

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)<sup>1</sup>.

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

---

<sup>1</sup> 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](http://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.