é uma condição da venda para exportação e deve ser acrescido ao Valor Aduaneiro.

Para iniciar a demonstração da auditoria, primeiramente será demonstrada como as operações da empresa estavam estruturadas.



Onde:

F: é um fabricante de calçados localizado na China e produz os calçados segundo instruções e especificações fornecidas pelo Licenciador **L**;

L: é uma marca de calçados esportivos localizada nos EUA;

I: é um Importador com sede no Brasil e empresa subsidiária da multinacional **L** (Licenciador). **I** adquire calçados esportivos de **F** (Fabricante). Não há pagamento de Royalties nesta aquisição;

Identificadas as operações, constatou-se que:

a) **I** afirma que o Licenciador e o Fabricante não são pessoas vinculadas nos termos do artigo 15.4 do AVA (Acordo de Valoração Aduaneira);

b) **I** não paga royalties a **F** (Exportador), mas paga a **L** 1% das vendas gerais, de acordo com o Contrato de Licenciamento entre eles.

Com base nestes dados, questionou-se se de acordo com o Artigo 8.1 (c) do AVA, reproduzido a seguir, deve este pagamento de Royalty ser acrescido ao Valor Aduaneiro.

Artigo 8.1 (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 pagar.”

Verificou-se também que há situações em que o Licenciador negocia a Licença com o Importador e nem ao menos sabe quem será o responsável pela fabricação das mercadorias. Num caso como este os royalties não devem ser acrescidos ao Valor Aduaneiro, porque este seria um pagamento desvinculado da importação, no entanto, no caso analisado, o proprietário da marca é relacionado com a fábrica. O Royalty portanto está vinculado à importação.

Constatou-se no curso da auditoria que as operações comerciais do Licenciador ao redor do mundo:

a) não possui fábricas. Todos os produtos são feitos por terceiros, chamados de parceiros produtores e espalhados pelo mundo;

b) mais de 900 fábricas em mais de 50 países fazem parte da cadeia de fornecedores;

c) objetivo é negociar com fábricas contratadas que obedeçam a padrões estabelecidos pelo Licenciador de acordo com um Código de Conduta;

d) todo o desenvolvimento é feito pelo Licenciador que o repassa às fábricas contratadas. O Licenciador é responsável também pelo Controle de Qualidade, suporte de compras e gerenciamento de logística;

e) Importador manda as ordens de compra para o Licenciador, que centraliza todos os pedidos vindos das subsidiárias de todo o mundo e os distribui às fábricas contratadas.

Para determinação do Valor Aduaneiro, verificou-se que:

a) de acordo com os fatos analisados, ocorre uma venda para exportação para o país de importação;

b) Licenciador detém a propriedade intelectual incorporada nos produtos. Significa que o Licenciador investiu tempo, dinheiro e pesquisa em algo sobre o qual ele exerce direitos de propriedade. **F** (o Fabricante) tem a propriedade física. Eles são, de alguma maneira, co-proprietários da mercadoria. **F** só pode vender a compradores licenciados;

c) **I** não pode comprar os calçados se não for uma subsidiária de **L**, e o que o torna uma subsidiária de **L** é um contrato de licença com pagamento de Royalties;

d) se **I** deixar de pagar os Royalties, **L** pode desfazer o contrato.

Em vista dos fatos relatados, formulou-se a seguinte pergunta: quando o Royalty deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar? Para responder a esta pergunta, há duas exigências para que os Royalties sejam acrescidos ao Valor Aduaneiro:

a) os royalties devem estar relacionados à mercadoria;

b) os royalties devem ser pagos como uma condição de venda das mercadorias que estão sendo valoradas.

No caso em questão, constatou-se que:

a) o contrato determina o montante do pagamento de *royalties* em cima da venda dos sapatos, portanto os *royalties* se relacionam com as mercadorias;

b) se um pagamento é feito ao vendedor baseado num contrato de venda, temos com certeza uma condição de venda da mercadoria;

c) mas neste caso a obrigação de fazer o pagamento de *royalties* surge de um acordo em paralelo, celebrado antes da venda;

d) nós precisamos examinar todas as circunstâncias financeiras e aspectos do arranjo comercial entre comprador e vendedor;

e) se o vendedor não venderia as mercadorias sem o importador haver pago os *royalties*, esta obrigação deve constituir uma condição de venda;

f) Quando o *royalty* é pago a um terceiro, este pagamento pode ser um resultado de uma obrigação oriunda do contrato de venda entre vendedor e comprador;

g) *Royalties* que um comprador é obrigado a pagar a um licenciador são taxas relacionadas ao uso e venda exclusivos das mercadorias que incorporam a propriedade intelectual. O importador não pode comprar determinado calçado, contendo determinada propriedade intelectual, sem pagar ou concordar em pagar royalties ao licenciador (**L**).;

h) Se I não concordar em pagar os Royalties, o Licenciador denunciara o contrato e o vendedor não podera vender as mercadorias a I;

i) A propriedade intelectual incorporada nos calçados é o que lhes dá características especiais. A marca é parte das mercadorias e o pagamento pela marca e pelos calçados é inseparável. A marca não pode ser separada do produto final;

Em resumo, quando um royalty é pago ao detentor da propriedade intelectual, e esta propriedade está incorporada às mercadorias importadas, o pagamento é uma condição de venda.

Para corroborar o entendimento da auditoria, transcreve-se a seguir a Conclusão 24 do "Compendium of Customs Valuation" :

"Os seguintes elementos mostram, provavelmente, que o Licenciador exerce controle direto ou indireto sobre o fabricante, e são suficientes para considerar o pagamento de royalties como uma condição de venda para exportação:

- a) elementos relacionados às mercadorias, i.e., as características da mercadoria e a tecnologia empregada são fornecidas pelo licenciador;
- b) elementos relacionados ao fabricante, i.e, o licenciador seleciona o produtor e o especifica ao comprador; há um contrato direto de fabricação entre o licenciador e o vendedor;
- c) elementos relacionados ao efetivo controle exercido pelo licenciador, i.e, o licenciador exerce efetivo controle direto ou indireto sobre o fabricante (relacionado a centros de produção e/ou métodos de produção"

Em vista do exposto, com base nos elementos citados na auditoria em questão, concluiu-se que o pagamento de *royalties* é uma condição da venda para exportação e deve ser acrescido ao Valor Aduaneiro.

CONCLUSÃO E RECOMENDAÇÕES

Os controles de valoração aduaneira e de preços de transferência são institutos distintos fundamentados no mesmo princípio, o “arm’s length”. As diferenças existentes são muito significativas e impedem que um preço parâmetro constituído segundo um dos controles seja utilizado prontamente na outra base tributária.

Ademais, note-se que estes controles, sempre que não existirem mercados com preços públicos, são fundamentados na determinação subjetiva de preços mediante análise comparativa fundamentada em critérios de natureza arbitral inspirados na livre concorrência. Assim, uma mesma operação de importação controlada pode ser valorada de maneira diversa para fins aduaneiros e de imposto de renda. Na verdade, a complexidade da matéria é de tal ordem que dois auditores, trabalhando independentemente e utilizando a mesma legislação, podem não raras vezes chegar a resultados diversos para a mesma operação a partir das suas análises distintas de comparabilidade! Com certeza, a determinação dos parâmetros de controle de operações intragrupos não é uma ciência exata.

Os percentuais de margens presumidas adotados para alguns dos métodos da legislação brasileira de preços de transferência são uma tentativa de oferecer objetividade na determinação dos parâmetros de mercado. Nos métodos indiretos com margens presumidas, a análise de comparabilidade atua em segundo plano moderando eventuais abusos nestas margens prefixadas. Neste sistema a margem sempre está disponível para uma dada transação.

A matéria está numa fase de intensos debates em todo o mundo. Mas, é importante notar que não basta a edição de leis no País recepcionando mecanicamente os critérios e métodos recomendados internacionalmente pela OMC e pela OCDE para o controle de operações de importação intragrupo. O sucesso na preservação da base tributária doméstica depende primeiramente da edição de leis internas capazes de permitir a determinação de parâmetros objetivos de controle destas transações, sem ao mesmo tempo, violar as recomendações dos organismos internacionais.

Outro ponto importante é destacar que para se evitar que o controle mais elaborado seja prejudicado pelo menos desenvolvido, é fundamental nunca atrelar o parâmetro calculado segundo a legislação de preços de transferência aos métodos substitutivos de valoração aduaneira. Pois, a valoração aduaneira é um controle de valor mais precário em função da necessidade de celeridade do despacho aduaneiro, campo pouco favorável para a morosidade das análises comparativas.

Por outro lado, também é interessante destacar que a unidade de critério e semelhança nos métodos que o concretizam cria necessidades comuns de informações confiáveis de operações de comércio exterior, diferenciando as transações entre pessoas vinculadas das transações entre pessoas independentes, e a necessidade de auditores especializados nesta matéria.

Diante do custo administrativo elevado inerente a implementação destes controles e da necessidade de se evitar a duplicidade de esforços e a dispersão de recursos humanos e materiais, a Receita Federal do Brasil optou pela integração do controle de valoração aduaneira em revisão e da fiscalização de preços de transferência numa única delegacia visando à obtenção de ganhos de escala e sinergia entre ambas nesta tarefa comum de difícil resolução.

Este trabalho conjunto na Deain no âmbito da 8ª região tem dado resultados muito superiores ao que é obtido nas regiões onde se atua isoladamente. De fato, após a criação e efetiva atuação da Unidade, a observação espontânea por parte dos contribuintes é notada não apenas nos volumes crescentes dos valores oferecidos à tributação, mas, igualmente, na quantidade de pessoas que passaram a incorporar o cumprimento das regras relativas à tributação internacional como atividade rotineira

Este sucesso deve-se a construção de uma sistema integrado capaz de analisar adequadamente, cruzando dados de todas as suas bases, direcionado para atender adequadamente as necessidades dos controles de valoração aduaneira e preços de transferência, sem, contudo, esquecer-se de mencionar o ganho de eficiência adquirido com a especialização do trabalho.

A preservação da base tributária dos abusos nas operações intragrupo pela fiscalização depende da disponibilização de ferramentas que permitam acesso rápido às informações de transações efetivas intragrupos e entre partes independentes.

Conforme se pode verificar as administrações aduaneira e tributária não estão exatamente desarmadas diante da manipulação de preços intragrupo. A integração das medidas de controle acima referidas permite, seguramente, superar os resultados obtidos isoladamente neste âmbito.