

**KL
A**



Transfer Pricing e Valoração Aduaneira

Valoração aduaneira em preços de transferência marcam 2º mesa-redonda de série

O time de Direito Tributário do KLA realizou o segundo encontro da série anual sobre as normas de preços de transferência aprovadas no Brasil em 2023. Com a participação de clientes e parceiros no encontro presencial, em São Paulo, os sócios trataram das regras de transfer pricing no que diz respeito à valoração aduaneira.

A série anual é coordenada pelos sócios do Tributário do KLA, Henrique Lopes, Victor Polizelli, Álvaro Lucasechi, Luís Flávio Neto, José Flávio Pacheco, Felipe Omori e Juliana Nunes, além do advogado e economista Marcelo Laplane, de Direito Econômico e Concorrencial.

Para a primeira mesa-redonda, em abril, o tema foram as regras de preços de transferência em commodities, incluindo o agronegócio e o extrativismo. [Clique aqui](#) para conferir o documento em PDF apresentado no encontro.

No segundo encontro, de 21 de maio, o sócio Victor Polizelli começou a mesa-redonda abordando a metodologia de valoração aduaneira utilizada para a determinação do valor correto das mercadorias importadas a fim de se evitar fraudes, bem como assegurar que o pagamento dos tributos incidentes seja efetuado adequadamente.

O Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do GATT, também chamado de Acordo de Valoração Aduaneira do GATT (AVA-GATT), foi resultado de várias negociações provenientes da Rodada Tóquio, entre 1973 e 1979, explicou Polizelli no encontro.

As normas sobre valoração aduaneira, descritas no AVA-GATT, estabeleceram que o valor aduaneiro da mercadoria importada deve ser determinado mediante a aplicação sucessiva e sequencial, do primeiro ao último, dos seis métodos de valoração.

No ano passado, o KLA realizou sete encontros sobre as regras de preços de transferência ([confira os materiais passados aqui](#)). Para este ano, haverá outros cinco encontros até novembro.

Próximos eventos de preços de transferência

18/6 – TP e Pilar 2: alterações e ajustes

13/8 – Documentação de transfer pricing

10/9 – Modelagem de TP para operações financeiras

15/10 – Transfer pricing na manufatura

12/11 – Fiscalizações e litígios internacionais

Os eventos serão realizados das 8h30 às 10h30, com café da manhã, à exceção do evento de encerramento, em novembro, que será realizado à tarde, das 17h às 19h, com happy hour. Todos eles são realizados de forma presencial, no escritório do KLA, em São Paulo (Av. Brigadeiro Faria Lima, 1.355, 18º andar).

Para se inscrever, [clique aqui](#) para enviar um e-mail com seu nome completo, empresa e as datas desejadas.

Casos de referência para discussão

Distribuidor de risco limitado com excesso de lucratividade



MLT: meta margem líquida 7%

DRE típica de preços de transferência

Receita líquida	10.000.000,00 (b)
(-) CMV	- 6.000.000,00
= Lucro bruto	4.000.000,00
(-) Despesas operacionais	- 3.000.000,00
= Lucro operacional	1.000.000,00 (a)
(+/-) Receitas/despesas financeiras	- 150.000,00
(+/-) Outras receitas/despesas	20.000,00
= Lucro antes do IR	870.000,00

Ajuste compensatório: -300.000,00

Distribuidor de risco limitado com falta de lucratividade



MLT: meta margem líquida 7%

DRE típica de preços de transferência

Receita líquida	10.000.000,00 (b)
(-) CMV	- 6.000.000,00
= Lucro bruto	4.000.000,00
(-) Despesas operacionais	- 3.400.000,00
= Lucro operacional	600.000,00 (a)
(+/-) Receitas/despesas financeiras	- 150.000,00
(+/-) Outras receitas/despesas	20.000,00
= Lucro antes do IR	470.000,00

Ajuste compensatório: +100.000,00

Distribuidor de risco limitado com falta de lucratividade



MLT: meta margem líquida 7%

DRE típica de preços de transferência

Receita líquida	10.000.000,00 (b)
(-) CMV	- 6.000.000,00
= Lucro bruto	4.000.000,00
(-) Despesas operacionais	- 3.400.000,00
= Lucro operacional	600.000,00 (a)
(+/-) Receitas/despesas financeiras	- 150.000,00
(+/-) Outras receitas/despesas	20.000,00
= Lucro antes do IR	470.000,00

Ajuste compensatório: -100.000,00

Distribuidor de risco limitado com falta de lucratividade



DRE típica de preços de transferência

Receita líquida	10.000.000,00 (b)
(-) CMV	- 6.000.000,00
= Lucro bruto	4.000.000,00
(-) Despesas operacionais	- 3.000.000,00
= Lucro operacional	1.000.000,00 (a)
(+/-) Receitas/despesas financeiras	- 150.000,00
(+/-) Outras receitas/despesas	20.000,00
= Lucro antes do IR	870.000,00

Ajuste compensatório: +300.000,00

Ajustes compensatórios

Definição e sua natureza jurídica

Lei 14.596/2023

Ajuste compensatório: aquele efetuado pelas partes da transação controlada até o encerramento do ano-calendário em que for realizada a transação, com vistas a ajustar o seu valor de tal forma que o resultado obtido seja equivalente ao que seria obtido caso os termos e as condições da transação controlada tivessem sido estabelecidos de acordo com o princípio previsto no art. 2º desta Lei [ALP] – art. 17, II

Este ajuste é obrigatório nos casos 1.2 e 1.4:

“A pessoa jurídica domiciliada no Brasil efetuará o ajuste espontâneo ou compensatório quando o descumprimento do disposto no art. 2º desta Lei resultar na apuração de base de cálculo inferior àquela que seria apurada caso os termos e as condições da transação controlada tivessem sido estabelecidos de acordo com aqueles que seriam estabelecidos entre partes não relacionadas em transações comparáveis – art. 18, §1º”

Ajuste compensatório consiste em mecanismo de correção das bases de cálculo de IRPJ/CSLL também nos casos 1.1. e 1.3

“Art. 18 [...], § 4º Não será admitida a realização de ajustes com vistas a:

I – reduzir a base de cálculo dos tributos a que se refere o parágrafo único do art. 1º desta Lei; ou

II – aumentar o valor do prejuízo fiscal do IRPJ ou a base de cálculo negativa da CSLL.

§ 5º A vedação prevista no § 4º deste artigo não será aplicada nas hipóteses de ajustes compensatórios realizados na forma e no prazo estabelecidos pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil ou de resultados acordados em mecanismo de solução de disputas previstos nos acordos ou nas convenções internacionais para eliminar a dupla tributação dos quais o Brasil seja signatário.”

Ajustes compensatórios

Requisitos para sua implementação

IN RFB 2.161/2023

“o ajuste compensatório deverá observar as seguintes formas e condições:

I - ser efetuado de forma simétrica e definitiva na escrituração contábil da pessoa jurídica domiciliada no País e das demais partes da transação controlada, observando o mesmo valor e natureza da transação controlada;

II - ser respaldado pela emissão de notas de débito, crédito ou de documentação fiscal e comercial, conforme o caso, que indique a natureza e o montante do ajuste;

III - ser ratificado por declaração do representante legal das demais partes da transação controlada, da qual conste que efetuou o ajuste no mesmo valor daquele realizado pela pessoa jurídica domiciliada no País, atestada pelo representante desta; e

IV - não se referir a transações efetuadas por pessoa jurídica residente ou domiciliada no Brasil com qualquer entidade caracterizada nas hipóteses previstas nos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 1996.” (art. 50)

Ajuste compensatório é mecanismo excepcional de correção dos preços de transferência (abordagem de outcome testing), sendo preferível a realização de correções contemporâneas (abordagem de price setting):

Art. 28. O contribuinte deve buscar estabelecer os termos e as condições da transação controlada em conformidade com princípio previsto no art. 2º no momento em que a transação controlada é celebrada, consideradas inclusive as opções realisticamente disponíveis.

§ 1º O contribuinte deve coletar toda a informação necessária para o estabelecimento dos termos e das condições no momento da celebração da transação controlada, [...].

§ 2º Caso a determinação do preço de transferência seja baseada em dados estimados ou projetados de custos, despesas, produção ou lucratividade, entre outros, as projeções e estimativas devem ser justificadas na experiência de anos anteriores e baseadas em projeções economicamente fundamentadas, ajustando-se as diferenças em relação ao efetivamente realizado para fins do cumprimento do princípio previsto no art. 2º preferivelmente ao longo do ano-calendário, ou pelo menos até o seu encerramento, observado o disposto no art. 50 caso utilizado o ajuste compensatório.

Impactos em tributos indiretos e outros tributos

IN RFB 2.161/2023

Ajustes compensatórios podem ou não ter impactos em outros tributos.

Dos efeitos em outros tributos

Art. 51. A realização de ajustes espontâneos ou compensatórios não implicará automaticamente a

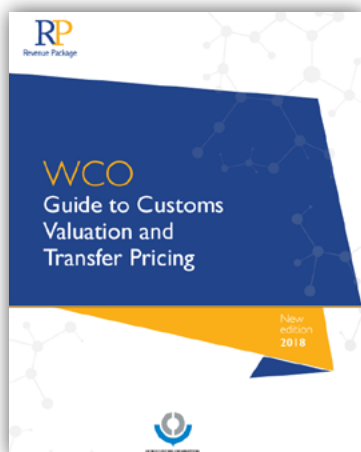
realização de ajustes na base de cálculo de outros tributos, inclusive os incidentes na importação de bens e serviços, os quais deverão ser apurados com observância da legislação aplicável a cada tributo.

Consulta Pública

- Ajustes compensatórios podem ou não ter impactos em outros tributos.
- Efeitos em outros tributos
- Art. 51. A realização de ajustes espontâneos ou compensatórios não implicarão automaticamente a realização de ajustes na base de cálculo de outros tributos, inclusive os incidentes na importação de bens e serviços, os quais deverão ser apurados com observância da legislação aplicável.
- § 1º Caso a realização do ajuste compensatório esteja prevista em contrato ou acordo firmado entre as partes, o ajuste compensatório poderá servir de base para realização de ajustes na base de cálculo de outros tributos, observado o disposto no caput.
- § 2º Nas hipóteses em que o ajuste compensatório seja realizado em razão da utilização de dados não transacionais, conforme previsto no art. 26 [MLT], e não seja possível relacionar a sua realização a uma transação específica, o ajuste compensatório não servirá de base de cálculo de outros tributos.

Papel dos contratos e impactos em tributos indiretos

Definição do ajuste de preços de transferência conforme contrato	Tratamento para tributos indiretos
Contrato define ajustes para alcançar a margem de lucro garantida	Ajustes dizem respeito a um “ajuste de lucro” <ul style="list-style-type: none">• Não há uma transação tributável• Não há necessidade de emissão de nota de débito/crédito para fins de IVAs
Contrato define ajuste de fornecimentos anteriores (há referência ao período de ocorrência das operações, liste de faturas, com detalhamento dos ajustes para cada fornecimento)	Há uma transação tributável <ul style="list-style-type: none">• Fornecimento de bens ou serviços• Deve ser emitida nota de débito ou crédito• Tratamento de IVA do fornecimento inicial
Contrato define o ajuste como um faturamento de variações entre o custo real e o projetado a ser tratado como despesas administrativas ou de marketing	O valor tributável deve ser ajustado <ul style="list-style-type: none">• Há um valor adicional (ou redução) relativa a um fornecimento de serviços• Não deve ser emitida nota de débito/crédito
Contrato define o ajuste como uma divisão de lucros (p.ex. no caso de uma joint venture)	O ajuste se refere a um ajuste de lucro <ul style="list-style-type: none">• Não há uma transação tributável• Não necessita de nota de débito/crédito



Regras de valoração aduaneira

Arm's length principle vs. Aduana

Novas orientações de valoração aduaneira com enfoque na intersecção com a disciplina de preços de transferência

- Objetivos da valoração aduaneira
- Confirmar que o preço de importação não foi influenciado pela relação entre as partes
- Efetuar ajustes para assegurar que todos os elementos apropriados estão incluídos no valor aduaneiro
- Precificação consistente com as práticas comerciais do setor
- Precificação em relações com partes relacionadas consistente em comparação nas relações com terceiros
- Demonstração de que os preços permitem recuperar os custos e obter uma margem num período representativo de tempo

Preços de Transferência

- Comparabilidade dos termos e condições das transações entre partes relacionadas e partes não relacionadas
- Precificação com independência

Novas orientações e decisões da OMA implementadas no Brasil a partir de 2022

- IN RFB 2.090/2022 menciona expressamente a legislação de preços de transferência gerando maior aproximação das matérias
- Novas decisões e estudos de caso conferem importância aos estudos de preços de transferência, gerando a impressão de que há influência direta entre esses campos de controle da precificação intragrupo.

Decisões

3.1
4.1
6.1
+ §8.3 Decisão sobre temas preocupantes

Notas Explicativas

1.1 4.1
2.1 5.1
3.1 6.1

Comentários

1.1 9.1 17.1
2.1 10.1 18.1
3.1 11.1 19.1
4.1 12.1 20.1
5.1 13.1 21.1
6.1 14.1 22.1
7.1 15.1 23.1
8.1 16.1 24.1
25.1

Opiniões Consultivas

1.1 4.13 11.1
2.1 4.14 12.1
3.1 4.15 13.1
4.1 4.16 14.1
4.2 4.17 15.1
4.3 4.18 16.1
4.4 4.19 17.1
4.5 5.1 18.1
4.6 5.2 19.1
4.7 5.3 20.1
4.8 6.1 21.1
4.9 7.1 22.1
4.10 8.1 23.1
4.11 9.1 24.1
4.12 10.1

Estudos de Caso

1.1 5.2 10.1
2.1 6.1 11.1
2.2 7.1 12.1
3.1 8.1 13.1
4.1 8.2 14.1
5.1 9.1 14.2

Estudos

1.1
2.1

 IN RFB 318/2003
 IN RFB 2.090/2022

Regulamentação de valoração aduaneira

Mudanças recentes na legislação brasileira

Comentários

- 22.1 ▪ Significado da expressão "vendido para exportação para o país de importação" aplicável a uma venda seriada.
- 23.1 ▪ Significado da expressão "circunstâncias da venda" nos termos do artigo 1.2 a) em relação à utilização de estudos sobre preços de transferência
- 24.1 ▪ Determinação do valor de um "elemento" com base no artigo 8.1 b) do acordo
- 25.1 ▪ Royalties e direitos de licença pagos a terceiros - comentário geral

Opiniões Consultivas

- 4.14 4.17 ▪ Royalties e direitos (taxas) de licença
- 4.15 4.18 segundo o artigo 8.1 c) do acordo
- 4.16 4.19
- 22.1 ▪ Valoração de documentos técnicos importados relacionados ao design e desenvolvimento de uma planta industrial
- 23.1 ▪ Valoração aduaneira das mercadorias importadas adquiridas em "vendas relâmpago"
- 24.1 ▪ Tratamento aplicável às mercadorias importadas com a marca registrada própria do comprador

Estudos de Caso

- 14.1 ▪ Utilização de documentação de preços de transferência ao examinar transações entre partes vinculadas ao abrigo do artigo 1.2 a) do acordo
- 14.2 ▪ Uso de documentos referentes a preços de transferência ao examinar transações entre partes relacionadas segundo o artigo 1.2 a) do acordo

Comentários

- 23.1 ▪ Significado da expressão "circunstâncias da venda" nos termos do artigo 1.2 a) em relação à utilização de estudos sobre preços de transferência
 - Um estudo sobre preços de transferência apresentado por um importador pode constituir uma boa fonte de informação, se contiver informação relevante sobre as circunstâncias da venda.

Opiniões Consultivas

- 4.14 ▪ Royalties pagos no país do importador também deverão ser acrescentados ao valor aduaneiro
- 4.15 ▪ Royalties pagos a terceiro com vinculação contratual no contrato de fornecimento (ausência de pagamento de royalty é causa de rescisão do contrato de fornecimento)
- 4.16 ▪ IRRF sobre royalties faz parte do valor aduaneiro
- 4.17 ▪ Produtos importados de terceiros sem vínculo com marca ou proteção de patente não devem receber acréscimo de royalties de marca em contrato de franquia
- 4.18 ▪ IRRF sobre patente faz parte do valor aduaneiro
- 4.19 ▪ Royalties devidos em etapa de revenda posterior a um processo produtivo fazem parte do valor aduaneiro de insumos importados.

Regras de valoração aduaneira

Importação a preços provisórios

IN RFB 2.090/2022 incorpora medida sugerida pela OMA

- Cláusulas de revisão de preços (Comentário 4.1)
- OMA: Companies should be permitted to perform customs value adjustments without being required to set up a provisional valuation procedure or being subject to penalties due to valuation adjustments [...]
- Pending any international guidance on this point, it is for national Customs administrations to determine the Customs procedures required in these circumstances.
- SC Cosit 57/2020: Quando o valor aduaneiro, apurado pelo primeiro método de valoração, não for definitivo na data do registro da Declaração de Importação, em virtude de o preço a pagar pela operação depender de ajustes a serem efetuados, em razão de cláusula contratual previamente estabelecida entre as partes, a pessoa jurídica importadora deverá informar essa situação no campo Informações Complementares da Declaração de Importação e declarar o valor aduaneiro estimado, sem prejuízo da obrigação de comprovar a situação declarada.
- A pessoa jurídica importadora deverá retificar o valor aduaneiro estimado, informado na Declaração de Importação, no prazo de até 90 (noventa) dias, a partir do registro da declaração, ou na data por ela declarada no campo Informações Complementares, na hipótese de o prazo registrado ser superior a 90 (noventa) dias.


Regulamentação de valoração aduaneira

Estudo de caso 14.1

Estudos de Caso

14.1

Utilização de documentação de preços de transferência ao examinar transações entre partes vinculadas ao abrigo do artigo 1.2 a) do acordo



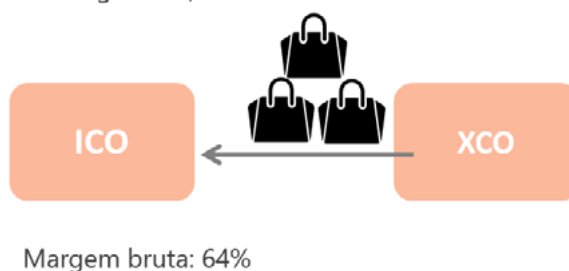
Vendas	100,00	(b)
(-) CMV	-	82,00
= Lucro bruto	18,00	
(-) Despesas operacionais	-	15,50
= Margem líquida	2,50	(a)
	(a)/(b)	3%

- Em fiscalização de valoração aduaneira, o contribuinte entregou estudo de preços de transferência para Aduana como "informações adicionais";
- Método MLT utilizou distribuidores funcionalmente comparáveis de mercadorias da mesma classe ou espécie localizados no País I;
- Oito distribuidores, intervalo de 0,64% a 2,79%, mediana de 1,93%;
- APA firmado com autoridade fiscal do País I;
- Despesas operacionais foram consideradas confiáveis, pois são pagas a terceiros;
- Estudo de TP foi aceito como evidência das "circunstâncias da venda" e a autoridade aduaneira concluiu que a vinculação entre as partes não influenciou o preço.

Estudos de Caso

14.2

Uso de documentos referentes a preços de transferência ao examinar transações entre partes relacionadas segundo o artigo 1.2 a) do acordo



- Em fiscalização de valoração aduaneira, o estudo de preços de transferência foi examinado pela autoridade;
- Método PRL utilizou distribuidores funcionalmente comparáveis, localizados no País I, que importam de fabricantes comparáveis mercadorias com nível de comparabilidade adequado para fins de valoração aduaneira;
- Oito distribuidores, intervalo de 35% a 46%, mediana de 43%;
- Contribuinte obteve margem superior e não realizou ajuste compensatório;
- Portanto, a autoridade aduaneira concluiu que o preço de importação não seguiu práticas comerciais normais.

Jurisprudência internacional sobre ajustes compensatórios

Caso Hamamatsu Photonics Deutschland GmbH.

Common Customs Tariff – Customs Code – Article 29 – Determination of the customs value – Cross-border transactions between related companies – Advance transfer pricing arrangement – Agreed transfer price composed of an amount initially invoiced and a flat-rate adjustment made after the end of the accounting period

22.2. May the customs value be reviewed and/or determined using simplified approaches where the effects of subsequent transfer pricing adjustments (both upward and downward) can be recognised?

33. [...] the Customs Code does not impose any obligation on importer companies to apply for adjustment of the transaction value where it is adjusted subsequently upwards and it does not contain any provision enabling the customs authorities to safeguard against the risk that those undertakings only apply for downward adjustments.

- **Contribuinte aplicou MDL, com análise residual**
- **Remuneração das contribuições menos complexas**
- **Ajustes compensatórios para divisão de lucros entre as partes**

Tributação dos ajustes compensatórios



- Tratamento contábil
- Imposto de importação
- ICMS, IPI, PIS, COFINS
- IRRF
- Tratados de dupla tributação



- Tratamento contábil
- Imposto de importação
- ICMS, IPI, PIS, COFINS
- IRRF
- Tratados de dupla tributação

Disclaimers

O conteúdo desta apresentação não constitui opinião legal, mas apenas um resumo meramente informativo dos principais temas da legislação de preços de transferência para fins de discussão das principais alterações trazidas com as novas regras no Brasil.

Este conteúdo não constitui opinião jurídica ou tributária, portanto não deverá ser utilizado como base para aconselhamento legal ou de preços de transferência sob qualquer título, pretexto ou natureza.

A presente apresentação tomou como base a legislação publicada até o momento, dessa forma, qualquer futura alteração na legislação ou regulamento trazidos pelas casas legislativas e autoridades fiscais poderá alterar o conteúdo e a extensão dos temas aqui apresentados.

Nosso time



Victor Polizelli



Luís Flávio Neto



Henrique Lopes



Juliana Nunes



Marcelo Laplane



KL A

KLA Advogados

klalaw.com.br
+55 11 3799-8100
contato@klalaw.com.br

