

ADRIANA MATONE EJCHEL

**ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA E
ATOS DO COMITÊ TÉCNICO DE VALORAÇÃO
ADUANEIRA DA ORGANIZAÇÃO MUNDIAL
DAS ADUANAS (OMA):**

um estudo sobre a sua utilização, especialmente
em relação a *royalties* e direitos de licença
envolvendo terceiras partes no contexto de
leading cases no CARF



FUNDAÇÃO GETULIO VARGAS
ESCOLA DE DIREITO DE SÃO PAULO
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

ADRIANA MATONE EJCHEL

ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA E
ATOS DO COMITÊ TÉCNICO DE VALORAÇÃO
ADUANEIRA DA ORGANIZAÇÃO MUNDIAL
DAS ADUANAS (OMA):

um estudo sobre a sua utilização, especialmente
em relação a *royalties* e direitos de licença
envolvendo terceiras partes no contexto de
leading cases no CARF

SÃO PAULO

2020

ADRIANA MATONE EJCHEL

ACORDO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA E
ATOS DO COMITÊ TÉCNICO DE VALORAÇÃO
ADUANEIRA DA ORGANIZAÇÃO MUNDIAL
DAS ADUANAS (OMA):

um estudo sobre a sua utilização, especialmente
em relação a *royalties* e direitos de licença
envolvendo terceiras partes no contexto de
leading cases no CARF

Trabalho de conclusão de curso apresentado
à Escola de Direito de São Paulo da Fundação
Getulio Vargas (GVlaw), como requisito par-
cial para a obtenção do título de Especialista
em Direito Tributário.

Orientadora: Professora Catarina Rodrigues

2020

Blucher

Acordo de valoração aduaneira e atos do comitê técnico de valoração aduaneira da organização mundial das aduanas (OMA): um estudo sobre a sua utilização, especialmente em relação a royalties e direitos de licença envolvendo terceiras partes no contexto de leading cases no CARF

© 2020 ADRIANA MATONE EJCHEL

Editora Edgard Blücher Ltda.

Diagramação: Laércio Flenic Fernandes

Revisão: Davi Pacheco Alves de Souza

Blucher

Rua Pedroso Alvarenga, 1245, 4º andar
04531-934 – São Paulo – SP – Brasil
Tel 55 11 3078-5366
contato@blucher.com.br
www.blucher.com.br

Segundo Novo Acordo Ortográfico, conforme 5. ed.
do Vocabulário Ortográfico da Língua Portuguesa,
Academia Brasileira de Letras, março de 2009.

É proibida a reprodução total ou parcial por quaisquer
meios, sem autorização escrita da Editora.

Todos os direitos reservados pela Editora
Edgard Blücher Ltda.

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)
Angélica Ilacqua CRB-8/7057

Acordo de valoração aduaneira e atos do comitê
técnico de valoração aduaneira da Organização
Mundial das Aduanas (OMA) / Adriana Matone
Ejchel. -- 1. ed. -- São Paulo: Blucher, 2020.
60p.

Bibliografia

ISBN 978-85-8039-429-0 (impresso)

ISBN 978-85-8039-428-3 (eletrônico)

Open Access

1. Direito internacional I. Título.

20-0254

CDD 341

Índices para catálogo sistemático:

1. Direito internacional

RESUMO

A globalização, os novos modelos de relações comerciais, as inovações tecnológicas e a revolução dos processos produtivos nos últimos anos causaram enormes desafios ao sistema tributário mundial. Diante desse cenário atual, observa-se uma preocupação com a adequação dos modelos de controle fiscal internacional. Nesse contexto, os atos emanados do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (CTVA) da Organização Mundial das Aduanas (OMA), que representam instrumentos de interpretação e aplicação de normas envolvendo assuntos de comércio internacional (e, particularmente, do Acordo de Valoração Aduaneira), têm buscado atualizar e adequar a compreensão normativa aos cenários econômicos e comerciais contemporâneos. O presente estudo analisa se os referidos atos emanados do CTVA — cuja última versão internalizada no Brasil se deu no ano de 2003, por meio da Instrução Normativa SRF nº 318/2003 — foram, de fato, utilizados como instrumento de cooperação jurisprudencial e apoio técnico na consolidação de entendimento em assuntos controversos relativos à aplicação prática do Acordo de Valoração Aduaneira, para fim de incidência de tributos na importação de produtos no Brasil, e, especialmente, se julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) relativos a assuntos objeto de atos do CTVA da OMA emanados após 2003 — e que, portanto,

ainda não são amplamente conhecidos no Brasil — seguiram a mesma linha argumentativa da “jurisprudência mundial” representada pelos referidos atos da CTVA ou se a internalização desses atos da OMA poderia alterar o resultado de tais decisões do CARF, particularmente em relação à questão da inclusão ou não do pagamento de *royalties* no cálculo do valor aduaneiro em situações em que o pagamento não é feito ao exportador.

Palavras-chave: Valoração aduaneira. Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da Organização Mundial das Aduanas. Imposto de Importação. *Royalties*. Comércio exterior.

ABSTRACT

Globalization, the new models of trade relations, technological innovations and the revolution of production processes in recent years have caused enormous challenges to world tax system.

Given this current scenario, there is a concern about the adequacy of international tax control templates. In this context, the decisions issued by the Technical Committee on Customs Valuation (TCCV) of the World Customs Organization (WCO), which represent instruments of interpretation and application of legal standards involving international trade affairs (and particularly of the Agreement on Customs Valuation (CVA), have sought to update and adapt the normative understandings to economic scenarios and contemporary commercial. The present study examines if the said acts from the TCCV, whose latest version internalized in Brazil took place in the year 2003, by normative instruction SRF nº 318/2003, were, indeed, used as an instrument of judicial cooperation and technical support in the consolidation of understanding on controversial issues relating to the practical application of the CVA, in order to incidence of taxes on imported products in Brazil, and specially, if cases judged by the Administrative Tax and Customs Court (CARF) concerning issues object of WCO's TCCV acts issued after 2003 — therefore, not yet widely known in Brazil — followed the

same argumentative line of “world jurisprudence” represented by those acts of the TCCV, or if the internalisation of these acts of WCO could alter the outcome of such decisions of the CARF, particularly on the question of including or not paying royalties in the calculation of the customs value in situations where the payment is not made to the exporter.

Keywords: Customs valuation. The Technical Committee on Customs Valuation of the World Customs Organization. Import tax. Royalties. Foreign trade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	11
1. CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA	15
2. O PROCESSO DE TRABALHO DO COMITÊ TÉCNICO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA DA OMA.....	21
3. UM RECORTE PARA ANÁLISE: O TERMO “CONDIÇÃO DE VENDA” E A QUESTÃO DOS PAGAMENTOS DE <i>ROYALTIES</i> E DIREITOS DE LICENÇA RELACIONADOS À MERCADORIA IMPORTADA.....	29
3.1 COMENTÁRIO 25.1.....	36
3.2 OPINIÃO CONSULTIVA 4.15.....	38
4. ANÁLISE DE ACÓRDÃOS DO CARF FRENTE AOS ATOS DO CTVA DA OMA.....	41
4.1 CASO IGUASPORT	42
4.2 CASO PIRELLI	44
4.3 CASO NIKE.....	45
4.4 CASO ALPARGATAS.....	47
CONCLUSÃO	51
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	55

INTRODUÇÃO

A globalização, os novos modelos de relações comerciais, as inovações tecnológicas e a revolução dos processos produtivos nos últimos anos vêm criando desafios ao sistema mundial de controles tributários, os quais têm por objetivo evitar a redução artificial da carga tributária aplicável, em determinada jurisdição, a uma pessoa ou transação, buscando, portanto, uma equidade entre os diversos agentes atuantes no mercado global.

Tais desafios tributários atingem a valoração aduaneira, que constitui um dos elementos essenciais dos sistemas tarifários modernos. A uniformização internacional das regras de valoração aduaneira é um dos pilares das rodadas multilaterais de reduções tarifárias do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), atual Organização Mundial do Comércio (OMC).

Até recentemente, o pressuposto básico da doutrina e da jurisprudência tributárias convencionais era que o contribuinte, pessoa jurídica, fosse uma empresa produtora de bens tangíveis que tivesse uma (ou algumas) instalação física localizada em um único território nacional e um núcleo que concentrasse controles e fosse suscetível ao cruzamento de informações. Hoje, no entanto, a realidade é outra. Os processos produtivos são dispersos por vários países, terceirizados e, em geral, administrados por estruturas organizacionais divididas pelos continen-

tes. No tocante à valoração aduaneira, essa fragmentação da produção repercute, em especial, nos valores de transação em termos absolutos, afetando as políticas econômicas, e nos ajustes dos valores de intangíveis associados às mercadorias.

Diante desse contexto, urge aumentar a integração e o alinhamento de estratégias, envolvendo tributos indiretos e diretos, por parte de agentes e organizações internacionais envolvidas com o controle tributário.

Nesse sentido, exemplo recente da necessidade de mudança de paradigma em matéria fiscal é a elaboração, pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), desde 2013, do projeto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), um plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência artificial de lucros por parte de entidades situadas em mais de uma jurisdição.

As traves-mestras do plano de ação do BEPS são: o desenvolvimento de regimes e de instrumentos que permitam uma luta mais eficiente contra o planejamento fiscal abusivo; o fomento da cooperação internacional nesse campo; e, ainda, a elevação dos padrões de governança fiscal internacional. Estamos diante de transformações dos mecanismos de controle, por meio das quais a atuação mais rigorosa e unida dos Estados e das instituições internacionais deverá forçar os contribuintes — em particular, os grupos empresariais internacionais — a alterar as suas estratégias fiscais.

Uma outra frente, na busca pelo incremento dos mecanismos de controle tributário, tem sido a atualização na interpretação e aplicação de normas relativas ao comércio internacional, que tem sido realizada por meio dos atos emanados do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (CTVA) da Organização Mundial das Aduanas (OMA), envolvendo particularmente a aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira (AVA)¹.

Pela sua tecnicidade, e especialmente por ser fruto de um debate global entre nações, a interpretação adotada nos atos emanados pelo CTVA é normalmente

¹ O Acordo de Valoração Aduaneira é uma norma de direito internacional que tem por objetivo, dentre outros, estabelecer parâmetros para determinar, para fim de incidência de tributos na importação, o valor aduaneiro de mercadorias objeto de transações comerciais internacionais. O AVA, na realidade, é o Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio - GATT, da OMC, que foi aprovado pelo Decreto Legislativo nº 9, de 8 de maio de 1981 (BRASIL, 1981), e promulgado pelo Decreto nº 92.930, de 16 de julho de 1986 (BRASIL, 1986). Depois, em complemento, foi aprovada, por meio do Decreto Legislativo nº 30/1994, a Ata Final, que incorpora os resultados da Rodada Uruguai do GATT. Tal Ata Final foi finalmente promulgada por meio do Decreto nº 1.355/1994 (BRASIL, 1994), para, então, ser executada e cumprida.

seguida pelos diversos Estados integrantes da OMC, possuindo inclusive uma função de uniformização e pacificação do entendimento sobre um determinado tema, sendo patente a **importância da cooperação jurisprudencial internacional** frente aos desafios do cenário descrito.

Porém, a questão que se põe é: o Brasil encontra-se integrado nesse ambiente de cooperação internacional ou é possível verificar no país uma situação de isolamento na interpretação e na aplicação das regras de valoração aduaneira?

Diante disso, o presente estudo tem por escopo verificar se os atos emanados do referido CTVA da OMA, cuja última versão internalizada no país se deu no ano de 2003, por meio da Instrução Normativa SRF nº 318/2003 (BRASIL, 2003), foram, de fato, utilizados como instrumento de cooperação jurisprudencial e apoio técnico na consolidação de entendimento em assuntos controversos relativos à aplicação prática do AVA, para fim de incidência de tributos na importação de produtos no Brasil.

Além disso, o trabalho também busca identificar se julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) relativos a assuntos objeto de atos do CTVA da OMA emanados após 2003 — ainda não internalizados no país e não amplamente conhecidos no Brasil, uma vez que a última instrução normativa que trouxe tais atos para a legislação nacional foi editada em 2003 — seguiram a mesma linha argumentativa da “jurisprudência mundial” ou se a internalização dos atos emanados da OMA após 2003 poderia influenciar tais decisões do CARF.

A hipótese de pesquisa do presente trabalho é que os atos emanados do CTVA da OMA influenciam na tomada de decisão nos julgamentos, tendo sido invocados como instrumento técnico de apoio nas alegações, tanto por parte do contribuinte autuado como por parte da Fazenda Nacional. Porém, em relação aos atos emanados do CTVA da OMA após 2003, ainda não internalizados no país, a hipótese é de que, por não terem sido ainda amplamente divulgados e conhecidos, não estão sendo utilizados pelos contribuintes em suas argumentações, ou mesmo invocados pelo CARF como base de suas decisões.

Dentre os diversos temas abordados pelo CTVA, foi selecionado como recorte para o presente estudo a discussão acerca da inclusão ou não dos pagamentos relativos a “*royalties* e direitos de licença” (elementos de ajustes intangíveis associados às mercadorias importadas) no cálculo do valor aduaneiro para fim da incidência de tributos na importação de mercadorias, pela relevância e pela frequência dentre os acórdãos do CARF.

Após 2003, em relação ao assunto “*royalties*”, foram publicados pelo CTVA os documentos: “Comentário 25.1”, em abril de 2011, e “Opinião Consultiva 4.15”, em abril de 2013, os quais, a despeito de terem sido originados do estudo de um caso enviado pelo Brasil à OMA, ainda não foram internalizados na legislação nacional, já que a única versão no Brasil dos atos emanados do CTVA da OMA está presente na já referida Instrução Normativa SRF nº 318/2003. Há vários casos sobre esse mesmo assunto que já foram julgados pelo CARF e poderiam se utilizar desse precedente, como será demonstrado.

A metodologia deste trabalho de conclusão de curso consistiu, primeiramente, na análise das normas do CTVA sobre o tema ora indicado, a fim de determinar o entendimento atual do CTVA acerca da inclusão ou não dos pagamentos relativos a *royalties* e direitos de licença no cálculo do valor aduaneiro para fim da incidência de tributos na importação de mercadorias.

Posteriormente, foi feito um levantamento de acórdãos do CARF relativos a autos de infração de valoração aduaneira, proferidos após a edição da Instrução Normativa SRF nº 318/2003 (BRASIL, 2003), identificando-se os acórdãos que tratam do tema em estudo.

Os acórdãos objeto de estudo do presente trabalho foram extraídos a partir de pesquisa realizada na página do CARF na internet (www.carf.fazenda.gov.br), utilizando como parâmetros de pesquisa: mês/ano do acórdão (de 01/2003 a 05/2017) e ementa+decisão (“valoração aduaneira” E “condição de venda”). A partir desses dados a ferramenta de pesquisa retornou 83 acórdãos, sendo selecionados para análise somente 32, que versaram sobre inclusão do valor dos royalties no cálculo do valor aduaneiro.

Após a identificação dos acórdãos, foi realizada a sua análise detalhada, estabelecendo-se então uma comparação entre os argumentos utilizados como fundamentos nesses acórdãos e o entendimento adotado nos atos emanados do CTVA da OMA sobre o mesmo assunto.

Realizada essa etapa, foram selecionados 5 casos representativos das principais alegações, para que fossem detalhados no presente estudo, como leading cases, no capítulo 4. São eles: casos Fiat, Iguasport, Pirelli, Nike e Alpargas.

CONTEXTUALIZAÇÃO DO TEMA

O Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT), conhecido como AVA, é um dos acordos resultantes das negociações comerciais multilaterais da Rodada de Tóquio, com atualização da Rodada Uruguai, e foi incorporado pela Organização Mundial do Comércio (OMC) quando da sua criação, em 1995.

A valoração aduaneira constitui um dos elementos essenciais dos sistemas tarifários modernos. Reveste-se de uma grande importância não só no que concerne à liquidação dos direitos aduaneiros, proporcionando ingressos à Fazenda ou fomentando e protegendo a indústria nacional, mas também desempenha um papel significativo em vários outros aspectos do comércio internacional, como as estatísticas, os contingenciamentos, os regimes de licença, os impostos e outros gravames incorridos na importação.

Esse acordo tem por objetivo estabelecer um sistema equitativo, uniforme e neutro para a valoração aduaneira de mercadorias: um sistema que corresponda às realidades comerciais e que proíba a utilização de valores aduaneiros arbitrários ou fictícios. Para esse fim, estabelece um conjunto de regras de valoração que ampliam e dão mais precisão às disposições do Acordo Geral, envolvendo

outros ajustes aos valores das mercadorias quando da existência de *royalties* e direitos de licença.

Para auxiliar na correta implementação do AVA, a OMC trabalha em conjunto com a Organização Mundial de Aduanas (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2017a), que consiste em uma organização internacional intergovernamental com sede em Bruxelas criada em 1947, mesmo ano do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT 1947), como resultado de trabalhos realizados na Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Emprego¹, quando foram formulados os princípios da valoração aduaneira². A OMA trata de assuntos referentes aos procedimentos aduaneiros concernentes ao comércio entre os países. Sua missão é fornecer apoio técnico e suporte às administrações aduaneiras a fim de melhorar a eficácia e a eficiência das aduanas em suas atividades de recolhimento de receitas, proteção ao consumidor e combate ao tráfico de drogas e à lavagem de dinheiro.

Com a intensificação da globalização, e o comércio internacional contribuindo para o crescimento econômico e social dos países, as empresas globais buscam cada vez mais novas formas de fortalecer as trocas comerciais, diversificando e terceirizando suas áreas fabris e criando relações inovadoras com diversos atores mercantis. Como consequência, o intercâmbio comercial gera novos tipos de conflitos e também demanda regulamentação jurídica. Essas controvérsias comerciais internacionais podem ocorrer entre Estados; entre Estados e entes privados; ou, ainda, entre entes privados. Para que haja mais segurança jurídica, pacificação e estabilidade nas operações comerciais, e coerência na interpretação e na aplicação das normas aduaneiras, é conveniente que sejam utilizadas as ferramentas do direito.

Diversos são os sistemas de solução de conflitos, como os estatais (Poder Judiciário Nacional), os privados (tribunais arbitrais), os supranacionais (União Europeia) e os intragovernamentais (Organização Mundial do Comércio — OMC —, Tratado Norte-Americano de Livre Comércio — Nafta, sigla de North American Free Trade Agreement —, Mercado Comum do Sul — Mercosul, —, entre outros).

¹ Em inglês: General Agreement on Tariffs and Trade (GATT). O Brasil é membro das Nações Unidas desde a sua fundação, em 1945, e adotou em seu ordenamento jurídico, por meio da Lei nº 313, de 30 de julho de 1948, o GATT resultante da Conferência das Nações Unidas sobre Comércio e Emprego.

² Os princípios básicos do artigo VII do GATT 1947 são: neutralidade; imparcialidade; defesa da concorrência leal; não discriminação; simplicidade; harmonia com a realidade comercial; precisão; e sigilo.

Nesse contexto, a OMA tem um importante papel, como um foro internacional para discussão e emissão de atos/instrumentos quanto a assuntos controversos de aplicação, pelas aduanas de seus 180 países-membros, do Acordo de Valoração Aduaneira.

Em termos históricos, por meio do artigo 18 do AVA, criou-se o Comitê de Valoração Aduaneira (CVA) — da Organização Mundial do Comércio (OMC) — e o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (CTVA) — do Conselho de Cooperação Aduaneira (CCA). Esse último conselho, mais tarde, passou a adotar o nome de Organização Mundial de Aduanas (OMA). Tais comitês, além de outras funções, buscam a uniformidade na interpretação e na aplicação das regras de valoração aduaneira, por meio da análise de casos específicos trazidos pelos próprios membros da OMC e da OMA. Transcreve-se a seguir o referido artigo 18 do Acordo de Valoração Aduaneira.

DECRETO Nº 1.355 de 1994

ACORDO SOBRE A IMPLEMENTAÇÃO DO ARTIGO VII DO ACORDO GERAL SOBRE TARIFAS E COMÉRCIO 1994

[...]

Artigo 18

Instituições

1. Será criado segundo este Acordo um **Comitê de Valoração Aduaneira** (doravante denominado “Comitê”), composto de representantes de cada um dos Membros. O Comitê elegerá seu Presidente e se reunirá normalmente uma vez por ano, ou de modo diferente conforme previsto em disposições pertinentes deste Acordo, com a finalidade de proporcionar aos Membros a oportunidade de consultarem sobre assuntos relacionados com a administração do sistema de valoração aduaneira por qualquer Membro, no que possam afetar o funcionamento deste Acordo ou a consecução de seus objetivos, e para desempenhar outras funções que lhe sejam atribuídas pelos Membros. O Secretariado da OMC atuará como Secretariado do Comitê.
2. Será criado um **Comitê Técnico de Valoração Aduaneira** (doravante denominado “Comitê Técnico”), sob os auspícios do Conselho de Cooperação Aduaneira (doravante denominado “CCA”), que exercerá as atribuições enunciadas no Anexo II deste Acordo e que funcionará de acordo com as normas contidas no referido Anexo. (BRASIL, 1994, p. 226 do anexo ao Decreto nº 1.355/1994).

O CVA da OMC é responsável por acompanhar a aplicação do AVA no tocante à legislação nacional de cada membro, fazendo uma revisão anual sobre a implementação e a operação do acordo. Essa atuação está prevista no artigo 22 do AVA, na forma a seguir.

DECRETO Nº 1.355 de 1994

Acordo sobre a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio

[...]

Artigo 22

Legislação Nacional

1. Cada Membro assegurará, em prazo não superior à data em que as disposições deste Acordo se apliquem para ele, a conformidade de suas leis, regulamentos e procedimentos administrativos com as disposições deste Acordo.

2. Cada Membro informará ao Comitê sobre quaisquer alterações introduzidas em suas leis e regulamentos pertinentes a este Acordo e na aplicação das referidas leis e regulamentos. (BRASIL, 1994, p. 228 do anexo ao Decreto nº 1.355/1994).

Já o CTVA da OMA tem a função de assegurar um nível técnico de uniformidade na interpretação e na aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira. Suas diretrizes estão previstas no Anexo II desse acordo e suas principais responsabilidades são elencadas no item 2 do referido anexo.

BRASIL, DECRETO Nº 1.355 de 1994

Acordo sobre a Implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio

[...]

ANEXO II

COMITÊ TÉCNICO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA

[...]

2. As responsabilidades do Comitê Técnico compreenderão:

(a) examinar problemas técnicos específicos surgidos na administração quotidiana dos sistemas de valoração aduaneira dos Membros, e emitir pareceres sobre soluções apropriadas, com base nos fatos apresentados;

(b) estudar, quando solicitado, as leis, procedimentos e práticas de valoração no que se relacionem com o Acordo, e preparar relatórios sobre os resultados de tais estudos;

(c) preparar e distribuir relatórios anuais sobre os aspectos técnicos do funcionamento e do status deste Acordo;

(d) prestar informações e orientação sobre quaisquer assuntos referentes à valoração aduaneira de mercadorias importadas, que sejam solicitadas por qualquer Membro ou pelo Comitê. Estas informações e orientações poderão tomar a forma de pareceres, comentários ou notas explicativas;

(e) facilitar, quando solicitado, a prestação de assistência técnica aos Membros com a finalidade de promover a aceitação internacional deste Acordo;

(f) examinar matéria a ele submetida por um grupo especial conforme o Artigo 19 deste Acordo; e

(g) executar outras funções que o Comitê lhe designe.

O Brasil participa em ambos os comitês do AVA, discutindo legislações internacionais, propondo casos e apontando sugestões de aperfeiçoamento desse Acordo.

O PROCESSO DE TRABALHO DO COMITÊ TÉCNICO DE VALORAÇÃO ADUANEIRA DA OMA

Como sistemática de trabalho, com descrição detalhada no Anexo II do Acordo de Valoração Aduaneira (BRASIL, 1994), o Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA reúne-se duas vezes por ano, com representantes de todos os países-membros, cumprindo uma agenda preestabelecida, a fim de analisar e elaborar documentos que possibilitem a uniforme aplicação do AVA.

Esse trabalho resulta na elaboração de atos de direito internacional, como notas explicativas, opiniões consultivas, comentários, estudos e estudos de caso, contidos em publicação da OMA denominada *Compendium de valoração aduaneira* (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2014). Tais atos podem ter repercussão internacional nas disputas comerciais perante o Órgão de Solução de Controvérsias (OSC) da OMC e repercussão nacional no ordenamento jurídico dos países-membros, na medida em que constituem importante parâmetro técnico de uniformização dos critérios de valoração, por vezes tão polêmicos em sua aplicação. O êxito dessa tarefa, no entanto, está condicionado à adesão e ao grau de observância de seus atos pelos países-membros, e faz-se premente a divulgação e a conscientização da comunidade internacional como um todo sobre a importância de tais orientações e comprometimentos perante a OMA. Entretanto, cabe ressaltar que os atos do CTVA da OMA não são vinculantes,

ou seja, compete aos países-membros decidir quanto à forma e ao momento para internalização desses atos em seu ordenamento.

Dentre os fatores que podem motivar politicamente um país para implementar um ato emanado pelo CTVA da OMA, destacam-se: benefícios em longo prazo de uma sistemática legal mais efetiva; pressão de grupos econômicos de interesse; comprometimento com forças normativas internacionais; realização de conduta de boa política internacional; e zelo pela reputação do país-membro no sistema multilateral de comércio. Assim, em razão dos itens citados — somados a outros, como interesses políticos e busca pela eficiência —, há grande motivação aos Estados para a adesão e o cumprimento das normas internacionais.

No Brasil, a incorporação dos atos internacionais é regulada pela Constituição Federal (BRASIL, 1998). Conforme preceito constitucional, (i) o Congresso Nacional resolve, mediante decreto legislativo, sobre tratados, acordos ou atos internacionais (art. 49, I); e (ii) o presidente da República, além de poder celebrar esses atos de direito internacional, também dispõe, enquanto chefe de Estado que é, da competência para promulgá-los mediante decreto (art. 84, VIII).

Da edição do decreto presidencial que ratifica a celebração de convenção internacional deriva o efeito de executoriedade do ato internacional, passando, então, a vincular e a obrigar no plano do direito positivo interno¹.

O Brasil publicou o texto do AVA mediante o Decreto nº 92.930/1986 (BRASIL, 1986) e, após os resultados da Rodada Uruguai, houve nova publicação, por meio do Decreto nº 1.355/1994 (BRASIL, 1994).

Inserido no Acordo de Valoração Aduaneira (BRASIL, 1994, anexo II), o artigo 22, transcrito anteriormente, é o dispositivo que trata da adoção do acordo na legislação nacional dos países-membros. Conforme esse artigo, cada membro da OMA deverá reproduzir as disposições do acordo, total ou parcialmente, com alteração de texto ou não, em seu ordenamento jurídico.

Entretanto, mesmo estando o AVA já inserido no ordenamento jurídico brasileiro, os atos elaborados ao longo do tempo pelo CTVA da OMA, o qual foi previsto e criado por meio do AVA, não constituem automaticamente direito internacional incorporado ao sistema jurídico vinculante interno. Os instrumentos elaborados pelo CTVA não possuem a mesma natureza jurídica das notas interpretativas constantes do Anexo I do acordo (este, sim, internalizado por meio de decreto).

¹ ADI 1480 DF.

Para que tais instrumentos constituam direito internacional vinculante internamente, os países podem adotar, em seu ordenamento jurídico, todos eles, parte deles ou nenhum deles, a seu critério, por meio de leis, decretos ou atos administrativos. No entanto, conforme se extrai das intenções do AVA, há o desejo de que os instrumentos do CTVA sejam adotados para o alcance da tão almejada uniformidade da interpretação e da aplicação do acordo.

Nesse sentido, o Brasil internalizou a maior parte dos atos do Comitê Técnico da OMA e do Comitê da OMC, por meio da Instrução Normativa SRF nº 318, de 2003.

Art. 1º Na apuração do valor aduaneiro serão observadas as Decisões 3.1, 4.1 e 6.1 do Comitê de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Comércio (OMC); o parágrafo 8.3 das Questões e Interesses Relacionados à Implementação do Artigo VII do GATT de 1994, emanado da IV Conferência Ministerial da OMC; e as Notas Explicativas, Comentários, Opiniões Consultivas, Estudos e Estudos de Caso, emanados do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira, da Organização Mundial de Aduanas (OMA), constantes do Anexo a esta Instrução Normativa. (BRASIL, 2003).

Contudo, conforme se observa no Quadro 1, a seguir, extraído do sítio da OMA na internet, existem atos posteriores a 2003, proferidos pelos comitês técnicos da OMC e da OMA, **que ainda não foram internalizados no Brasil por meio de instrução normativa**, como as Opiniões Consultivas 4.14 (2006), 22.1 (2009), 4.15 (2013), 4.16 (2015) e 4.17 (2017), os Comentários 22.1 (2007), 23.1 (2010), 24.1 (2010) e 25.1 (2011) e os Estudos de Caso 13.2 (2008) e 14.1 (2016):

Quadro 1 – Trabalhos do comitê técnico instituído pelo acordo sobre a aplicação do artigo VII do GATT 1994 (após 2004).

Nº	Assunto	Observações	Documentos relacionados	Reports
20.	Diretrizes para o desenvolvimento e a utilização de um banco de dados nacional de avaliação como uma ferramenta de avaliação de risco	Orientações adotadas (sessão 18, 2 de abril de 2004, anexo D, Doc. VT0388)	VT0258E1, VT0259E1, VT0290E3, VT0295E1, VT0313E1, VT0314E1, VT0324E1, VT0328E2, VT0330E1, VT0343E1, VT0349E1, VT0356E1, VT0361E2, VT0372E1, VT0372E2, VT0379E1	VT0361E3, VT0388E3
21.	Tratamento de valoração de preços influenciando importações de partes relacionadas	Documentos e comentários sobre o assunto (sessão 19, 21 de outubro de 2004, Doc. VT0420E3)	VT0140E1, VT0175E1, VT0186E1, VT0194E1, VT0211E1, VT0217E1, VT0236E1, VT0241E1, VT0246E1, VT0345E1, VT0358E1, VT0377E1, VT0387E1	VT0164E2, VT0198E2, VT0225E2, VT0254E2, VT0328E3, VT0361E3, VT0388E3, VT0420E3
22.	Estudo sobre o tratamento de importações por distribuidores e concessionários	Documentos e comentários sobre o assunto (sessão 21, 21 de outubro de 2005, Doc. VT0470E1c)	VT0225E2, VT0237E1, VT0269E1, VT0272E1, VT0279E1, VT0302E1, VT0306E1, VT0360E1, VT0374E1, VT0382E1, VT0401E1, VT0430E1a, VT0461E1a	VT0254E2, VT0290E2, VT0361E3, VT0388E3, VT0420E3, VT0440E1c, VT0470E1c
23.	Royalties e direitos de licença sob artigo 8.1 (c) do acordo	Opinião consultiva 4.14 adotada (sessão 22, 7 de abril de 2006, Doc. VT0499E1c)	VT0464E1a, VT0465E1a, VT0480E1a	VT0440E1c, VT0470E1c, VT0499E1c
24.	Significado da expressão “vendida para exportação para o país de importação, em uma série de vendas”	Comentário 22.1 adotado (sessão 24, 26 de abril de 2007, Doc. VT0564E1c)	VT0225E2, VT0237E1, VT0269E1, VT0272E1, VT0279E1, VT0302E1, VT0306E1, VT0360E1, VT0375E1, VT0376E1, VT0402E1, VT0406E1, VT0414E1, VT0417E1, VT0431E1a, VT0435E1a, VT0462E1a, VT0463E1a, VT0479E1a, VT0489E1a, VT0511E1a, VT0526E1a, VT0542E1a, VT0556E1a	VT0254E2, VT0290E2, VT0361E3, VT0388E3, VT0420E3, VT0440E1c, VT0470E1c, VT0499E1c, VT0534E1c, VT0564E1c
25.	Aplicação da Decisão 6.1 da Comissão sobre o valor aduaneiro	Estudo de caso 13.2 adotado (sessão 26, 4 de abril de 2008, Doc. VT0626E1c)	VT0469E1a, VT0485E1a, VT0494E1a, VT0517E1a, VT0548E1a, VT0560E1a, VT0531E1a, VT0548E1a, VT0560E1a, VT0581E1a, VT0597E1a, VT0616E1a, VT0616E1b, VT0624E1a	VT0440E1c, VT0470E1c, VT0499E1c, VT0534E1c, VT0564E1c, VT0598E1c, VT0626E1c
26.	Valoração de documentos técnicos importados relativos à concepção e ao desenvolvimento de uma planta industrial	Opinião Consultiva 22.1 adotada (sessão 28, 3 de abril de 2009, Doc. VT0686E1c)	VT0527E1a, VT0550E1a, VT0562E1a, VT0580E1a, VT0588E1a, VT0613E1a, VT0622E1a, VT0644E1a, VT0660E1a, VT0674E1a, VT0681E1a	VT0534E1c, VT0564E1c, VT0598E1c, VT0626E1c, VT0663E1c, VT0686E1c

Quadro 1 – Trabalhos do comitê técnico instituído pelo acordo sobre a aplicação do artigo VII do GATT 1994 (após 2004) (conclusão).

Nº	Assunto	Observações	Documentos relacionados	Reports
27.	Exame da expressão “circunstâncias próprias da venda” sob artigo 1.2 (a) em relação ao uso de estudos de preços de transferência	Comentário 23.1 adotado (sessão 31, 29 de outubro de 2010, Doc. VT0774E1c)	VT0587E1a, VT0604E1a, VT0647E1a, VT0662E1a, VT0736E1a, VT0675E1a, VT0676E1a, VT0682E1a, VT0683E1a, VT0703E1a, VT0712E1a, VT0726E1a, VT0736E1a, VT0757E1a, VT0769E1a	VT0598E1c, VT0626E1c, VT0663E1c, VT0686E1c, VT0715E1c, VT0740E1c, VT0774E1c
28.	Determinação do valor de uma assistência nos termos do artigo 8.1(b) do acordo	Comentário 24.1 adotado (sessão 31, 29 de outubro de 2010, Doc. VT0774E1c)	VT0713E1a, VT0727E1a, VT0738E1a, VT0758E1a, VT0770E1a,	VT0715E1c, VT0740E1c, VT0774E1c
29.	Royalties e direitos de licença – Terceira parte – Comentário geral	Comentário 25.1 adotado (sessão 32, 15 de abril de 2011, Doc. VT0800E1c)	VT0433E1a, VT0465E1a, VT0467E1a, VT0481E1a, VT0491E1a, VT0513E1a, VT0514E1a, VT0528E1b, VT0529E1b, VT0544E1a, VT0545E1a, VT0557E1a, VT0558E1a, VT0575E1a, VT0576E1a, VT0589E1a, VT0590E1a, VT0608E1a, VT0609E1a, VT0619E1a, VT0620E1a, VT0639E1a, VT0640E1a, VT0648E1a, VT0649E1a, VT0655E1a, VT0656E1a, VT0663E1c, VT0670E1a, VT0678E1a, VT0699E1a, VT0711E1a, VT0722E1a, VT0732E1a, VT0754E1a, VT0766E1a, VT0781E1a, VT0796E1a	VT0440E1c, VT0470E1c, VT0499E1c, VT0534E1c, VT0564E1c, VT0598E1c, VT0626E1c, VT0686E1c, VT0715E1c, VT0740E1c, VT0774E1a, VT0800E1c
30.	Estudo sobre royalties e direitos de licença	Opinião Consultiva 4.15 adotada (sessão 36, 19 de abril de 2013)	VT0433E1a, VT0733E1a VT0465E1a, VT0755E1a VT0481E1a, VT0767E1a VT0491E1a, VT0782E1a VT0543E1a, VT0797E1a VT0577E1a, VT0807E1a VT0610E1a, VT0819E1a VT0641E1b, VT0836E1a VT0657E1a, VT0844E1a VT0671E1a, VT0858E1b VT0679E1a, VT0723E1a	VT0440E1c, VT0499E1c, VT0534E1c, VT0564E1c, VT0598E1c, VT0626E1c, VT0663E1c, VT0686E1c, VT0715E1c, VT0774E1c, VT0800E1c, VT0852E1c, VT0875E1b
31.	Royalties e direitos de licença nos termos do artigo 8.1 “c” do acordo	Opinião consultiva 4.16 adotada (sessão 40, 8 de maio de 2015)	VT0933E1a, VT0939E1a VT0954E1a, VT0966E1a	VT0920E1c, VT0967E1c
32.	Transações entre partes relacionadas no âmbito do acordo, e preços de transferência — estudo de caso com base no método da margem líquida transacional	Estudo de caso 14.1 adotado (sessão 42, 22 de abril de 2016)	VT0604E1a, VT0626F1c, VT0647F1a VT0662E1a, VT0675F1a, VT0676F1a VT0682E1a, VT0683F1a, VT0703F1a VT0712E1a, VT0726F1a, VT0736F1a VT0769E1a, VT0784F1a, VT0792F1a VT0809E1a, VT0821F1a, VT0837F1a VT0845E1a, VT0859F1a, VT0871F1a VT0883E1a, VT0890F1a, VT0914F1a VT0928E1a, VT0935F1a, VT0948F1a VT0960E1a, VT0974F1a, VT0984F1a VT1001E1a, VT1012F1a, VT1027F1a	VT0663E1c, VT0686E1c, VT0715E1c, VT0774E1a, VT0829E1c, VT0852E1c, VT0875E1c, VT0920E1c, VT0941E1a, VT0967E1c, VT0994E1a, VT1011E1a

Fonte: Banco de dados da WCO, consultado em junho de 2017. Disponível em: <<http://www.wcoomd.org/>>. Tradução livre.

Tais atos do CTVA da OMA, emanados após 2003, já são ampla e internacionalmente utilizados, conforme se depreende em artigos publicados na internet por escritórios jurídicos internacionais, que relatam o impacto e a importância desses documentos no cenário do comércio internacional (SANDLER, TRAVIS & ROSENBERG TRADE REPORT, 2013; BARNES/RICHARDSON GLOBAL TRADE LAW, 2013; CANNISTRA; CUADROS, 2017; ERNST & YOUNG, 2013).

Seguem exemplos de trechos extraídos desses artigos.

No mês passado, o comitê técnico de valoração aduaneira (CTVA) na Organização Mundial das Aduanas (OMA) aprovou uma nova Opinião Consultiva, impactando diretamente os importadores de produtos licenciados. A Opinião Consultiva 4.15 é o resultado de uma revisão de oito anos sobre o tratamento adequado dos *royalties* sobre a marca, quando os produtos importados que incorporam uma marca são comprados de uma parte independente (não relacionada) e não há referência aos *royalties* no contrato de venda. (BARNES/RICHARDSON GLOBAL TRADE LAW, 2013, tradução livre)².

Um novo parecer consultivo da Organização Mundial das Aduanas pode aumentar os encargos financeiros dos importadores de produtos licenciados. Opinião consultiva 4.15, produto de oito anos de trabalho do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA, sustenta que uma taxa de licença é tributável, mesmo quando um contrato de venda entre o produtor e o importador não contém nenhuma obrigação de pagamento dessa taxa. (SANDLER, TRAVIS & ROSENBERG TRADE REPORT, 2013, tradução livre)³.

Como outro exemplo da relevância e da aplicação desses atos no cenário internacional, segue uma frase extraída do *Guia para valoração aduaneira*,

² No original: “WCO Issues Advisory Opinion on Trademark Royalty and License Fees Paid to Third Party - August 28, 2013. Last month, the Technical Committee on Customs Valuation (TCCV) at the World Customs Organization (WCO) approved a new advisory opinion directly impacting importers of licensed products. Advisory Opinion 4.15 is the result of an eight-year review concerning the appropriate treatment of trademark royalties when imported products which incorporate a trademark are purchased from an unrelated party and no reference to the royalty is made in the contract of sale.”.

³ No original: “WCO Advisory Could Have Significant Impact on Dutiability of Licensed Imports -Friday, August 23, 2013. Sandler, Travis & Rosenberg Trade Report. A new advisory opinion from the World Customs Organization could add to the financial burdens of importers of licensed products. Advisory Opinion 4.15, the product of eight years of work by the WCO’s Technical Committee on Customs Valuation, holds that a license fee is dutiable even when a sales contract between the producer and the importer contains no language obligating the payment of that fee.”.

elaborado pela Comissão de Taxas e Alfândega da União Europeia em abril de 2016 com o propósito de estabelecer entendimentos comuns em relação à correta aplicação do Acordo de Valoração Aduaneira.

O Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA disponibiliza substancial orientação. Notavelmente, o Comentário nº 25.1 da OMA prevê uma lista (não exaustiva) de fatores que podem ser levados em consideração para determinar se o pagamento de um montante para *royalties* ou taxas de licença constitui uma condição de venda dos bens importados. (EUROPEAN COMMISSION, 2016, p. 22, tradução livre)⁴.

⁴ No original: “There is substantial guidance available from the WCO Technical Committee on Customs Valuation. Notably, WCO Commentary N° 25.1 provides for a list (non-exhaustive) of factors that can be taken into account in determining whether the payment of an amount for royalties or licence fees constitutes a condition of sale of the imported goods.”

UM RECORTE PARA ANÁLISE O TERMO “CONDIÇÃO DE VENDA” E A QUESTÃO DOS PAGAMENTOS DE *ROYALTIES* E DIREITOS DE LICENÇA RELACIONADOS À MERCADORIA IMPORTADA

Por meio de conhecimento empírico adquirido pela autora deste estudo em trabalhos de auditoria e fiscalização do imposto de importação realizados na Receita Federal, depreende-se que um dos pontos mais sensíveis e polêmicos dentro de valoração aduaneira é a inclusão ou não, no valor aduaneiro — para efeito de pagamento de tributos na importação —, de valores pagos e relacionados com as mercadorias importadas os quais não estão presentes na fatura (*invoice*). São conhecidos como “ajustes” ao valor aduaneiro, sendo exemplos os custos de transporte, seguro e *royalties*.

Considerando a enorme abrangência de temas abordados em valoração aduaneira e a importância e a frequência de casos verificados nas fiscalizações de valor aduaneiro, foi escolhida, como recorte para o presente estudo, a análise de acórdãos proferidos pelo CARF relativos ao tema da inclusão ou não, na composição do valor aduaneiro para fim de tributação, de determinados pagamentos referentes a ***royalties* e direitos de licença em relação à mercadoria**. Trata-se de acórdãos em processos administrativos tributários decorrentes de autos de infração para a cobrança de impostos de importação, Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) correlato, Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público incidente

na Importação de Produtos Estrangeiros ou Serviços (PIS/Pasep-Importação) e Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social devida pelo Importador de Bens Estrangeiros ou Serviços do Exterior (Cofins-Importação), em razão de a empresa não ter adicionado (ajuste), na apuração do valor aduaneiro, os valores de *royalties* e direitos de licença pagos em relação à mercadoria importada, conforme previsto no artigo 8º, 1, “c”, do Acordo de Valoração Aduaneira (BRASIL, 1994, anexo II). É o assunto gerador de grande parte dos questionamentos no âmbito do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira da OMA, os quais resultaram na Nota Explicativa 4.1, no Comentário 19.1 e nas Opiniões Consultivas 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6, 4.7, 4.8, 4.9, 4.10, 4.11, 4.12 e 4.13, além dos atos ainda não internalizados no Brasil. É um tema muito frequente dentre os autos de infração sobre valoração aduaneira resultantes de fiscalização aduaneira.

Nas operações de importação, está previsto no artigo 8º, 1, “c”, do Acordo de Valoração Aduaneira (BRASIL, 1994, anexo II, regulamentado pela Instrução Normativa SRF nº 327/2003) o seguinte, em relação a *royalties* e direitos de licença relacionados com a mercadoria importada:

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

[..]

(c) royalties e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração que o comprador deve pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessas mercadorias, na medida em que tais royalties e direitos de licença não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;

O valor aduaneiro das mercadorias importadas, para efeitos do acordo, é o preço efetivamente pago ou a pagar em uma operação de importação, livremente pactuado entre as partes, e constante na fatura, ajustado de acordo com as disposições do AVA.

Decreto nº 1.355/94

Artigo 1

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

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

- (i) sejam impostas ou exigidas por lei ou pela administração pública do país de importação;
- (ii) limitem a área geográfica na qual as mercadorias podem ser revendidas; ou
- (iii) não afetem substancialmente o valor das mercadorias;
- (b) a venda ou o preço não estejam sujeitos a alguma condição ou contra-prestação para a qual não se possa determinar um valor em relação às mercadorias objeto de valoração;
- (c) nenhuma parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente das mercadorias pelo comprador beneficie direta ou indiretamente o vendedor, a menos que um ajuste adequado possa ser feito de conformidade com as disposições do Artigo 8; e
- (d) não haja vinculação entre o comprador e o vendedor ou, se houver, que o valor de transação seja aceitável para fins aduaneiros, conforme as disposições do parágrafo 2 deste Artigo. (BRASIL, 1994, p. 216 do anexo ao Decreto nº 1.355/1994).

Nesse sentido, o AVA prevê alguns ajustes que deverão ser adicionados ao preço da mercadoria livremente pactuado entre as partes para se chegar ao valor aduaneiro “completo”. A adição dos valores de *royalties* e direitos de licença relacionados à mercadoria importada é um desses ajustes do artigo 8º. Com o objetivo de esclarecer possíveis dúvidas, ainda dentro do acordo, tal adição é objeto de nota interpretativa, anexa ao acordo, reproduzida a seguir.

Nota ao Artigo 8

Parágrafo 1(c)

1. Os *royalties* e direitos de licença referidos no parágrafo 1 (c) do Artigo 8 poderão incluir, entre outros, pagamentos relativos a patentes, marcas registradas e direitos de autor. No entanto, na determinação do valor aduaneiro, os ônus relativos ao direito de reproduzir as mercadorias importadas no país de importação não serão acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar por elas.

2. Os pagamentos feitos pelo comprador pelo direito de distribuir ou revender as mercadorias importadas não serão acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar por elas, caso não sejam tais pagamentos uma condição da venda, para exportação para o país de importação das mercadorias importadas.

(BRASIL, 1994, p. 242 do anexo ao Decreto nº 1.355/1994).

É importante destacar aqui a grande problemática que é o ponto principal da controvérsia nos casos selecionados para o presente estudo: segundo as normas do AVA, os valores pagos a título de *royalties* deverão integrar o valor aduaneiro apenas se atenderem concomitantemente os requisitos a seguir expostos.

- i) devem ser **relacionados com as mercadorias valoradas;**
- ii) devem ser **cobrados como condição de venda das mercadorias.**

Destacamos aqui, como exemplo prático da análise dos quesitos mencionados, trecho do Acórdão nº 3402-002.417, proferido pelo CARF em caso envolvendo o contribuinte Fiat Automóveis S/A (“caso Fiat”).

Dos dispositivos do Acordo de Valoração Aduaneira AVA retro transcritos, desde logo verifica-se que o que se pretende com a vinculação do preço efetivamente pago ou a pagar pelo comprador importador ao vendedor em razão de uma venda para exportação para o país de importação, com o valor dos royalties e direitos de licença pagos ao vendedor exportador como “condição de venda”, foi impedir a manipulação do valor aduaneiro declarado pelas partes da transação internacional, com a finalidade de reduzir artificialmente a base de cálculo dos tributos incidentes, seja no país de procedência, seja no país de destino das mercadorias objeto da compra e venda internacional.

Como é elementar, os Royalties são importâncias recebidas como remuneração pelos direitos de uso ou comercialização pelo titular de propriedade intelectual, em suas diversas modalidades, tais como direitos autorais (“copyright”), patentes de invenção, processos e formulas de fabricação, usos de marcas registradas de indústria e comércio (“trade marks”), desenho ou modelo ou projeto, etc. No cumprimento do mister constitucional de proteção às marcas, nomes de empresas e criações industriais (art. 5º inc. XXIX da CF/88), a legislação de regência confere ao titular de patente, não só o direito de impedir terceiro, sem seu consentimento, de produzir, usar, colocar à venda, vender ou importar com estes propósitos, o produto objeto de patente, o processo ou produto obtido diretamente por processo patenteado (cf. art. 42 da Lei nº 9.279/96), como o direito de obter indenização pela exploração indevida do objeto de patente (cf. art. 44 da Lei nº 9.279/96).

Assim, quando se refere a “royalties e direitos de licença relacionados com as mercadorias objeto de valoração, (...) como condição de venda dessas mercadorias”, o Acordo de Valoração obviamente está se referindo a uma “condição” que só pode ser (direta ou indiretamente) imposta pelo vendedor exportador das mercadorias importadas quando também seja o titular dos royalties e direitos de licença, pois nos termos da legislação de regência citada, só este pode impedir a venda ou a importação das mercadorias objeto de valoração, hipótese em que o valor dos royalties e direitos de licença, por se relacionar com as mercadorias objeto da compra e venda internacional, pode em tese consubstanciar “condição de venda”, eis que se adiciona ao valor total devido pelo o comprador importador ao vendedor exportador, e à final se reverte direta ou indiretamente ao vendedor exportador, ainda que pago a terceiro.

[...]

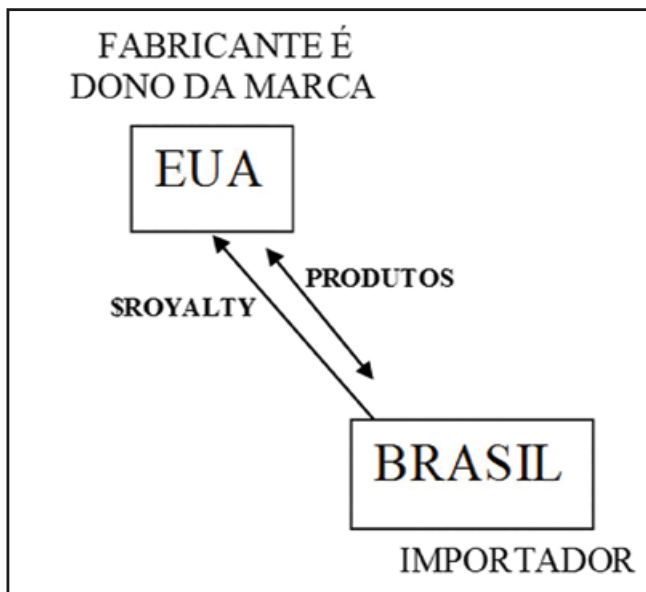
Na mesma linha Heleno Taveira Torres nos lembra que “...coincidem todos os autores por nós consultados num ponto: a expressão ‘condição de venda’ faz referência a uma ‘condição imposta pelo vendedor para venda das mercadorias importadas’”, de tal forma que “quando os royalties e direitos de licença são pagos a um terceiro e tal pagamento não se constitui numa imposição do exportador, por não se qualificar como condição de venda da mercadoria, não podem ser reclamados para adição ao valor aduaneiro.” (cf. Heleno Taveira

TORRES in Direito Tributário Internacional Aplicado, Ed. Quartier Latin do Brasil, 2004, Vol. II, págs. 222 e 224)

Conforme se extrai do texto acima, o valor dos royalties e direitos de licença royalties somente deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelo comprador importador, na presença cumulativa dos seguintes requisitos: a) quando estiverem diretamente relacionados com as mercadorias objeto de valoração; b) quando consubstanciarem “condição de venda” imposta pelo vendedor exportador que, para tanto, deve ser o titular dos royalties e direitos de licença; e c) quando forem devidos direta ou indiretamente pelo comprador importador ao vendedor exportador, ainda que pagos a terceiro. (Acórdão nº 3402-002.417, Fiat Automóveis, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, sessão de 23 de julho de 2014).

A partir dos comentários expostos pelo relator do acórdão, verifica-se que foi adotado o entendimento de que o valor de *royalties* e direitos de licença pago é uma “condição de venda” das mercadorias fixada pelo exportador ao importador (em outras palavras: sem o pagamento de *royalties* e direitos de licença, o exportador não venderia tais bens ao importador) **somente** quando a obrigação de pagar *royalties* e direitos de licença for imposta pelo exportador e este for o titular dos *royalties* e dos direitos de licença. A figura 1, a seguir, representa a situação referida.

Figura 1 – *Royalty* pago diretamente ao dono da marca.



Fonte: elaboração da autora.

Diversos julgados do CARF se deram com base nessa interpretação, como, por exemplo, os acórdãos analisados no presente trabalho relativos aos casos Fiat, Iguasport, Pirelli, Alpargatas. Entretanto, como as relações comerciais e os modelos de negócios entre os agentes envolvidos são frequentemente modernizados, trazendo à tona novas situações a serem enfrentadas no mundo jurídico, faz-se necessário um realinhamento de teses que, em algumas instâncias, pareciam ser únicas.

De modo geral, o termo “*royalties*” simplesmente se refere à remuneração pelo direito de uso de uma propriedade intangível, podendo estar associado a direitos, licenças, marcas registradas e patentes. A previsão acerca dos *royalties* foi inserida no sistema jurídico brasileiro por meio de legislação infraconstitucional (art. 22 da Lei nº 4.506/1964, transcrito a seguir).

Art. 22. Serão classificados como royalties os rendimentos de qualquer espécie decorrentes do uso, fruição, exploração de direitos, tais como:

- a) direito de colher ou extrair recursos vegetais, inclusive florestais;
- b) direito de pesquisar e extrair recursos minerais;
- c) uso ou exploração de invenções, processos e fórmulas de fabricação e de marcas de indústria e comércio;
- d) exploração de direitos autorais, salvo quando percebidos pelo autor ou criador do bem ou obra. (BRASIL, 1964).

Simplificadamente, dividiremos as operações comerciais de importação envolvendo o pagamento de *royalties* (e direitos de licença) em duas modalidades:

1. quando o comprador/importador adquire os bens diretamente do dono da licença/exportador e efetua o pagamento de *royalties* diretamente a esse mesmo dono da licença/exportador ou a alguma empresa relacionada/vinculada a ele;
2. quando o comprador/importador adquire os bens de um vendedor/fabricante/exportador em um país e efetua o pagamento de *royalties* diretamente ao dono da licença, que não é o exportador das mercadorias e nem relacionado a ele. Nesse caso, nomeamos o licenciante como “terceiro não relacionado” ao vendedor/exportador.

Em ambos os casos, para saber se o valor de *royalties* deve ser adicionado na apuração do valor aduaneiro, é necessário analisar se estão presentes os requisitos do artigo 8º, 1, “c”, do AVA (BRASIL, 1994, anexo II), já citados, ou seja:

1. observar se o *royalty* está relacionado com as mercadorias valoradas;
2. observar se o *royalty* está sendo cobrado como condição de venda das mercadorias do exportador ao importador (ou seja, sem que o importador pague o valor de *royalty*, ele não poderá importar os bens), sendo importante, nesse caso, averiguar a relação entre o licenciante e o vendedor/exportador dos bens, quando não se tratar da mesma pessoa.

Particularmente nas situações em que o pagamento de *royalties* (e direitos de licença) é devido a uma pessoa diversa do vendedor/exportador da mercadoria, surgem discussões acerca de se tratar ou não de “condição de venda”, para fim de sua inclusão na apuração do valor aduaneiro.

A grande questão é que não há no AVA uma nota ou explicação sobre o significado da expressão “condição de venda” no contexto do artigo 8º, 1, “c”.

Todavia, houve um caso prático e real envolvendo o assunto, de auto de infração para cobrança de imposto de importação, que foi levado pelo Brasil para discussão no CTVA da OMA, em Bruxelas, e lá foi analisado por 8 anos, de 2005 a 2013. Trata-se do caso que mais tarde foi julgado no CARF por meio do acórdão nº 3201-001.205, da empresa Nike do Brasil, apresentado no capítulo 4. O assunto teve como origem um caso de interpretação controversa acerca da correta aplicação do artigo 8º, 1, “c” do AVA, motivado pela não inclusão, pelo importador, no valor aduaneiro das mercadorias, do valor dos *royalties* pagos a terceiro (licenciante) não vinculado ao fabricante/exportador, segundo as disposições sobre vinculação do artigo 15.4 do AVA. O estudo desse caso na OMA foi finalizado com a publicação dos atos Comentário 25.1 (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2015), em abril de 2011, e Opinião Consultiva 4.15 (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2013)¹, em abril de 2013, com ampla repercussão internacional.

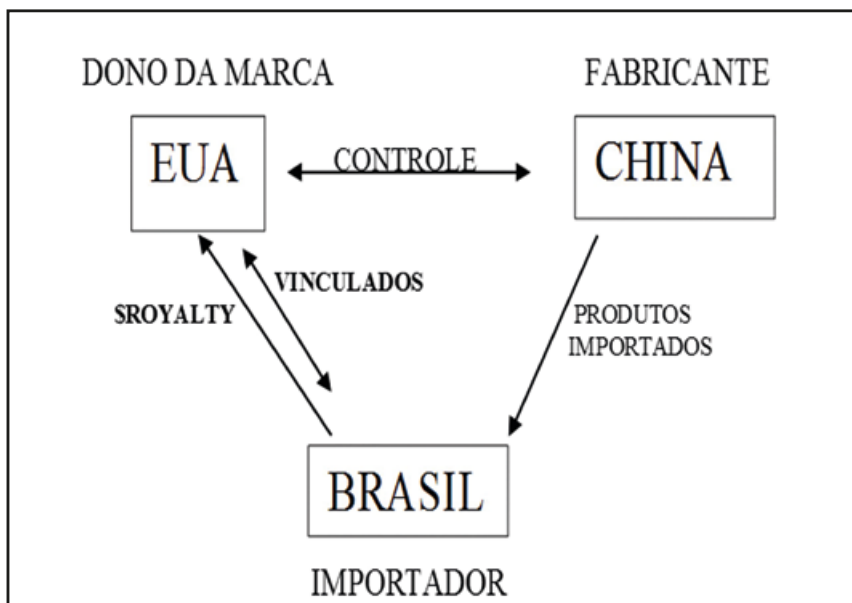
O entendimento adotado nos atos emitidos pelo CTVA como conclusão do estudo do referido caso representa uma nova linha de interpretação, diversa daquela utilizada no caso Fiat ora citado (e outros julgados do CARF), de que o valor de *royalties* pago seria uma “condição de venda” das mercadorias pelo exportador

¹ a) Opinião Consultiva 4.15 na íntegra (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2013),
b) Relatório da OMC divulgando a aprovação da Opinião Consultiva 4.15, caso de *royalties* do Brasil, elaborada pelo CTVA da OMA – Annex 1, item 6, p. 14 e 16 (WORLD TRADE ORGANIZATION, 2013).

ao importador somente quando tal pagamento fosse imposto pelo exportador e quando este também fosse o titular dos *royalties* e dos direitos de licença.

O caso controverso estudado por 8 anos no âmbito do CTVA da OMA (resultando na edição do Comentário 25.1 e da Opinião Consultiva 4.15) traz ao contexto de análise a figura do exportador como sendo um “terceiro não relacionado” ao dono da marca. A interpretação adotada pelo CTVA em tal caso faz alusão à possibilidade de o titular dos *royalties* e dos direitos de licença ser uma terceira pessoa não vinculada ao exportador-fabricante a qual, de alguma forma, exerça o controle sobre a relação entre o exportador e o importador. A figura 2, a seguir, exemplifica a situação objeto de análise, em que o exportador da mercadoria e o titular dos *royalties* são partes distintas.

Figura 2 – *Royalty* é pago ao dono da marca; exportador/fabricante é um terceiro não relacionado.



Fonte: elaboração da autora.

3.1 COMENTÁRIO 25.1

O Comentário 25.1, emitido pelo CTVA da OMA na 32ª sessão do referido comitê, em abril de 2011, fornece novas interpretações sobre a inclusão de *royalties* e taxas de licença no valor aduaneiro. Ele estende para terceiros operadores interpretações anteriores, das antigas Opiniões Consultivas 4.3 e

4.8, que estavam restritas apenas ao comprador e vendedor; aborda o tema “*royalties* e direitos de licença” quando são pagos a um licenciante (proprietário da marca) que é **um terceiro não relacionado com o vendedor** (exportador/fabricante).

Ao se concentrar na finalidade do artigo 8º, 1, “c”, esse comentário afirma que a análise requer um estudo do caso centrado fortemente nos termos do contrato de licenciamento ou *royalties* e da transação relacionada. O que deve ser analisado é o modo como essa taxa de *royalties* está relacionada ao bem importado e se ela é considerada uma condição de venda dessa importação.

O documento afirma que uma taxa de *royalties* ou direitos de licença pode ser considerada “relacionada com os produtos importados”² quando os bens importados incorporam a propriedade intelectual e/ou são fabricados usando a propriedade intelectual coberta pela licença. Com relação à questão do pagamento de *royalties* como uma “condição da venda”, segundo o Comentário 25.1 o fator determinante a ser considerado é a possibilidade ou não de o comprador/importador adquirir os bens importados sem pagar os *royalties* ou direitos de licença. Nesse sentido, há cinco elementos que, segundo as orientações do Comentário 25.1, se presentes na operação, indicam que a exigência, pelo licenciante, dos valores pagos a título de *royalties* configura uma condição de venda, mesmo que o respectivo montante seja pago a ele, licenciante, e a mercadoria seja importada de fabricante/exportador não relacionado ao licenciante. São eles:

1. há uma referência ao *royalty* no contrato de venda ou em documentos relacionados;
2. há uma referência à venda no contrato de *royalties*;
3. o contrato de venda ou licença pode ser encerrado como uma consequência da violação (não pagamento) do acordo de *royalties*;

² “Determining whether a royalty or licence fee is related to the goods being valued. [...] The most common circumstances in which a royalty or licence fee may be considered to relate to the goods being valued is when the imported goods incorporate the intellectual property and/or are manufactured using the intellectual property covered by the licence. For example, if the imported goods incorporate the trademark for which the royalty or licence fee is paid, this would indicate that the fee relates to the imported goods.” (WORLD CUSTOMS ORGANIZATION, 2015, slide 6).

4. o contrato de *royalties* proíbe a produção e a venda dos bens que incorporam a propriedade intelectual se os *royalties* não forem pagos;
5. de acordo com o contrato de *royalties*, é permitido ao licenciante (dono da marca) administrar a produção ou a venda entre os fabricantes e o importador, além do controle de qualidade.

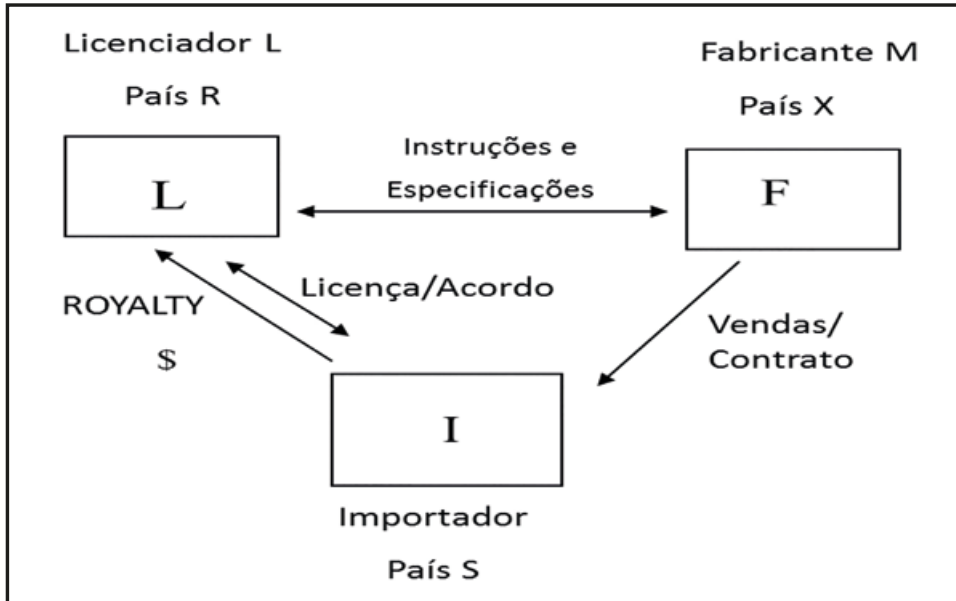
Esses cinco elementos servem de parâmetro para a análise acerca dos *royalties* como condição de venda e, portanto, sujeitos a serem incorporados no valor aduaneiro. O Comentário 25.1 também ressalta que tais elementos não são exaustivos, ou seja, outros elementos podem ser levados em consideração quando da análise da circunstância da venda.

3.2 OPINIÃO CONSULTIVA 4.15

Em abril de 2013, em sua 36ª sessão, o CTVA da OMA aprovou a Opinião Consultiva 4.15 sobre pagamento de *royalties*. A referida opinião consultiva aborda um cenário de fabricação no qual o importador, no país S, e o licenciante da marca, no país R, são relacionados, mas o fabricante/exportador no país X é independente. Em tal cenário, o licenciante também possui um contrato/acordo de fornecimentos com o fabricante/exportador, permitindo ao fabricante usar a marca registrada nos produtos, sujeito a inspeção de qualidade e *design*, com as especificações do licenciante, e permitindo ao fabricante vender os produtos para as empresas especificadas pelo licenciante. No contrato entre o fabricante/exportador e o importador não há nenhuma cláusula de pagamento de *royalties*. Estes são pagos pelo importador ao licenciante. De acordo com as condições do negócio em questão, a análise da inclusão do valor de *royalties* no valor aduaneiro, conforme artigo 8º, 1, “c”, do AVA, depende dos pontos a seguir:

1. os *royalties* estão relacionados com os bens importados;
2. os *royalties* são pagos como uma condição de venda dos bens importados.

Figura 3 – Opinião Consultiva 4.15.



Fonte: elaboração da autora.

A Opinião Consultiva 4.15 se concentrou em esclarecer essas condições e concluiu que os *royalties* pagos a um licenciante relacionado são uma condição de venda dos bens importados (adquiridos de um fabricante não relacionado) desde que atendidas duas condições:

1. os bens importados contêm a marca do licenciante;
2. o licenciante controle a produção dos bens, autorize sua fabricação e determine para quais empresas o fabricante pode vender, fornecendo diretamente os projetos e a tecnologia para o fabricante.

O CTVA da OMA considerou que o pagamento de *royalties* (entre importador e licenciante) deve ser incluso no valor aduaneiro independentemente da presença de cláusula no contrato de vendas (entre fabricante e importador) exigindo *royalties*. O foco dessa orientação é a capacidade do licenciante para “influenciar e controlar a transação de venda” mesmo sem a explícita exigência dos *royalties* nos termos de vendas para importação. Da mesma forma, o CTVA da OMA concluiu que a falta do pagamento dos *royalties* para o licenciante resultaria no término do acordo de licenciamento e na retirada da

autorização dada para o fabricante produzir e vender os produtos licenciados para o importador.

Depreende-se dessa análise o foco em “influência e controle” nas novas relações comerciais entre partes, em detrimento dos explícitos termos contratuais de venda.

ANÁLISE DE ACÓRDÃOS DO CARF FRENTE AOS ATOS DO CTVA DA OMA

Diante do cenário exposto anteriormente, passa-se a analisar alguns acórdãos proferidos pelo CARF em relação ao tema da valoração aduaneira — particularmente envolvendo a questão da inclusão ou não de pagamentos de *royalties* e de direitos de licença na apuração do valor aduaneiro para fim de tributação na importação de mercadorias, com o objetivo de de examinar se (i) as discussões travadas nos processos administrativos tributários em que foram proferidos esses acórdãos utilizaram como base os atos emanados do CTVA; e se (ii) esses acórdãos, proferidos após 2003, seguiram a linha de interpretação mais atualizada do CTVA, consubstanciada no Comentário 25.1 e na Opinião Consultiva 4.15.

Os acórdãos objeto de estudo do presente trabalho foram extraídos, a partir de pesquisa realizada na página do CARF na internet (www.carf.fazenda.gov.br), utilizando como parâmetros de pesquisa: mês/ano do acórdão (de 01/2003 a 05/2017) e ementa+decisão (“valoração aduaneira” E “condição de venda”). A partir desses dados a ferramenta de pesquisa retornou 83 acórdãos, sendo selecionados para análise somente 32, que versaram sobre inclusão do valor dos royalties no cálculo do valor aduaneiro.

Após a identificação dos acórdãos, foi realizada a sua análise detalhada, estabelecendo-se então uma comparação entre os argumentos utilizados como fundamentos nesses acórdãos e o entendimento adotado nos atos emanados do CTVA da OMA sobre o mesmo assunto.

Realizada essa etapa, foram selecionados 5 casos representativos das principais alegações, as quais se repetiam nos demais acórdãos, para que fossem detalhados no presente estudo, como *leading cases*. O caso Fiat já foi objeto de comentários no capítulo 3, e os demais serão analisados a seguir:

4.1 CASO IGUASPORT

O primeiro caso a ser analisado refere-se a processo decorrente de auto de infração lavrado contra o contribuinte Iguasport Ltda. (“caso Iguasport”).

Nesse caso, o importador e o licenciante eram relacionados, e os exportadores eram terceiros não relacionados com o licenciante. O pagamento dos *royalties* era feito diretamente ao licenciante, e o pagamento das mercadorias, ao exportador.

Tais características de negócio poderiam ser analisadas à luz da Opinião Consultiva 4.15, que trata de caso muito semelhante ao discutido no acórdão e é a opinião consultiva do CTVA da OMA que, a nosso ver, mais se adequa ao caso. Entretanto, a Opinião Consultiva 4.15 não foi utilizada como ferramenta de apoio técnico nas discussões travadas no processo, tendo, tanto a Fazenda Nacional como o impugnante, recorrido apenas aos atos do CTVA presentes no anexo único da Instrução Normativa SRF nº 318/2003.

O auto de infração lavrado foi mantido na primeira instância (Delegacia de Julgamento — DRJ), porém, quando da análise do recurso voluntário apresentado, o CARF formou convicção de que o valor dos *royalties* não deveria ser acrescido na determinação do valor aduaneiro, reformando a decisão de primeira instância, com o principal argumento de que o pagamento dos *royalties* não constituiria condição de venda das mercadorias.

Embora o importador seja obrigado a pagar um royalty para obter o direito de utilizar a marca registrada, essa obrigação decorre de um contrato distinto que não guarda relação com a venda para exportação das mercadorias para o país de importação. As mercadorias importadas são adquiridas de vários fornecedores conforme diferentes contratos e o pagamento do royalty não constitui uma condição da venda dessas mercadorias. O comprador não deve pagar o royalty para adquirir as mercadorias. Portanto, o royalty não deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar como um ajuste segundo o Artigo 8.1 c). Para que estes pagamentos sejam incluídos no valor

aduaneiro é necessário comprovar que os valores pagos seriam uma condição de venda da mercadoria do importador. (Acórdão Iguasport Ltda., 3301-002.478, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 11 nov. 2014).

Nas alegações do contribuinte, foram evocadas as Opiniões Consultivas 4.1, 4.2, 4.3, 4.4, 4.5, 4.6, 4.7, 4.8, 4.9, 4.10, 4.11, 4.12 e 4.13. Já a decisão proferida pelo CARF formou-se com base na Opinião Consultiva 4.13, que o julgador entendeu ser a mais adequada ao caso.

A aplicação da opinião consultiva seria afastada se fosse comprovado nos autos que os valores pagos seriam condição de venda. Nestas operações não se vislumbra nos contratos de licença trazidos aos autos a vinculação de royalties como condição da venda das mercadorias importadas. (Acórdão Iguasport Ltda., 3301-002.478, 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, 11 nov. 2014).

Nada obstante, observa-se que o caso em questão não seguiu a interpretação adotada pela Opinião Consultiva 4.15, a qual representa orientação mais recente do CTVA e, se adotada, poderia ter inclusive resultado em uma decisão diversa por parte do CARF.

Nesse sentido, depreende-se do processo que as **importações realizadas pela recorrente partiam de fabricantes autorizados pela empresa detentora da marca**. Os pagamentos de *royalties* foram efetuados para a empresa detentora da marca, separadamente das importações efetuadas diretamente dos fabricantes/exportadores.

Se esse caso tivesse sido analisado segundo a interpretação dada pela Opinião Consultiva 4.15, na análise da condição de venda, seriam estudados aspectos como o fato de os fabricantes serem autorizados pela empresa detentora da marca e a possível influência da detentora da marca na contratação dos fabricantes e no controle de qualidade dos produtos fabricados. Todavia, os aspectos referidos na Opinião Consultiva 4.15 sequer foram analisados no acórdão proferido pelo CARF.

Assim, nota-se, de um lado, que os atos emanados do CTVA foram utilizados como ferramenta de apoio técnico na construção dialógica na formação do convencimento consubstanciado no acórdão proferido pelo CARF no caso em análise (na medida em que tais atos foram citados expressamente tanto nas alegações de defesa como na fundamentação do próprio acórdão), porém, de outro lado, por não haverem ainda sido internalizados no país, os atos mais recentes do CTVA acerca da matéria (como a Opinião Consultiva 4.15) não foram considerados quando da análise realizada pelo CARF, a qual, inclusive, contraria a interpretação mais recente do CTVA sobre o tema.

4.2 CASO PIRELLI

O segundo caso a ser analisado refere-se a processo decorrente de auto de infração lavrado contra o contribuinte Pirelli Pneus Ltda. (“caso Pirelli”). Segue ementa proferida pelo CARF.

A expressão “condição de venda” utilizada no art. 8.1.c. do AVA, se refere a “condição” que só pode ser (direta ou indiretamente) imposta pelo vendedor/exportador das mercadorias importadas quando este também seja o titular dos royalties e direitos de licença, hipótese em que o valor dos royalties e direitos de licença, por se relacionar com as mercadorias objeto da compra e venda internacional, pode em tese consubstanciar “condição de venda”, eis que se adiciona ao valor total devido pelo comprador/importador ao vendedor/exportador, e à final se reverte direta ou indiretamente ao vendedor/exportador, ainda que pago a terceiro. Assim, é indevida a pretensão fiscal de inclusão dos royalties na base de cálculo dos tributos incidentes sobre a importação, quando o titular/beneficiário dos royalties não for o vendedor/exportador da transação internacional ou quando o valor dos royalties não compuser o valor devido pelo comprador/importador ao vendedor/exportador. (Acórdão Pirelli Pneus, 3402-002.444, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, 19 ago. 2014).

O relator do voto utiliza como premissa trechos do Acórdão nº 3402-002417, de 23 de julho de 2014, caso Fiat Automóveis S/A, já citado, que transcrevemos a seguir para análise.

Na mesma linha Heleno Taveira Torres nos lembra que “coincidem todos os autores por nós consultados num ponto: a expressão ‘condição de venda’ faz referência a uma ‘condição imposta pelo vendedor para venda das mercadorias importadas’”, de tal forma que “quando os royalties e direitos de licença são pagos a um terceiro e tal pagamento não se constitui numa imposição do exportador, por não se qualificar como condição de venda da mercadoria, não podem ser reclamados para adição ao valor aduaneiro.” (cf. Heleno Taveira TORRES in Direito Tributário Internacional Aplicado, Ed. Quartier Latin do Brasil, 2004, Vol. II, págs. 222 e 224). **Conforme se extrai do texto acima, o valor dos royalties e direitos de licença royalties somente deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pelo comprador-importador, na presença cumulativa dos seguintes requisitos:** a) quando estiverem diretamente relacionados com as mercadorias objeto de valoração; b) **quando consubstanciarem “condição de venda” imposta pelo vendedor-exportador que, para tanto, deve ser o titular dos royalties e direitos de licença;** e c) *quando forem devidos direta ou indiretamente pelo comprador-importador ao vendedor-exportador, ainda que pagos a terceiro.* (Acórdão nº 3402-002417, de 23/07/2014, grifos nossos).

Trata-se da importação de insumos para a fabricação de pneumáticos e da discutível inclusão, no valor aduaneiro de tais insumos, dos valores de *royalties* pagos referentes a *know-how* necessário à fabricação dos pneus produzidos

e comercializados pela autuada. Segue-se a análise acerca da necessidade ou não de inclusão dos *royalties* no valor aduaneiro dos insumos, considerando o determinado pelo artigo 8º, 1, “c”, do AVA — ou seja, se os *royalties* são (i) relacionados com as mercadorias valoradas e (ii) cobrados como condição de venda das mercadorias.

O recurso voluntário foi aprovado pelos motivos a seguir:

1. não foi identificada, nos autos, prova de que os *royalties* estavam diretamente relacionados à importação da borracha;
2. o contrato de *royalties* prevê a exclusão dos valores das matérias-primas (borracha) da base de cálculo do valor a ser pago de *royalties* pelo comprador.

Consideramos que houve uma análise “simplista” da expressão “condição de venda” ao afirmar que, para que o valor de *royalties* seja considerado “condição de venda”, o exportador deve ser o titular dos *royalties*. Não é essa a interpretação dada pelo CTVA por meio do Comentário 25.1 e da Opinião Consultiva 4.15. Em outras palavras, pode-se afirmar que a presença dessas referências na análise do caso possivelmente modificaria o voto.

4.3 CASO NIKE

Trata-se da importação de tênis e chuteiras da marca Nike envolvendo fornecedores/fabricantes não relacionados ao detentor da licença (Nike). Há pagamentos de *royalties* efetuados pelo importador ao dono da marca, enquanto os produtos são importados de fabricantes em diversos países. Foi objeto de discussão na lide a necessidade da inclusão, na composição do valor aduaneiro das mercadorias, dos valores de *royalties* pagos — especificamente, se os valores pagos a título de *royalties* poderiam ser caracterizados como “condição de venda” das mercadorias importadas.

O auto de infração lavrado foi mantido na primeira instância (Delegacia de Julgamento — DRJ) e, quando da análise do recurso voluntário apresentado, o CARF negou provimento a este, mantendo a tese da auditoria fiscal, aprovada em primeira instância, de que os *royalties* estavam relacionados às mercadorias importadas e foram efetuados como condição de venda da exportação delas para o Brasil.

VALORAÇÃO ADUANEIRA. ROYALTIES.

Pagamentos a título de royalties ou direitos de licença caracterizam a condição de venda prevista no art. 8º, 1, “c” do Acordo de Valoração Aduaneira, devendo ser acrescidos ao preço efetivamente pago ou a pagar pelas mercadorias importadas, se o seu não-pagamento implica anulação ou comprometimento da habilidade do importador em importar mercadorias a eles relacionadas.

Recurso Voluntário Negado. (Acórdão Nike do Brasil, 3201-001.205, 25 fev. 2013).

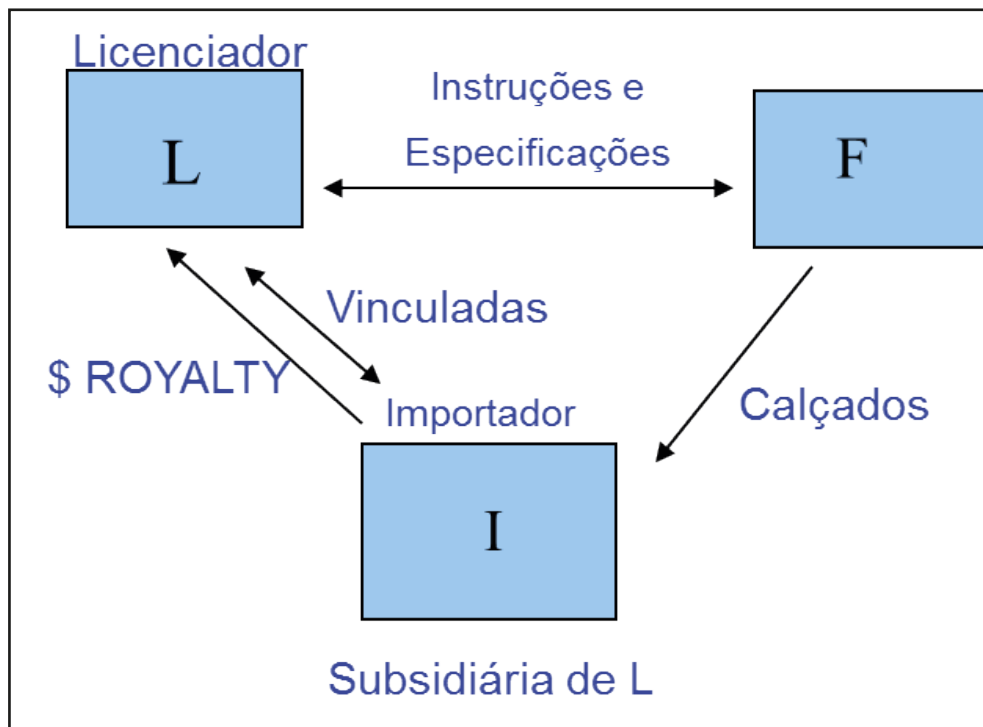
A fiscalização respalda seu entendimento na Conclusão 24 do *Compêndio de valoração aduaneira*, de 8 de outubro de 2003¹, que conclui pela inclusão, no valor aduaneiro, dos *royalties* pagos para uma terceira parte que exerça controle direto sobre a produção e a venda das mercadorias ou controle indireto sobre a fabricação. A fiscalização alega, também, que o caso em questão não guarda similaridade com aqueles expressos nas Opiniões Consultivas 4.13 e 4.8 da Instrução Normativa SRF nº 318/2003.

No voto vencedor, o conselheiro faz uma análise do termo “condição de venda” e conclui haver nexos suficientes entre os pagamentos de *royalties* e as vendas para exportação, de modo que a falta de pagamento repercute na capacidade da importadora de efetuar importações dos bens relacionados aos *royalties*. Assim, se a importadora, que é licenciada, perder ou tiver comprometida sua habilidade para importar os bens por deixar de pagar os *royalties*, caracterizar-se-á a condição de venda prevista no acordo. Foi provado no auto o controle exercido pela Nike americana na seleção de fábricas e o controle indireto na fabricação, por meio, por exemplo, de logística e controle de qualidade. Também demonstra por que não são adequadas ao caso as Opiniões Consultivas 4.8 e 4.13, por serem incompatíveis com a questão. Finaliza o acórdão citando o entendimento da Conclusão nº 24 do *Compêndio de valoração aduaneira* da União Europeia, a qual traz a mesma ideia defendida nos recentes Opinião Consultiva 4.15 e Comentário 25.1, referidos neste trabalho.

Ilustrando a situação analisada:

¹ À época do auto de infração vigia uma versão do *Compendium de valoração aduaneira* de janeiro de 2007. O atual pode ser encontrado em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/docs/body/guidance_valuation_en.pdf>.

Figura 4 – Operação realizada.



Fonte: elaboração da autora.

Observa-se que tanto a empresa autuada quanto a Fazenda Nacional se utilizaram dos instrumentos técnicos emanados do CTVA da OMA presentes na legislação nacional até o ano 2003, na medida em que tais instrumentos foram citados expressamente tanto nas alegações de defesa como na fundamentação do próprio acórdão. Ainda que, à época da lavratura do auto de infração e do julgamento desse caso pela DRJ e pelo CARF, tanto o Comentário 25.1 como a Opinião Consultiva 4.15 não estivessem presentes na legislação nacional, foi aplicada interpretação — tanto da auditoria como das duas instâncias administrativas de julgamento (DRJ e CARF) — que guarda relação com os referidos atos, o que demonstra a afinidade da Fazenda Nacional com as ideias debatidas e decididas no âmbito da OMA.

4.4 CASO ALPARGATAS

Trata-se de recurso voluntário no qual a recorrente Alpargatas S/A, em declarações de importação registradas por seu estabelecimento filial durante os

anos de 2007 a 2010, omitiu, segundo a fiscalização, do valor aduaneiro *royalties* e direitos de licença, infringindo o artigo 8º, 1, “c”, do Acordo de Valoração Aduaneira, constante do anexo ao decreto nº 1.335/1994. A fiscalização reconheceu que, para que *royalties* e direitos de licença possam ser acrescidos ao valor aduaneiro de mercadorias importadas, duas condições deveriam ser atendidas simultaneamente: os pagamentos de *royalties* deveriam (i) estar relacionados às mercadorias importadas e (ii) ser uma condição para a importação de mercadorias. Segue a ementa:

Valor Aduaneiro. *Royalties* e direitos de licença.

A partir da análise dos contratos, configura-se que os *royalties* e taxas pagos pela interessada não se apresentam como condição de venda para a importação de mercadorias, portanto, os referidos valores não devem compor a base de cálculo do valor aduaneiro sob pena de desvirtuamento daquela e, também, por uma falta de lógica no critério temporal. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Por maioria de votos, foi dado provimento ao Recurso Voluntário, vencidos o Conselheiro Paulo Guilherme Déroulède, que dava parcial provimento ao Recurso para incluir na base de cálculo do valor aduaneiro o valor das taxas e o Conselheiro Ricardo Paulo Rosa, que negava provimento ao Recurso. (Acórdão Alpargatas S/A, 3302-003.126, 16 mar. 2016).

A Alpargatas celebrou contratos com as empresas The Timberland Company e Mizuno USA, Inc, garantindo a si o direito de fabricar, manter e comercializar produtos com essas marcas. A fiscalizada se tornou a titular das marcas Timberland e Mizuno com todos os direitos e deveres daí provenientes, e, conforme estipulado em contrato, a recorrente deveria pagar *royalties* e taxas às empresas citadas, em valor proporcional às vendas líquidas dos produtos com a marca.

O CARF inferiu que, da leitura dos contratos, não há qualquer cláusula que condicione a importação de mercadorias ao pagamento de *royalties* e que a Alpargatas tem a possibilidade de comprar produtos de fornecedores internacionais até mesmo diferentes do detentor da marca — e enviará o pagamento de *royalties*, caso compre de fornecedores diferentes, para a empresa Timberland, e não para o fornecedor/exportador.

Na tomada de decisão, o relator se utiliza, como em casos anteriores, de precedente no sentido de não considerar o *royalty* e os direitos de licença como componentes da base de cálculo do valor aduaneiro, citando trecho do acórdão 3102-001.601, também da Alpargatas, de 22 de agosto de 2012, que tem a seguinte ementa:

VALORAÇÃO ADUANEIRA. ROYALTIES RELATIVOS AO DIREITO DE UTILIZAR A MARCA REGISTRADA. MERCADORIAS IMPORTADAS ADQUIRIDAS DE FORNECEDOR DISTINTO DO DETENTOR DA MARCA. ROYALTY NÃO MODIFICA O VALOR PAGO OU A PAGAR PELAS MERCADORIAS QUANDO NÃO FOR COMPROVADO QUE OS VALORES PAGOS SERIAM CONDIÇÃO DE VENDA DA MERCADORIA PARA O PAIS IMPORTADOR. Embora o importador seja obrigado a pagar um royalty para obter o direito de utilizar a marca registrada, essa obrigação decorre de um contrato distinto que não guarda relação com a venda para exportação das mercadorias para o país de importação. As mercadorias importadas são adquiridas de vários fornecedores conforme diferentes contratos e o pagamento do royalty não constitui uma condição da venda dessas mercadorias. O comprador não deve pagar o royalty para adquirir as mercadorias. Portanto, o royalty não deve ser acrescido ao preço efetivamente pago ou a pagar como um ajuste segundo o Artigo 8.1 c). Para que estes pagamentos sejam incluídos no valor aduaneiro é necessário comprovar que os valores pagos seriam uma condição de venda da mercadoria para o país importador. (Acórdão Alpargatas S/A, 3102-001.601, 22 ago. 2012).

Na análise do caso pelo CARF, não foi utilizado, como ferramenta de apoio técnico, caso semelhante analisado pelo CTVA da OMA.

Observa-se no contrato com a Timberland, com texto transcrito no acórdão, os itens:

- 2.26: a dona da marca impõe o conceito de “fonte da Timberland” como forma de identificar um fabricante autorizado pela Timberland a fornecer produtos para as franqueadas;

- 4.1: a dona da marca impõe o conceito de “compra exclusiva”, de acordo com o qual a Alpargatas deverá comprar produtos somente da Timberland e das fontes designadas por ela;

- 4.23: compras da Timberland e fontes da Timberland. A franqueada deverá comprar os produtos da Timberland somente de acordo com os termos e as condições da Timberland previstos no anexo 4.23 desse instrumento (que deverão estar sujeitos a alteração pela Timberland mediante notificação razoável) e com os termos e as condições contidos no Manual de Franqueada da Timberland (que deverá estar sujeito a alteração pela Timberland mediante notificação razoável), cuja cópia deverá ser fornecida à franqueada. Em caso de conflito entre o Manual de Franqueada e os termos e as condições contratuais, o contrato deverá reger. (Acórdão Alpargatas S/A, 3302-003.126, 16 mar. 2016, p. 9).

Depreende-se dessas cláusulas contratuais impostas pela dona da marca Timberland o controle exercido por ela em relação à compra dos produtos pela Alpargatas, com termos e condições contidas no citado manual de franqueada

da Timberland, e também em relação à escolha dos fornecedores autorizados a vender os produtos à Alpargatas.

As já explicadas Opinião Consultiva 4.15 e Comentário 25.1 do CTVA da OMA trazem a análise de caso idêntico, no qual os donos das marcas terceirizam a fabricação de seus produtos e autorizam os fornecedores selecionados a vender para a empresa que tem o contrato de licença. Nesses casos, se o *royalty* deixar de ser pago ao dono da marca, este poderá ordenar ao fabricante que não efetue mais vendas ao comprador com contrato de licença, o que pode configurar a condição de venda entre o fornecedor/fabricante e o importador.

Na análise do caso pelo CARF não foi considerada a ideia mundialmente discutida e entendida pela Opinião Consultiva 4.15: o pagamento de *royalties* a terceiro que não está relacionado diretamente à operação de importação, mas que tem o controle do negócio, por ser o dono da marca. Portanto, a utilização de tais ferramentas de apoio técnico poderia ter alterado a decisão final.

CONCLUSÃO

O presente trabalho iniciou com uma contextualização sobre a importância da harmonização do entendimento tributário internacional frente aos desafios decorrentes dos novos cenários de comércio e economia mundiais.

Na sequência, foi apresentado o tema de pesquisa, dentro do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio, conhecido com o Acordo de Valoração Aduaneira da Organização Mundial do Comércio. O trabalho avança para analisar se os atos emanados do CTVA da OMA, cuja última versão internalizada no Brasil se deu no ano de 2003 por meio da Instrução Normativa SRF nº 318/2003, têm influenciado a tomada de decisão nos julgamentos efetuados pela instância tributária administrativa — que, no caso brasileiro, é o CARF —, bem como analisa se julgados do CARF relativos a assuntos objeto de atos do CTVA da OMA emanados após 2003 — e que, portanto, ainda não são amplamente conhecidos no Brasil — seguiram a mesma linha argumentativa da “jurisprudência mundial” representada pelos referidos atos da CTVA, ou se a internalização desses atos da OMA poderia alterar o resultado de tais decisões do CARF, particularmente em relação à questão da inclusão ou não do pagamento de *royalties* no cálculo do valor aduaneiro em situações em que o pagamento não é feito ao exportador.

Após apresentar a sistemática de trabalho do CTVA da OMA e sua legislação de origem, foram expostos os principais aspectos envolvendo o recorte proposto no vasto tema de valoração aduaneira, em relação à questão escolhida a ser analisada: *royalties* e direitos de licença — aplicação do artigo 8º, 1, “c”, do AVA nos autos de infração de imposto de importação. Nesse contexto, foi mostrado no trabalho o extenso rol de atos emanados do CTVA da OMA, divididos em: i) até 2003, os quais foram internalizados no Brasil por meio da Instrução Normativa SRF nº 318/2003, e ii) após 2003, que ainda não estão presentes em legislação nacional por meio de publicação. Dentre esses atos ainda não internalizados no Brasil, por possuírem relação direta com o tema dos *royalties* e dos direitos de licença, dois foram selecionados e devidamente explicados — o Comentário 25.1 e a Opinião Consultiva 4.15 — para que fossem utilizados na análise comparativa de acórdãos do CARF.

Adentrando no estudo dos acórdãos proferidos pelo CARF selecionados para análise, verificou-se que a utilização dos atos emanados do CTVA de fato serviram sim como ferramenta na interpretação e na aplicação das regras de valoração aduaneira, na medida em que são expressamente citados nas alegações tanto da Fazenda Nacional como dos contribuintes, expostas ao longo do processo administrativo fiscal, bem como também são expressamente referenciadas na fundamentação dos próprios acórdãos do CARF.

Assim, é inegável o papel dos atos emanados do CTVA na formação dialógica das decisões proferidas pelo CARF.

Todavia, de um modo geral, nesse processo de formação do convencimento exposto nas decisões proferidas pelo CARF apenas são considerados os atos do CTVA internalizados no país até 2003.

Assim, as interpretações mais atualizadas do CTVA, emitidas após 2003, e que poderiam ser de grande valia como subsídio e apoio técnico para as decisões do CARF, não têm sido consideradas.

Dentre os casos analisados no presente estudo, somente no caso Nike foi aplicada interpretação que guarda relação com os atos que serviram como parâmetro de pesquisa (Comentário 25.1 e Opinião Consultiva 4.15), o que demonstra a afinidade do julgador com as ideias debatidas e decididas no âmbito da OMA, ainda que, à época do julgamento pelo CARF, não tivesse sido divulgado no Brasil o Comentário 25.1 e também ainda não houvesse sido aprovada pelo CTVA da OMA a Opinião Consultiva 4.15.

Em relação aos demais acórdãos selecionados para análise, verifica-se que os atos mais recentes emanados do CTVA foram desconsiderados. Por outro

lado, se tanto o julgador como a empresa conhecessem as novas teses, poderia haver outra visão do modelo de negócio, diferente da linha condutora que foi utilizada para decidir os casos. Conclui-se, portanto, que, se os atos emanados do CTVA da OMA após 2003 fossem divulgados e internalizados no Brasil, como foram os demais atos até 2003, o país teria a possibilidade de uniformizar seu entendimento jurisprudencial administrativo com o restante dos tribunais administrativos aduaneiros do mundo e, com isso, estaria em sintonia com a OMC quando dos objetivos propostos para a criação do CTVA da OMA e até mesmo com outros organismos internacionais, a exemplo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), responsável pela condução do plano de ação BEPS, no quesito fomento da cooperação internacional. Isso permitiria, ainda, a elevação dos padrões de governança fiscal internacional.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do. **Direito do comércio internacional: aspectos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Aduaneiras, 2006.

BARNES/RICHARDSON GLOBAL TRADE LAW. **WCO Issues Advisory Opinion on Trademark Royalty and License Fees Paid to Third Party**. Aug. 28th, 2013. Disponível em: <<http://www.barnesrichardson.com/?-t=40&an=23393&format=xml&p=3731%20>>. Acesso em: 4 set. 2017.

BENJAMIN, Daniela Arruda. **A aplicação dos atos de organizações internacionais no ordenamento jurídico brasileiro**. Brasília: FUNAG, 2014.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto nº 1.355, de 30 de dezembro de 1994**. Promulgo a ata final que incorpora os resultados da Rodada Uruguaí de Negociações Comerciais Multilaterais do GATT. Brasília, 30 dez. 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/Antigos/D1355.htm>. Acesso em: 4 set. 2017.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Decreto nº 92.930, de 16 de julho de 1986**. Promulga o acordo sobre a implementação do artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (Código de Valoração Aduaneira) e seu Protocolo Adicional. Brasília, 16 jul. 1986. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1980-1989/1985-1987/D92930.htm>. Acesso em: 4 set. 2017.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, 5 out. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 4 set. 2017.

BRASIL. Presidência da República. Casa Civil. Subchefia para Assuntos Jurídicos. **Lei nº 4.506, de 30 de novembro de 1964**. Dispõe sobre o imposto que recai sobre as rendas e proventos de qualquer natureza. Brasília, 30 nov. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4506.htm>. Acesso em: 4 set. 2017.

BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa SRF nº 318, de 4 de abril de 2003**. Divulga atos emanados do Comitê de Valoração Aduaneira (OMC), da IV Conferência Ministerial da OMC e do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (OMA). Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15208&visao=anotado>>. Acesso em: 4 set. 2017.

BRASIL. Senado Federal. **Decreto Legislativo nº 9, de 8 de maio de 1981**. Aprova os textos do Acordo sobre a Implementação do Artigo VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (Código de Valoração Aduaneira), do Protocolo Adicional ao referido Acordo, bem como da Lista de Concessões Tarifárias Brasileiras nas Negociações Comerciais Multilaterais, todos concluídos em Genebra, a 12 de abril de 1979. Brasília, 8 maio 1981. Disponível em: <http://www.editoralex.com.br/doc_247306_DECRETO_LEGISLATIVO_N_9_DE_8_DE_MAIO_DE_1981.aspx>. Acesso em: 4 set. 2017.

CANNISTRA, Dan; CUADROS, Miguel A. Rodríguez. **The Dutiability of Royalty Payments: The Impact of the World Customs Organization's Advisory Opinion 4.15**. Disponível em: <<https://www.deepdyve.com/lp/kluwer->

-law-international/the-dutiability-of-royalty-payments-the-impact-of-the-world-customs-Ed3NXqVHwM>. Acesso em: 4 set. 2017.

CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CAPARROZ, Roberto. **Comércio internacional esquematizado**. São Paulo: Saraiva, 2012.

ERNST & YOUNG. **TradeWatch**, v. 12, n. 2, June 2013. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/TradeWatch-June13/\\$FILE/TradeWatch-June13.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/TradeWatch-June13/$FILE/TradeWatch-June13.pdf)>. Acesso em: 9 set. 2017.

EUROPEAN COMMISSION. **Guidance: Customs Valuation Implementing Act. Articles 128 and 136 UCC IA. Article 347 UCC IA**. Brussels, Apr. 28th, 2016. Disponível em: <http://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/customs/customs_code/guidance_valuation_en.pdf>. Acesso em: 4 set. 2017.

MACEDO, Leonardo Correia Lima. **Direito tributário no comércio internacional: acordos e convenções internacionais – OMC, CCA/OMA, Aladi e Mercosul**. São Paulo: Aduaneiras, 2005.

MACEDO, Leonardo Correia Lima. Valoração aduaneira: força legal dos atos do CVA e do CTVA. In: TREVISAN, Rosaldo (Org.). **Temas atuais de direito aduaneiro II**. São Paulo: Lex, 2015. p. 123-137.

PRICEWATERHOUSECOOPERS. **15th Annual Conference Maximise Shareholder Value through Effective TAX Planning 2014**. Oct. 2013. Disponível em: <<http://www.pwc.com/th/en/msv/asset/msv2013/g-q-recently-emerging-trend-of-customs-challenges.pdf>>. Acesso em: 9 set. 2017.

SANDLER, TRAVIS & ROSENBERG TRADE REPORT. **WCO Advisory Could Have Significant Impact on Dutiability of Licensed Imports**. Aug. 23rd,

2013. Disponível em: <<http://www.strtrade.com/news-publications-WCO-opinion-valuation-license-fee-082313.html>>. Acesso em: 4 set. 2017.

SEHN, Solon. Pressupostos de incidência do imposto de importação no direito brasileiro. 2015. 253 f. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2015.

SICILIANO, Andrew; SMITH, Todd. **Royalties and License Fees: Dutiable or Not?**. Aug. 2013. Disponível em: <<http://www.usfashionindustry.com/presentations/091013-USAITA-KPMG-Royalties-License-Fees-Webinar.pdf>>. Acesso em: 9 set. 2017.

TORRES, Heleno. **Comércio internacional e tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **A New Instrument of the Technical Committee on Customs Valuation**. Disponível em: <<http://www.wcoomd.org/en/media/newsroom/2013/july/a-new-instrument-of-the-technical-committee-on-valuation.aspx>>. Acesso em: 4 set. 2017.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **Advisory Opinion 4.15: Third Party Royalties and Licence Fees**. Apr. 2013. Disponível em: <https://www.eiseverywhere.com/file_uploads/54c7f3e148d9c83e8f40eda18467a2c5_6_AO415.pdf>. Acesso em: 9 set. 2017.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **Commentary 25.1: Third Party Royalties and Licence Fees**. 2015. Disponível em: <https://www.eiseverywhere.com/file_uploads/483a20d7b46b86ddd39b20f068ed0145_5_ThirdPartyRoyaltiesandLicenceFees-Comm25.1_c.pdf>. Acesso em: 9 set. 2017.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **Customs Valuation Compendium**. Apr. 2014.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **Guide to Customs Valuation and Transfer Pricing**. June 2015. Disponível em: <<http://www.wcoomd.org/en/>

topics/key-issues/revenue-package/~//media/36DE1A4DC54B47109514FFC-D0AAE6B0A.ashx>. Acesso em: 4 set. 2017.

WORLD CUSTOMS ORGANIZATION. **WCO in brief**. Disponível em: <<http://www.wcoomd.org/en/about-us/what-is-the-wco.aspx>>. Acesso em: 4 set. 2017b.

WORLD TRADE ORGANIZATION. Committee on Customs Valuation. **Minutes of the Meeting of 15 May 2013**. Disponível em: <https://docs.wto.org/dol2fe/Pages/FE_Search/ExportFile.aspx?id=118412&filename=q/G/VAL/M55.pdf>.

