



## **ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

### **TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO – TCC**

#### **O CHAMADO “FIRST SALE RULE” E SEUS POTENCIAIS IMPACTOS NO SISTEMA BRASILEIRO**

Aline Falcão Ferreira

Matrícula nº 00104120



## **ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

### **TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO - TCC**

#### ***O CHAMADO “FIRST SALE RULE” E SEUS POTENCIAIS IMPACTOS NO SISTEMA BRASILEIRO***

Aline Falcão Ferreira

Professor Orientador: Jonathan Vita Barros

*Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Curso de Pós-Graduação ‘Lato Sensu’ em Direito Tributário da PUC-SP/COGEAE como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário, sob a orientação do Professor Jonathan Vita Barros.*

***São Paulo, março de 2014.***

## RESUMO

O presente trabalho tem como objeto a apresentação da *first sale rule*, como uma possível regra de planejamento tributário. Traçado o objetivo, o trabalho teve como ponto imprescindível que fossem debatidos os temas separados por capítulos: Planejamento tributário; tributação incidente sobre as operações de importação e a *first sale rule* em uma abordagem acerca de possível impacto no sistema brasileiro. A primeira etapa do trabalho fez uma importante distinção entre as normas elisivas e antielusivas, demonstrando qual o limite que existe entre elas, fazendo uma relação delas com a interposição de pessoas no planejamento tributário, sendo um ponto imprescindível para relacionar a *first sale rule* como uma regra de planejamento tributário. A segunda parte do trabalho, traz uma análise acerca dos tributos incidentes sobre a importação, principalmente aprofundando na questão sobre os regimes incidentes sobre o PIS e a COFINS, separando-os em regimes cumulativos, não-cumulativos e monofásico. Especialmente este regime, terá uma grande importância para a conclusão do trabalho, haja vista sua similaridade com a sistemática da *first sale rule*. No terceiro capítulo, o objetivo é demonstrar se há e de que forma que há a intersecção da *first sale rule* com regra tributária do ordenamento jurídico brasileiro e demonstrar de que forma isso acontece, bem como apresentar as vantagens e desvantagens trazidas pela *first sale rule*. Desta forma, através do estudo realizado, pode-se, através dos argumentos embasados trazidos, demonstrar que a *first sale rule* é uma norma elisiva e detem uma grande similaridade e harmonia com o regime monofásico do PIS e da COFINS.

**Palavras chave:** First sale rule. Elisão Fiscal. Regime monofásico PIS/COFINS. Planejamento tributário

## ABSTRACT

The present work has as its object the presentation of the first sale rule, as a possible rule of tax planning. Tracing the goal, the work was essential point that the issues were discussed by separate chapters: tax planning; taxation on import operations and the first sale rule on an approach on the possible impact in the Brazilian system. The first stage of the work made an important distinction between elisivas and antielusivas standards, demonstrating that the threshold that exists between them, making them a relation with people bringing in tax planning, being an essential point to relate the first sale rule as a rule of tax planning. The second part of the its work presents an analysis regarding the incidents on import taxes, mainly on the question of deepening incidents schemes on PIS and COFINS, separating them into cumulative , non- cumulative and single-phase schemes . Especially this scheme will have a great importance for the completion of the work, given its similarity to the scheme of first sale rule. In the third chapter, the goal is to demonstrate whether and how there's the intersection of the first sale rule on tax rule of the Brazilian legal system and demonstrate how it happens, also present the advantages and disadvantages brought by the first sale rule. Thus, through the study, one can, through grounded arguments brought, show that the first sale rule is a rule called "elisiva" and holds a strong similarity and harmony with the single-phase regime of PIS and COFINS .

**Palavras chave:** First sale rule. Elisao Fiscal. Single-phase regime of PIS/COFINS.  
Tax planning

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>6</b>
<b>1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO</b> .....	<b>8</b>
1.1 ELISÃO .....	8
1.2 ELUSÃO.....	10
1.3 EVASÃO .....	12
1.4 A INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO .....	13
1.4.1 A interposição de pessoas nas importações.....	13
1.4.1.1. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM .....	14
1.4.1.2. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA .....	16
<b>2 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE IMPORTAÇÃO E SUA BASE DE CÁLCULO</b> <b>18</b>	
2.1 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR .....	18
2.1.1 II E IE.....	18
2.1.2 IPI .....	20
2.1.3 PIS/COFINS importação.....	20
2.2 REGIMES DO PIS/COFINS .....	22
2.2.1 . Regime cumulativo .....	22
2.2.1.1. Substituição tributária .....	22
2.2.2 Regime não-cumulativo .....	23
2.2.2.1. Alíquota zero.....	24
2.2.2.2 Alíquota básica.....	24
2.2.3. Regime Monofásico .....	25
2.3 VALOR ADUANEIRO .....	25
<b>3 O CHAMADO “FIRST SALE RULE” E SEUS POTENCIAIS IMPACTOS NO SISTEMA BRASILEIRO</b> .....	<b>28</b>
3.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE “FIRST SALE RULE” .....	28
3.1.1 Histórico da “first sale rule” .....	28
3.1.2 “First sale rule” na realidade norte-americana e européia.....	29
3.1.3. <i>Arm’s lenght</i> como critério da <i>first sale rule</i> .....	30
3.1.4 Antecedentes jurisprudenciais.....	32
3.2. VANTAGENS E DESVANTAGENS NA APLICABILIDADE DA FIRST SALE RULE .....	34
3.2.1 Vantagens.....	35
3.2.2 Desvantagem.....	36
3.3 “FIRST SALE RULE” E REGIME MONOFÁSICO DE PIS/COFINS .....	37
<b>CONCLUSÃO</b> .....	<b>39</b>
<b>REFERÊNCIAS</b> .....	<b>41</b>

## INTRODUÇÃO

O sistema tributário brasileiro é um sistema complexo, no qual, faz-se necessário constantemente um aprimoramento e novas abordagens para compreensão dessa rede tão importante e imprescindível para o ordenamento jurídico.

Ao passo que o sistema tributário é um sistema complexo, quiçá será o sistema internacional de normas tributárias. Tal sistema, além de considerar quaisquer eventualidades e contradições nas normas internas, deverá considerar todos os ordenamentos internacionais, a fim de não ultrapassar quaisquer limites pré-estabelecidos.

Para tanto, conforme leciona Rui Barbosa Nogueira, é importante que para entender a complexidade do sistema, é preciso entender ele como um todo,

O jurista não tem apenas de estudar a legislação vigente de seu país, mas muitas vezes a passada e a comparada, no tempo e no espaço. Tem que estudar a doutrina e a jurisprudência, adquirir a cultura jurídica, sem o que não terá habilidade para investigar ou apreciar a relação fática, conhecer o conteúdo das normas, interpretá-las, integrá-las e aplicá-las ou ser capaz de elaborar a lei.<sup>1</sup>

Para tanto, na discussão do tema proposto, abordar-se-á o direito como linguagem, método esse difundido por Paulo de Barros Carvalho, considerando a limitação do espaço, objetivando o trabalho através de premissas, com um enfoque dinâmico e sintético.

Assim sendo, buscou-se primeiramente nesse trabalho, apresentar uma abordagem acerca do planejamento tributário, delimitando a linha tênue sobre o que separa uma norma elisiva de uma norma antielusiva, pois tal distinção será importante para compreensão do trabalho.

---

<sup>1</sup> NOGUEIRA, Rui Barbosa. Curso de direito tributário – 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 1994. P. 43-44.

Todavia, optou-se por aprofundar a questão da tributação internacional, fazendo uma correlação com o ordenamento jurídico brasileiro. Primeiramente, fez-se necessário que houvesse uma explanação sobre a interposição de pessoas no planejamento tributário e, mais especificamente, consoante mencionado anteriormente, aprofundando-se a questão da interposição de pessoas na importação (importação por conta e ordem e importação por encomenda).

Em seguida serão discorridos os principais tributos incidentes em uma operação de importação, quais sejam, Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados, PIS/COFINS, sendo que para estes, aprofundando-se na questão dos regimes incidentes – cumulativo, não-cumulativo e monofásico -.

Por fim, será analisada a *first sale rule*, uma tributação incidente nos Estados Unidos e Europa que consiste em uma tributação ocorrida no preço da primeira venda sem a intermediação do *middleman*. Para fomentar essa análise, será discorrida a questão da decisão da Corte Americana realizada no ano de 2013, sendo um grande marco para possível consolidação dessa regra.

O objetivo desse trabalho será fazer uma análise sobre a correlação do regime monofásico do PIS/COFINS com a *first sale rule* e, também, compreender se esta regra se trata de fato de uma regra de planejamento tributário ou de uma norma antielusiva.

# 1 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Primeiramente, esclarece-se que planejamento tributário, conforme leciona Heleno Tôrres,

É uma expressão que deve servir para designar, tão-só, a técnica da organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos.<sup>2</sup>

Não obstante, para se ter um entendimento mais amplo do que se trata o planejamento tributário, faz-se imprescindível um entendimento acerca de três institutos: elisão, elusão e evasão. Nesses últimos institutos há uma linha tênue que os separa,

Quando digo que a simulação e a fraude à lei não diferem dos atos negociais desprovidos de causa que assim não se constituam, tal equiparação somente tem cabimento para os efeitos de acomodá-los em um grupo único (elusão tributária) que autorizará a desconsideração de tais atos ou negócios, como “motivo” dos atos administrativos próprios. Contudo, o traço diferenciador de cada uma dessas categorias será fundamental para a aplicação das sanções tributárias subsequentes, quando então simulação não é fraude à lei e tampouco a constituição de negócios jurídicos carentes de causa será sempre simulação ou fraude, apesar de difícil separação na maioria dos casos.(p. 17)

Esclarece-se, no entanto, que haja vista as premissas adotadas no presente trabalho, o planejamento tributário não terá a abrangência da elusão, tampouco da evasão, mas forma de elisão.

## 1.1 ELISÃO

Inicialmente, deve ser ressaltado que há entendimento em uma doutrina majoritária que as normas elisivas se tratam de um sinônimo de planejamento tributário, não havendo qualquer distinção entre os aludidos institutos.

---

<sup>2</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. P.

Normas elisivas deverão, obrigatoriamente estar em harmonia e consonância com a legislação e ocorrer em um momento anterior ao fato gerador, impedindo, conseqüentemente, o surgimento da obrigação tributária.

Acerca da questão de que a norma elisiva ocorre antes do fato gerador, ressalta-se que existem duas vertentes desse tema: a elisão imprópria, na qual o legislador resta consciente da prática de modalidades de negócio e a elisão própria, que é praticada em grande parte dos negócios elisivos, no qual se utiliza a lacuna ou indução na lei.<sup>3</sup>

Fica, portanto, o contribuinte com a liberdade de escolher sobre a incidência ou não do fato gerador da obrigação tributária, podendo-se, por conseguinte, ser praticado o planejamento tributário. Este somente poderá ser restringido em virtude de lei e não da intervenção do órgão público, em consonância com o princípio da segurança jurídica.

Tal afirmativa está corroborada por Sacha Calmon e diversos doutrinadores,

Sendo “ex lege”, a obrigação tributária principal somente pode resultar da norma (não é por outro motivo que a designa “ex lege”), como está claramente dito na Constituição, em mais de um lugar (artigo 5º, II e artigo 150, I) e no Código Tributário Nacional (artigo 97). Nenhum contribuinte tem obrigação de pagar imposto que a lei não prevê, ou maior do que por ela previsto, isso, porque em o fazendo, além de sofrer lesão patrimonial sem justa causa, estaria coadjuvando na infração à ordem constitucional.<sup>4</sup>

Edmar Oliveria lista as condições de validade da elisão fiscal, diferenciando-a de condutas ilícitas (elusão),

(a)O planejamento tributário seria, em si, algo lícito e que pode ser francamente defendido e perseguido pelas pessoas em geral, (b) ele requer legitimidade dos meios, ou seja, é necessária a licitude da operação, (c) para ser legítimo é necessário que a ação ou omissão seja anterior à ocorrência do fato gerador, o que é, de certa forma, uma redundância, pois o planejamento tributário visa evitar

---

<sup>3</sup> DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2ª Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977. P. 49

<sup>4</sup> CANTO, Gilberto de Ulhôa. Apud CELHO, Sacha Calmon. Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática. São Paulo: Dialética, 1998. P. 295-6.

o fato gerador e (d) não importam as razões dos atos ou negócios jurídicos salvo quando a lei estipular que elas devam ser consideradas.<sup>5</sup>

Trata-se a elisão fiscal, ou também chamada economia de tributos (conforme aborda Heleno Tôrres), uma modalidade que não comporta qualquer afronta à lei,

(...) as atitudes lícitas que possam ser adotadas pelos contribuintes, na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, evitando a incidência destes, reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal, sem qualquer descumprimento frontal ou indireto das leis.<sup>6</sup>

Portanto, a conduta elisiva ou o planejamento tributário tratam-se de forma de economia tributária, devidamente respaldada na posituação da lei, seja pela omissão ou indução desta.

## 1.2 ELUSÃO

A elusão terá como elementos principais o dolo, fraude e simulação. O objetivo é tentar mascarar o negócio jurídico, de forma a obter vantagens ilícitas antes ou após a ocorrência do fato jurídico.

O contribuinte nessa modalidade não nega que haja um nascimento de obrigação tributária, porém irá modifica-la de modo a obter um benefício indevido.

A doutrina trata essa modalidade como uma espécie de elisão ineficaz.

(...) Por fim, nos casos denominados pela doutrina de elusão fiscal (ou elisão ineficaz), o contribuinte simula determinado negócio jurídico com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador. Trata-se de um ardil caracterizado primordialmente pelo que a doutrina denomina de abuso das formas, pois o sujeito

---

<sup>5</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009. P. 10.

<sup>6</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária. Ob. Cit. P. 174

passivo adota uma forma jurídica atípica, a rigor lícita, com escopo de escapar artificialmente da tributação”.<sup>7</sup>

É nesse sentido que leciona Heleno Tôrres,

(...) o fenômeno pelo qual o contribuinte, mediante a organização planejada de atos lícitos, mas desprovidos de “causa” (simulados ou com fraude à lei), tenta evitar a subsunção de ato ou negócio jurídico ao conceito normativo de fato típico e a respectiva imputação da obrigação tributária. Em modo mais amplo, elusão tributária consiste em usar de negócios jurídicos atípicos ou indiretos desprovidos de “causa” ou organizados com simulação ou fraude à lei, com a finalidade de evitar a incidência de norma tributária impositiva, enquadrar-se em regime fiscalmente mais favorável ou obter alguma vantagem fiscal específica.<sup>8</sup>

A elusão se trata de uma previsão na lei, porém, utilizar-se-á a legislação de maneira a implicar em uma declaração inverídica acerca do fato gerador.

De qualquer forma, importante é mencionar que Paulo de Barros Carvalho elucida quais os limites para normas antielusivas terem validade,

(...) a celebração de negócio jurídico válido, cuja escolha decorre da autonomia da vontade e livre iniciativa do particular, implicando a ausência de subsunção do fato à norma tributária ou acarretando o enquadramento à norma tributária que prescreva exigências menos onerosas, é perfeitamente lícita e não susceptível de desconsideração pela autoridade administrativa. Isso porque, como tenho reiteradamente afirmado, a realidade jurídica é constituída pelo próprio direito: este prevê a forma e a linguagem a ser adotada para que se tenha determinado fato jurídico ou não.<sup>9</sup>

Impende destacar que, a abordagem tratada por Paulo de Barros Carvalho se trata de uma abordagem tradicional, na qual convencionou-se chamar de elisão aquilo que é elusão, conforme a ideia trazida por Heleno Taveira Tôres que trouxe uma abordagem moderna, na qual há uma distinção entre normas elisivas e antielusivas, no qual estas, vem diretamente de encontro a elisão fiscal.

---

<sup>7</sup> ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquematizado*. 4ª ed. rev. e atual. São Paulo: **Método**, 2010. p 287-290

<sup>8</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária*. Ob. Cit. P. 189.

<sup>9</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *A livre iniciativa no Direito Tributário Brasileiro*. In: *Derivação e Positivização no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2011. P. 14.

Como um exemplo melhor esclarecedor sobre este tema, existe o negócio jurídico envolvendo um imóvel. A fim de recolher um valor a menor de tributo, o contribuinte ao declarar o negócio jurídico, que na realidade se trata de uma venda, ou seja, incide ITBI, acaba por declarar como uma doação e, conseqüentemente, recolhe o tributo errado (ITCMD) – propositalmente, incorrendo, nessa forma, em uma ilicitude no negócio jurídico.

### 1.3 EVASÃO

Objetiva-se nesta modalidade mascarar e ocultar fatos ocorridos, via de regra, em momento posterior à hipótese de incidência da RMIT, evitando-se, por conseguinte, o nascimento da obrigação tributária.

Trata-se de uma conduta evitada de ilicitude e, conforme explanado anteriormente, tem como objetivo impedir a autoridade competente de ter conhecimento da obrigação tributária.

(...)os atos tendentes a ocultar ocorrência de fato jurídico tributário configuram operações simuladas, pois não obstante a intenção consista na prática do fato que acarretará o nascimento da obrigação de pagar tributo, este, ao ser concretizado, é mascarado para que aparente algo diverso do que realmente é.<sup>10</sup>

Helena Tôrres também corrobora com o aludido entendimento,

Numa acepção estrita, todavia, por evasão fiscal deve-se entender o fenômeno que decorre da conduta voluntária e dolosa, omissiva ou comissiva, dos sujeitos passivos de eximirem-se ao cumprimento, total ou parcial, das obrigações tributárias de cunho patrimonial.<sup>11</sup>

Ao contrário do que ocorre na elusão, nessa modalidade não haverá a declaração do contribuinte da ocorrência do fato gerador, mas sim, o fato em si será mascarado em uma conduta – ilícita -, implicando na fraude do negócio jurídico.

---

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. A livre iniciativa no Direito Tributário Brasileiro. In: Derivação e Positivização no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2011. P. 13.

<sup>11</sup> TÔRRES, Helena Taveira. Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária. Ob. Cit. P. 178.

Eu suma, enquanto na elusão há o emprego do dolo, um intuito reconhecido de simulação ou fraude frontal à lei, na elisão há uma redução da carga tributária em harmonia com a legislação e na evasão, assim como na elusão, haverá uma afronta à lei, objetivando descumprir a obrigação tributária.

Superado o esclarecimento acerca da diferenciação de elisão, elusão e evasão, é importante ser explanado um ponto que terá influência direta no planejamento tributário (ou norma antielisiva ou antielusiva), qual seja, a interposição de pessoas neles.

#### 1.4 A INTERPOSIÇÃO DE PESSOAS NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Nos dias atuais, tem havido uma crescente necessidade empresarial de tornar a atividade-fim mais especializada e ter o enfoque da atividade empresarial somente na realização do objetivo fim. Para tanto, fez-se necessário que houvesse a terceirização da atividade-meio para que assim, seja possível almejar o objetivo-fim.

Todavia, o que se demonstrou uma crescente necessidade, também se utilizou para tentar se esquivar das obrigações tributárias decorrentes dos negócios jurídicos realizados, imputando a pessoas diversas dos contribuintes de fato a responsabilidade do pagamento do tributo.

##### **1.4.1 A interposição de pessoas nas importações**

A interposição de pessoas na importação se trata de uma terceirização das atividades de importação, podendo ser denominada como uma espécie de importação indireta.

No que tange a essa interposição de pessoas nas relações comerciais de importação, a Receita Federal buscou se adequar a realidade atual,

regulamentando a terceirização das atividades-meio das empresas por meio de Instruções normativas e portarias.

A Receita Federal reconhece a importação por encomenda e por conta e ordem como duas modalidades autorizadas e as regulamenta, conforme será explanado a seguir.

#### **1.4.1.1. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM**

A importação por conta e ordem é uma modalidade devidamente regulamentada pela Receita Federal, por meio da Instrução Normativa nº 225/2002<sup>12</sup>, na qual esta permite que existam duas figuras atuando diretamente no negócio jurídico (importação): o importador e o adquirente.

Nesta modalidade de importação, os custos envolvidos se concentram todos no adquirente: aquisição da mercadoria, tributos e o encomendante atua apenas como um mediador, inclusive, não constando na Declaração de Importação (DI) como um adquirente.

Analisando-se a situação e a relação comercial envolvida, observa-se que o importador atuará apenas como um prestador de serviço, haja vista que as responsabilidades e recursos dispendidos serão do adquirente.

---

<sup>12</sup> Art. 1º O controle aduaneiro relativo à atuação de pessoa jurídica importadora que opere por conta e ordem de terceiros será exercido conforme o estabelecido nesta Instrução Normativa.

Parágrafo único. Entende-se por importador por conta e ordem de terceiro a pessoa jurídica que promover, em seu nome, o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra, em razão de contrato previamente firmado, que poderá compreender, ainda, a prestação de outros serviços relacionados com a transação comercial, como a realização de cotação de preços e a intermediação comercial.

Art. 2º A pessoa jurídica que contratar empresa para operar por sua conta e ordem deverá apresentar cópia do contrato firmado entre as partes para a prestação dos serviços, caracterizando a natureza de sua vinculação, à unidade da Secretaria da Receita Federal (SRF), de fiscalização aduaneira, com jurisdição sobre o seu estabelecimento matriz.

Parágrafo único. O registro da Declaração de Importação (DI) pelo contratado ficará condicionado à sua prévia habilitação no Sistema Integrado de Comércio Exterior (Siscomex), para atuar como importador por conta e ordem do adquirente, pelo prazo previsto no contrato.

Para que haja validade na importação, ambas empresas envolvidas (importadora e encomendante), deverão estar habilitadas no RADAR<sup>13</sup> e demais sistemas da SRF<sup>14</sup>, sendo para tanto, imprescindível que haja um contrato válido de prestação de serviços entre as partes envolvidas.

O requisito de ter ambas empresas habilitadas no RADAR é para que ambas empresas sejam responsabilizadas pela operação de importação, sendo obrigatório inclusive o lançamento dos seus CNPJ nas Declarações de Importação.

Além disso, conforme disposto no artigo 3º da IN SRF n.º 225/02, deverão ser observados os seguintes pré-requisitos: Ao elaborar a declaração de importação (DI), o importador, pessoa jurídica contratada, deve indicar na ficha "importador" da DI o número de inscrição da empresa adquirente no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas (CNPJ); O conhecimento de carga correspondente deve estar consignado ou endossado ao importador contratado, o que lhe dará direito a realizar o despacho aduaneiro e retirar as mercadorias do recinto alfandegado; e a fatura comercial deve identificar o adquirente da mercadoria, ou seja, contra ela devem ser faturada as mercadorias, pois a fatura deve refletir a transação efetivamente realizada com o vendedor ou o transmitente das mercadorias.

Em suma, a "trading" será uma prestadora de serviços, os custos envolvidos em todo trâmite serão suportados pelo adquirente, inclusive o câmbio, a DI terá como informação prestada que o adquirente é o real adquirente e o contrato será por conta e ordem.

---

<sup>13</sup> RADAR – Sistema de rastreamento da atuação dos intervenientes aduaneiros

<sup>14</sup> SRF – Secretaria da Receita Federal

#### 1.4.1.2. IMPORTAÇÃO POR ENCOMENDA

Na realidade, a doutrina<sup>15</sup> denomina a importação por encomenda como “importação por conta própria, sob encomenda”, pois na realidade, todo o valor financeiro envolvido na transação ocorrerá por conta da importadora. Vale ressaltar que os requisitos para configuração dessa modalidade estão delineados na Instrução Normativa SRF nº 634, de 24.03.2006.

Frisa-se que, em havendo qualquer dispendimento financeiro do encomendante, não restará configurada a modalidade importação por encomenda, pois é requisito imprescindível para a importação por encomenda que os valores envolvidos sejam todos do importador.

Não obstante, a importadora deverá apresentar a Secretaria da Receita Federal uma cópia do contrato firmado entre ela e a encomendante, no qual está demonstrada a vinculação entre elas na Siscomex.<sup>16</sup>

A similaridade de importação por encomenda e por conta e ordem está na questão do IPI, pois este deverá ser tratado pelo encomendante/adquirente, isto é, os débitos e créditos ocorrerão na saída subsequente ao produto.<sup>17</sup>

Assim como na importação por conta e ordem, na importação por encomenda, a importadora e o encomendante deverão ter registro no Siscomex<sup>18</sup>. Basicamente, a diferença entre as supranomeadas modalidades está na questão da responsabilidade e do custo financeiro envolvido.

Na importação por encomenda, a “trading” arcará com os custos e será a importadora de fato e, ainda, o câmbio será fechado por ela. Ou seja,

---

<sup>15</sup> BARBOSA, Fabiana Gragnani. Importação por conta e ordem x importação por encomenda. Considerações em função da lei n. 11.281/2006. Disponível em [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br). Acesso em: 02 de março de 2014.

<sup>16</sup> IN SRF 650/2006.

<sup>17</sup> Ob. Cit. P. 3.

<sup>18</sup> SISCOMEX – Sistema integrado de comércio exterior.

basicamente todo negócio jurídico dependerá dela, com exceção dos débitos e créditos referentes ao IPI.

A diferenciação entre importação por encomenda e por conta e ordem estará na responsabilidade financeira envolvida. Enquanto nesta, os custos envolvidos serão do adquirente, naquela, os custos envolvidos serão de responsabilidade do importador.

Explicando-se o que se objetiva com a elisão, elusão e evasão, demonstrando-se do que se trata cada instituto e sendo necessária uma correlação entre eles e a interposição de pessoas no planejamento tributário, vislumbra-se no próximo capítulo relacionar os tributos envolvidos no comércio exterior com a elisão, antielusão e antielusão na *first sale rule*, tema este que será esmiuçado no último capítulo do presente trabalho.

## **2 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE IMPORTAÇÃO E SUA BASE DE CÁLCULO**

### **2.1 TRIBUTOS INCIDENTES SOBRE O COMÉRCIO EXTERIOR**

Diversos são os tributos envolvidos no comércio exterior. Todavia, em virtude da abrangência deste trabalho, optou-se por compreender melhor apenas alguns tributos, quais sejam, Imposto de Importação; Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e PIS/COFINS.

#### **2.1.1 II E IE**

O imposto de importação, ao contrário dos tributos que a seguir serão trabalhados (IPI, PIS e COFINS), irá proteger o mercado interno de uma competição desleal de mercadorias importadas.

Tal imposto terá cunho extrafiscal, ou seja, terá além da finalidade de arrecadação, a função de regular economicamente o Estado, conforme explana Carrazza:

Extrafiscalidade é o emprego dos meios tributários para fins não-fiscais, mas ordinatórios (isto é, para disciplinar comportamentos de virtuais contribuintes, induzindo-os a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa<sup>19</sup>

Para que se forme a RMIT do II é necessário analisar o inciso I do artigo 153 da CF, bem como o artigo 19 do CTN.

Nesses artigos é possível se encontrar o critério material, sendo: importar mercadorias, o critério temporal ocorrerá no momento em que ocorrer a entrada aduaneira no país, o espacial território aduaneiro. Já no consequente, o

---

<sup>19</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006. P.82-83.

critério pessoal será a União Federal como sujeito ativo e Importador como sujeito ativo. O critério quantitativo terá como base de cálculo o valor aduaneiro, que será melhor discorrido posteriormente e a alíquota será estabelecida pelo CAMEX;

O sujeito ativo do II será a União, pois é necessário que haja uniformidade na cobrança do referido imposto,

(...) em se tratando de imposto com implicações no relacionamento do País com o exterior, seu trato deve caber na verdade à União, responsável por esse relacionamento, que há de ser uniforme, pois no âmbito internacional não se deve projetar a personalidade jurídica dos Estados-membros, mas a própria Federação como um todo.<sup>20</sup>

Assim sendo, o imposto sobre a importação será de suma importação para não implicar em vantagens indevidas a produtos vindo do exterior em detrimento de produtos nacionais, sendo que as suas alíquotas serão reguladas por lei ordinária, salvo as exceções previstas pela Constituição Federal<sup>21</sup> que serão reguladas por Lei complementar.

No que tange ao Imposto de exportação, para que se forme a RMIT do IE é necessário analisar o inciso I do artigo 153 da CF, bem como o artigo 23 do CTN.

Nesses artigos é possível se encontrar o critério material, sendo: Critério material exportar mercadorias; temporal o momento em que ocorrer a saída aduaneira do país e espacial a saída do território nacional. No critério pessoal o sujeito ativo será a União e o passivo o exportador. Para o critério quantitativo, a base de cálculo, quando houver uma alíquota específica, a unidade de medida será adotada pela legislação tributária e quanto a alíquota for ad valorem, será o preço do produto. A alíquota será estabelecida em lei.

---

<sup>20</sup>MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010. P. 321.

<sup>21</sup>Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: § 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

É importante destacar que o Brasil não cobra imposto de exportação, considerando-se até uma espécie de imunidade tributária.

### 2.1.2 IPI

Conforme dispõe o artigo 35, do Decreto 7.212/2010, que regula o IPI, existem duas regras-matrizes do citado tributo, juridicamente distintas, com base de cálculo e hipóteses de incidência diferentes, posto existirem duas hipóteses de ocorrência de fato geradores, conforme segue:

Art. 35. Fato gerador do imposto é:

**I – o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira; ou  
II – a saída de produto do estabelecimento industrial, ou equiparado a industrial.**

Parágrafo único. Para efeito do disposto no inciso I, considerar-se-á ocorrido o respectivo desembaraço aduaneiro da mercadoria que constar como tendo sido importada e cujo extravio ou avaria venham a ser apurados pela autoridade fiscal, inclusive na hipótese de mercadoria sob regime suspensivo de tributação.

O IPI, assim como o PIS/COFINS importação, no caso de produtos advindos do exterior, deverá apresentar uma forma em que haja uma equiparação ao produto internacional com o produto nacional, evitando-se, assim, uma “reverse discrimination”, conforme lecionado por Jonathan Vita.<sup>22</sup>

Ainda, conforme lecionado pelo supranomeado autor, o importador figurará como contribuinte importador e também como sujeito passivo da relação jurídico-tributária de IPI, equiparando o estabelecimento industrial nas saídas das mercadorias para o território nacional.

### 2.1.3 PIS/COFINS importação

O cerne da questão da Base de Cálculo do PIS/COFINS-importação transita na definição de receita bruta atribuída pelo legislador e a definição atribuída pela doutrina e parte dos julgados. Enquanto naquela definição, o legislador entende

---

<sup>22</sup> VITA, ob. Cit. P. 150

que a receita bruta é basicamente tudo que a empresa tem como receita<sup>23</sup>, já a doutrina entende que ser tão generalista estaria equivocado, vez que existem as receitas que apenas transitam nas empresas, cuja propriedade, domínio não será da empresa, mas sim de terceiros.

Entende-se que a base de cálculo para o PIS e a COFINS deverá ser o faturamento, nos termos que o julgado abaixo transcreve:

TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS, LEI Nº 9.718/98. SEGURADORAS E ENTIDADES DE PREVIDÊNCIA PRIVADA. CONCEITO DE FATURAMENTO. PIS9.718A contribuição para o PIS e a COFINS devidas pelos autores devem ser calculados com base no faturamento, nos termos dos arts. 2º, e 3º, caput, da Lei nº 9.718/98. Na expressão faturamento se incluiu todo o incremento patrimonial resultante do exercício de atividades empresariais típicas. A natureza ou finalidade específica de cada atividade empresarial é indissociável da idéia jurídica tributária de faturamento. No tocante às receitas financeiras auferidas pelos autores, a própria lei, em seu art. 3º, § 6º, III, e § 7º, esclarece o que pode ser deduzido ou excluído da base de cálculo das aludidas exações. Escapam à incidência do PIS e da COFINS apenas as chamadas receitas não operacionais, desde que não constituam elemento principal da atividade empresarial, além daquelas excepcionadas pela própria lei. Apelação e remessa oficial parcialmente providas para, explicitando o conteúdo de faturamento, fazer incidir as contribuições sobre todas as operações decorrentes do objeto social dos autores. Prejudicado o agravo interposto pelos autores às fls. 383/385. PIS2º3º9.718PIS<sup>24</sup>

O Programa de Integração Social e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes na importação visam “equalizar a tributação entre nacionais e estrangeiros com relação às receitas provenientes de tais operações”.<sup>25</sup>

Assim sendo, conforme elucidado pelo referido autor, o PIS/COFINS incidentes na importação têm como objetivo final, tratar a mercadoria importada da mesma forma que é tratada a mercadoria nacional, não beneficiando, conseqüentemente, qualquer sujeito passivo.

---

<sup>23</sup> Lei 9.718/98 – artigo 3º, §1º: Entende-se pro receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

<sup>24</sup>16648 SP 0016648-59.2006.4.03.6100, Relator: DESEMBARGADORA FEDERAL MARLI FERREIRA, Data de Julgamento: 30/08/2012, QUARTA TURMA

<sup>25</sup> VITA, Jonathan Barros. Valoração Aduaneira. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Fiscosoft Editora, 2014.p. 162

## 2.2 REGIMES DO PIS/COFINS

Para o foco deste trabalho e entendimento deste, o PIS e COFINS têm três regimes: cumulativo, sendo que neste esta contemplada a Substituição Tributária; o regime não-cumulativo e o regime monofásico.

A seguir, será melhor explicado cada um desses regimes para que seja esclarecida a finalidade e objetivo deste trabalho.

### 2.2.1 . Regime cumulativo

O regime cumulativo incidirá sobre o faturamento e terá como alíquotas ordinárias 0,65% e 3% (para PIS e COFINS respectivamente) e a sua grande diferença para o regime não-cumulativo será o não direito ao crédito ao contribuinte.

Este regime será obrigatório para as Pessoas Jurídicas tributadas no lucro presumido, imunes, órgãos públicos, autarquias, fundações, cooperativas, etc.

Receitas sujeitas ao regime cumulativo serão: a substituição tributária do PIS e da COFINS; Vendas de veículos usados; Prestação de serviços de telecomunicações; Receitas de prestação de serviço de transporte coletivo de passageiro, efetuado por empresas regulares de linhas aéreas domésticas, e de prestação de serviço de transporte de pessoas por empresa de táxi aéreo; etc.

#### 2.2.1.1. Substituição tributária

A substituição tributária do PIS/COFINS se trata de uma sistemática onde se atribui ao contribuinte a responsabilidade pelo pagamento do tributo devido nas operações subsequentes promovidas por outros contribuintes.

O substituto tributário será o responsável pelo recolhimento do tributo atribuído por meio de legislação competente e o substituído tributário será aquele que deu causa a hipótese de incidência, porém a legislação o dispensou do recolhimento, pois a responsabilidade será do substituto.

Ressalta-se que o substituído deverá excluir da sua base de cálculo de PIS/COFINS a receita advinda da revenda dos produtos constantes da ST.

O setor mais expressivo inserido na substituição tributária será o de cigarro, seja ele fabricante, importador ou comerciante, no qual estes recolherão o PIS e a COFINS para si e para os comerciantes varejistas das operações posteriores.

### **2.2.2 Regime não-cumulativo**

A Constituição Federal prevê que a Lei definirá os setores da economia para os quais as contribuições serão não cumulativas. Dessa forma, quando da inclusão de um determinado setor na sistemática não cumulativa, o ideal seria que as Leis fossem mais objetivas ou fossem adaptadas para esclarecer as particularidades que certamente diferenciam um segmento econômico do outro.

Na prática, esta adequação legislativa não ocorre e obriga o interprete a se utilizar da legislação já existente e dos recursos interpretativos convencionados por nossa doutrina, para entender qual fora o objetivo pretendido pelo legislador.

A não-cumulatividade teve sua positivação nas Leis 10.637/2002 e 10.833/2003 e é aplicada às pessoas jurídicas de direito privado e a equiparada pela legislação do Imposto de Renda, que apuram o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica com base no Lucro Real.

### **2.2.2.1. Alíquota zero**

Na tributação por alíquota zero, há a formação da obrigação, a constituição do crédito tributário, sendo que a diferença é a matemática, no caso, a alíquota. Porém, ela existe e é prevista em determinados produtos.

No caso da alíquota zero, portanto, a Regra matriz de incidência tributária se formou e, conforme mencionado anteriormente, houve a constituição do crédito havendo todos os critérios formadores da RMIT até mesmo o quantitativo. Ocorre que, no caso, o que de fato é alterado é o cálculo, havendo total previsão, porém, o critério quantitativo será zero.

Vale ressaltar que para que haja o benefício de alíquota zero, deverá haver um decreto do poder executivo.

### **2.2.2.2 Alíquota básica**

A alíquota básica será a regra no caso da incidência de PIS/COFINS, com alíquotas de 1,65% e 7,6% respectivamente e como característica principal a não-cumulatividade dos tributos, evitando-se oneração indevida ao contribuinte.

A alíquota básica tem posituação através das Leis n. 10.637/2002 e n. 10.833/2003 e na realidade funciona de uma maneira de certa forma simples: os produtos que não estiverem listados taxativamente pela Legislação nos regimes cumulativos, substituição tributária, monofásico, alíquota diferenciada ou alíquota zero estarão enquadrados na alíquota básica e regime não-cumulativo do PIS/COFINS.

### 2.2.3. Regime Monofásico

Trata-se da incidência sobre uma única operação, onde ocorre um fato gerador, na qual a tributação é suportada por um elo da cadeia, não havendo tributação nas demais operações.

Em suma, é uma cadeia plurifásica, na qual é majorada a alíquota para o industrial/importador e não haverá incidência para os demais contribuintes da cadeia.

Há entendimento<sup>26</sup> que o regime monofásico não consiste em uma tributação apenas para um contribuinte da cadeia e não tributação dos demais, mas sim, a incidência no industrial e incidência de alíquota zero nos demais contribuintes da relação jurídico-tributária.

A lei 10.147/00 estabelece, de forma taxativa, quais os produtos serão contemplados pelo regime monofásico, que basicamente são os cosméticos, produtos farmacêuticos, gasolina, água, higiene pessoal, perfumaria, etc.

Existe uma grande similaridade entre o regime monofásico e a substituição tributária, haja vista que apenas um contribuinte arcará com o ônus da cadeia, todavia, esses regimes se diferenciam no fato de que na substituição tributária, o regime obrigatório será o cumulativo, enquanto no monofásico será o não-cumulativo ou cumulativo, não havendo obrigatoriedades.

## 2.3 VALOR ADUANEIRO

O Brasil não estabelece em lei o conceito de valor aduaneiro, entretanto, tal definição está inserida no artigo 1º do GATT, no qual se determina que o valor aduaneiro 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.

No Brasil, tal conceituação apenas está inserida na Instrução normativa na SRF n. 237/03, em seus artigos 12 e 13.

Art. 12. Na determinação do valor aduaneiro com base no método do valor de transação deverão ser acrescentados ao preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria importada:

I – os seguintes elementos, na medida que sejam de responsabilidade do comprador e não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar pela mercadoria:

- a) as comissões e corretagens, excetuadas as comissões de compra;
- b) o custo de recipientes e embalagens consideradas, para fins aduaneiros, integradas à mercadoria; e
- c) o custo de embalar, compreendendo os gastos com mão-de-obra e materiais.

II – os royalties e os direitos de licença relacionados com a mercadoria objeto de valoração, que o comprador deva pagar, direta ou indiretamente, como condição de venda dessa mercadoria, na medida que tais valores não estejam incluídos no preço efetivamente pago ou a pagar;

III – o valor de qualquer parcela do resultado de qualquer revenda, cessão ou utilização subsequente da mercadoria importada, que reverta direta ou indiretamente ao vendedor.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo:

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

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

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

Art. 13. Para fins de apuração do valor aduaneiro, deverá ser acrescentado ao preço efetivamente pago ou a pagar, o valor dos seguintes bens e serviços fornecidos, direta ou indiretamente, pelo comprador, gratuitamente ou a preços reduzidos, para serem utilizados na produção da mercadoria importada:

I – materiais, componentes, partes e elementos semelhantes incorporados à mercadoria;

II – ferramentas, matrizes, moldes e elementos semelhantes;

III – materiais consumidos na produção;

IV – projetos de engenharia, pesquisa e desenvolvimento, trabalhos de arte e de design, e planos e esboços, realizados no exterior.

Assim sendo, seu objetivo será o de fixar um valor de uma mercadoria, para ter como base para os cálculos dos tributos incidentes na relação comercial aduaneira. Pretende-se com a valoração aduaneira uma justa fixação de base de cálculo e assim contribuindo para que haja um controle nos preços internacionais.

---

<sup>26</sup> ARRUDA, Edson Benassuly. O regime “monofásico” da tributação das contribuições ao PIS e a COFINS, previstos pela Lei 10.147/00. Disponível em: [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br). Acesso em 05 de março de 2014.

O valor aduaneiro terá como premissa, portanto, ter como estipulado um valor considerado justo, que em regra, corresponderá ao montante de fato atribuído à operação.

A tributação incidente no comércio exterior é de suma importância para compreensão da denominada *first sale rule*, regra esta que tem – ou não – aplicabilidade nas relações comerciais ocorridas nos Estados Unidos e Europa.

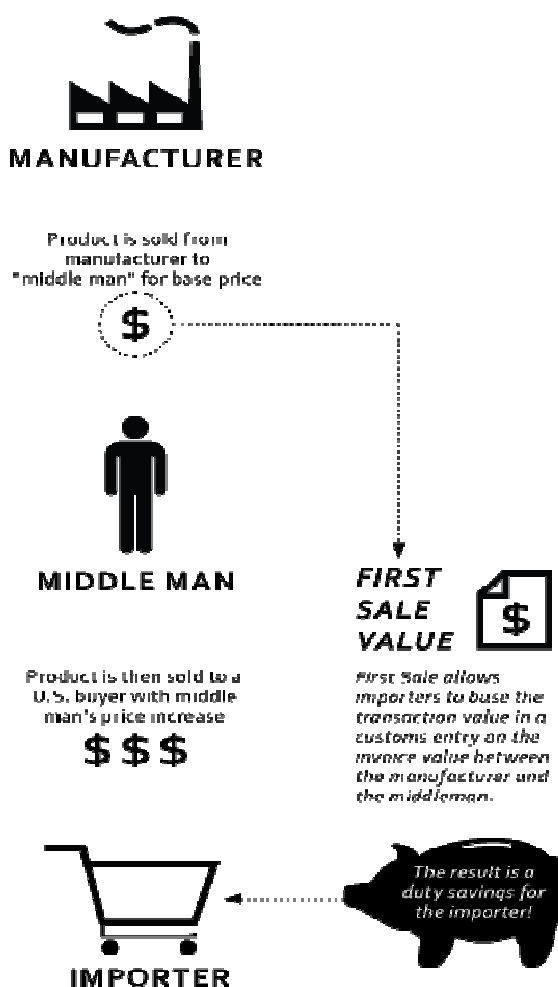
No próximo capítulo será aprofundado o tema, demonstrando-se qual o posicionamento das Cortes bem como de que forma os tributos acima estudados irão influenciar na tributação das mercadorias importadas.

### 3 O CHAMADO “FIRST SALE RULE” E SEUS POTENCIAIS IMPACTOS NO SISTEMA BRASILEIRO

#### 3.1 CONSIDERAÇÕES SOBRE “FIRST SALE RULE”

##### 3.1.1 Histórico da “first sale rule”

A first sale rule surgiu primeiramente nos Estados Unidos e, posteriormente na União Européia, com a proposta de excluir da relação de importação a figura chamada de “middleman”, excluindo-se, conseguintemente, o custo adicional que a figura desse intermediador trazia para o produto final. Na nomenclatura internacional, o adicional de custo nessa intermediação de relação é denominado “mark up”.



Seu primeiro reconhecimento na realidade tributária se deu em uma decisão judicial ocorrida nos Estados Unidos em 1988<sup>27</sup>, na qual houve uma limitação de utilização da first sale rule apenas para o setor de roupas sob medida e somente foi aceita para os demais setores quatro anos depois da referida decisão.

### **3.1.2 “First sale rule” na realidade norte-americana e européia**

Grande parte das empresas na Europa e Estados Unidos importam um grande número de produtos, utilizando-se de intermediadores das relações comerciais, denominados na nomenclatura internacional de “middleman”, para que a relação jurídica reste configurada. Todavia, ao ocorrer esta intermediação, o valor final do produto e, por conseguinte, a tributação incidente sobre este, acaba por ficar mais elevada do que ficaria se não houvesse o “middleman”.

A “first sale rule” é uma realidade de planejamento tributário que, conforme fora explanado anteriormente, reduz o custo final da mercadoria, por não considerar o valor adicional da tríade indústria-“middleman”-importador, excluindo-se, consequentemente, o custo adicional do produto do intermediário. Cumpre, todavia, ressaltar, que a relação jurídica permanece com as três figuras acima citadas, porém, o valor dos custos envolvidos a ser considerado, será o da primeira venda.

Essa regra é denominada “first sale rule” justamente por considerar o preço da primeira venda e tem como proposta a redução de custos de 5%-20% para 5%-10%.

A doutrina da “first sale rule” surgiu nos Estados Unidos no ano de 1994 e no decorrer dos anos foram insurgidos questionamentos sobre a validade e continuidade tendo sido pleiteada a alteração da incidência da tributação da first sale rule para last sale rule, aumentando-se os custos envolvidos no produto final.

---

<sup>27</sup> McAfee Co v. United States, 842 F. 2d 314 (Fed. Cir. 1988)

Entretanto, a *US International Trade Commission* (ITC) apresentou para o Congresso um estudo acerca da “first sale rule” realizado no período de Setembro de 2008 a Agosto de 2009, no qual fora observado que de um total de 23 mil importações, cerca de 8% teve a utilização da *first sale rule*. De 1.6 trilhões de dólares recolhidos sobre as importações, 38.5 bilhões foram arrecadados sob a *first sale rule*.

Dentro desse cenário, os Estados Unidos perceberam que seu posicionamento contrário à *first sale rule* restava equivocado ao ser realizada a aludida análise. Na mesma época em que esta fora realizada, a União Européia realizava o mesmo tipo de estudo.

Todavia, na União Européia, existe uma grande resistência sobre a continuidade da *first sale rule* e intenção de substituí-la pela regra universal, denominada *last sale rule*.

Independente da controvérsia atual existente, a *first sale rule* se encontra positivada na Europa por meio do artigo 147 do “community customs”:

Where a price is declared which relates to a sale taking place before the last sale on the basis of which the goods were introduced into the customs territory of the Community, it must be demonstrated to the satisfaction of the customs authorities that this sale of goods took place for export to the customs territory in question (...)

Já nos Estados Unidos, ainda não há uma previsão legal no seu ordenamento jurídico, todavia tal prática é considerada legal em grande parte dos casos.

### **3.1.3. Arm’s length como critério da *first sale rule***

O princípio “arm’s length”, princípio este que será um dos critérios da *first sale rule*, é um princípio do preço de transferência, em termos simples, trata-se da livre concorrência, da atribuição de um valor justo ao preço de transferência.

O princípio “arm’s length” tem sua positivação através da “Guidelines” da OCDE, que termina que os preços de transferência deverão ser justos e condizentes com o “arm’s length”.

Tal princípio foi positivado sim através da Lei 9.430/96, no entanto, muito se discute acerca da sua constitucionalidade, vez que a lei é baseada na presunção, podendo por muitas vezes, ao estabelecer os preços considerados justos, ensejar em uma bitributação.

A OCDE justamente se manifestou nesse sentido, de que o Brasil, ao promulgar essa lei, acaba por estabelecer preços muito elevados para produtos decorrentes do exterior e preços abaixo do mercado dos produtos produzidos no Brasil destinado ao exterior.

Nos termos em que plasmadas estão as normas que regulam os preços de transferência, da comparação entre os preços pactuados e aqueles apurados mediante aplicação dos métodos positivados, obtém-se não o preço que teria sido acordado entre as partes não relacionadas, mas um outro preço influenciado pelos critérios definidos na própria lei, os quais, longe de identificar um preço sem interferência, levam a um outro valor, que pode ser significativamente superior ou inferior ao do mercado, dando ensejo a ajustes que distorcem a base calculada do imposto sobre a renda, infirmo a materialidade do fato jurídico previsto no antecedente da norma geral e abstrata.<sup>28</sup>

Assim, a ficção de uma margem de lucro não acarreta em um estabelecimento de um preço de transferência condizente com a livre concorrência, mas uma tributação mais favorável ao contribuinte.

A aplicação dessa lei no Brasil não analisa os diversos métodos que podem ser aplicados na busca de um preço justo, mas sim de maneira isolada e, desta forma, não observa a dilação probatória do contribuinte, a ampla defesa e contraditório entre outros.

Conclui-se, portanto, que a aplicação da lei alhures no ordenamento brasileiro de maneira coercitiva, implica em uma tributação desigual a contribuintes semelhantes.

### 3.1.4 Antecedentes jurisprudenciais

Em parte dos julgados realizados pela Suprema Corte americana, esta tem se demonstrado desfavorável à “first sale rule”, por buscar uma arrecadação maior de sua tributação, conforme ocorrido no caso *Kirtsaeng versus Johh Wiley & Sons*, julgado em 19 de março de 2013, a decisão restou favorável a referida doutrina.

No caso em questão, tratava-se de uma importação de 600 livros da Tailândia de maneira de considerada clandestina.

A comercialização se deu em grande parte pelo *E-bay* e o se utilizou a “first sale rule” para realizar a tributação. O grande cerne da questão ficou no fato de a editora informar que era proibida a comercialização do livro fora da Europa, Asia, África e meio oeste, ou seja, excluindo-se a comercialização dentro dos Estados Unidos e, ainda, tendo sido feita a tributação irregular, por considerar apenas o valor do livro para fins de tributação.

Todavia, a decisão da corte, conforme citada a seguir entendeu que independente de onde o produto foi impresso ou produzido, se foi adquirido de maneira legal, poderá ser revendido sem que, para tanto, haja impedimentos. Aos encerrar tal impasse, a corte também entendeu que a revenda de livros goza do benefício da *first sale rule*,

#### CONCLUSION

To summarize, we hold that (1) the first sale doctrine does not apply to works manufactured outside of the United States; (2) the District Court did not err in declining to instruct the jury regarding the unsettled state of the first sale doctrine; and (3) the District Court did not err in admitting evidence of Kirtsaeng's gross revenues.

As noted by the majority, the application of the first sale doctrine when a copy is anufactured outside the United States is an issue of first impression in this Circuit. The Supreme Court has recently considered the issue but unfortunately provided no specific guidance. See *Costco Wholesale Corp. v. Omega, S.A.*, 131 S.Ct. 565 (2010), *aff'g* by an equally divided court 541 F.3d 982 (9th Cir.2008) (holding the first sale doctrine does not apply to foreign manufactured copies unless previously imported and sold with the copyright holder's authorization). Unlike the majority, I conclude the first sale defense should apply to a copy of a work that enjoys United

---

<sup>28</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Imposto sobre a renda e preços de transferência. P.153

States copyright protection wherever manufactured. Accordingly, I respectfully dissent.

The Copyright Act sections that are pertinent to this appeal—17 U.S.C. §§ 106(3), 109(a), and 602(a)(1)—are set out in the opinion of the majority. The distribution right of § 106(3) primarily protects a copyright owner's ability to control the terms on which her work enters the market. The first sale doctrine of § 109(a) limits the scope of this distribution right. Finally, § 602(a)(1) addresses the extent to which the distribution right allows a copyright owner to also control importation of copies of her work

The Supreme Court has held a copyright owner's § 602(a) right to control the importation of copies of her work is derivative of § 106(3)'s distribution right, which is subject to the first sale doctrine. *Quality King Distrib., Inc. v. L'Anza Research Int'l, Inc.*, 523 U.S. 135, 149 (1998). The Court noted “the text of § 602(a) itself unambiguously states that the prohibited importation is an infringement of the exclusive distribution right ‘under section 106, actionable under section 501.’” *Id.* Because the rights granted in § 106(3) are “subject to sections 107 through 122,” the copyright owner's power to limit importation is qualified by the first sale doctrine of § 109(a). *Id.* at 144.

The issue is whether this holding can be extended to copies manufactured outside the United States. The *Quality King* Court held the first sale doctrine applies to imported copies that were made in the United States. Here, the district court held—and the majority affirms—the doctrine does not apply to imported copies that were made abroad because § 109(a) applies only to copies that are “lawfully made under this title,” and that means physically manufactured in the United States. See *John Wiley & Sons, Inc. v. Kirtsaeng*, No. 08 Civ 7834, 2009 WL 3364037, at \*9 (S.D.N.Y. Oct. 19, 2009). The court's decision is based on the following dicta in *Quality King*:

Even in the absence of a market allocation agreement between, for example, a publisher of the United States edition and a publisher of the British edition of the same work, each such publisher could make lawful copies. If the author of the work gave the exclusive United States distribution rights—enforceable under the Act—to the publisher of the United States edition and the exclusive British distribution rights to the publisher of the British edition, however, presumably only those made by the publisher of the United States edition would be ‘lawfully made under this title’ within the meaning of § 109(a). The first sale doctrine would not provide the publisher of the British edition who decided to sell in the American market with a defense to an action under § 602(a) .

(...)

Economic justifications also support applicability of the first sale doctrine to foreign made copies. Granting a copyright holder unlimited power to control all commercial activities involving copies of her work would create high transaction costs and lead to uncertainty in the secondary market. An owner first would have to determine the origin of the copy—either domestic or foreign—before she could sell it. If it were foreign made and the first sale doctrine does not apply to such copies, she would need to receive permission from the copyright holder.<sup>2</sup> See 17 U.S.C. § 106(3). Such a result would provide greater copyright protection to copies manufactured abroad than those manufactured domestically: Once a domestic copy has been sold, no matter where the sale occurred, the copyright holder's right to control its distribution is exhausted. I do not believe Congress intended to provide an incentive for U.S. copyright holders to manufacture copies of their work abroad.

(...)

Supporters of limiting the application of the first sale doctrine to domestically manufactured copies rely on the argument that applying the doctrine to foreign made copies would render § 602(a) “virtually meaningless.” (Appellee's Br. at 15–17.) However, § 602(a) will always apply to copies of a work that have not been sold or are piratical copies. It also applies to copies of a work not lawfully manufactured under title 17 but lawfully manufactured under some other source of law, as in the *Quality King* dicta, and to copies not in the possession of the “owner,” e.g., a bailee, licensee, consignee or one whose possession of the copy was unlawful. *Quality King*, 523 U.S. at 147–48. Further, § 602(a) itself states

unauthorized importation is an infringement of the exclusive distribution right of § 106, which as noted above is subject to the first sale doctrine of § 109(a). Nothing in § 109(a) or the history, purposes, and policies of the first sale doctrine limits it to copies of a work manufactured in the United States. That leaves the question whether the Quality King dicta “sp[eaks] directly to whether the first sale doctrine applies to copies manufactured abroad.” Pearson, 656 F.Supp.2d at 414. That dicta, however, makes no reference to the place of manufacture, Quality King, 523 U.S. at 148, and therefore does not speak directly to the issue of applicability of the doctrine to foreign made copies.<sup>3</sup> Further, the dicta states the first sale doctrine would not provide a defense to the publisher who sold copies in the American market. Quality King, 523 U.S. at 148. Of course, because in that situation there has been no first sale unlike here, where the issue is whether the first sale doctrine is available as a defense to the subsequent purchaser.<sup>29</sup>

Tal decisão se trata de um considerado grande ganho para a doutrina da *first sale rule*, pois se torna uma espécie de *leading case*, ao ter um posicionamento basicamente consolidada da Corte Americana – pois a votação foi 6x3 – e encerrando a incerteza jurídica acerca do caso.

### **3.2. VANTAGENS E DESVANTAGENS NA APLICABILIDADE DA FIRST SALE RULE**

Desde que surgiu a first sale rule no ordenamento, como uma forma de elisão fiscal, como esperado, houve muito combate e tentativa de extinção dela. Inclusive, houve uma proposta formal apresentada em 2008, sob o título: *Sold for exportation to the United States*<sup>30</sup>, que tem como proposta a aplicabilidade de valoração da mercadoria os valor final da transação comercial.

A *first sale rule*, assim como diversas normas elisivas, tem o risco de não ter aceitação por parte do Fisco, sendo constantemente combatido e tendo que ter sua discussão levada em todas as instâncias judiciais.

---

<sup>29</sup> United States Court of Appeals, Second Circuit. JOHN WILEY & SONS, INC., Plaintiff–Appellee, v. Supap KIRTSANG, doing business as Bluechristine99, Defendant–Appellant.

<sup>30</sup> SUMMARY: “Transaction value” is the primary method of appraising imported merchandise and is defined in 19 U.S.C. 1401a as “the price actually paid or payable for merchandise when sold for exportation to the United States,” plus specified additions to that amount. This document provides notice to interested parties that Customs and Border Protection (CBP) proposes a new interpretation of the phrase “sold for exportation to the United States” for purposes of applying the transaction value method of valuation in a series of sales importation scenario. CBP proposes that in a transaction involving a series of sales, the price actually paid or payable for the imported goods when sold for exportation to the United States is the price paid in the last sale occurring prior to the introduction of the goods into the United States, instead of the first (or earlier) sale. Under this proposal, transaction value will normally be determined on the basis of the price paid by the buyer in the United States. This proposed interpretation reflects the conclusions of the Technical Committee on Customs Valuation as

Ao passo que segue, serão debatidas as vantagens e desvantagens da utilização da *first sale rule*.

### 3.2.1 Vantagens

Abordando-se o âmbito de normas elisivas ou antielisivas, pode-se haver uma grande discussão, tendo em vista principalmente algumas decisões judiciais americanas, nas quais, desconsidera-se a *first sale rule* e se institui a *last sale rule*.<sup>31</sup>

Todavia, entende-se que a *last sale rule* é uma norma antielisiva, inclusive por estar positivada no ordenamento americano e europeu e, ainda, por grande parte das decisões judiciais serem favoráveis a esta regra.

Neste sentido, Jonathan Vita elucida e sintetiza de forma esclarecedora sobre a elisão da *first sale rule*,

Paralelamente a tudo o dito, lembra-se da *first sale rule*, que é uma forma elisiva tolerada no âmbito da valoração aduaneira, mas atualmente sendo combatida por diversas normas antielisivas específicas para este fim.<sup>32</sup>

Nesses casos, utiliza-se a interposição de um distribuidor intermediário na importação evitando-se o uso do art. 1.2, a (partes vinculadas) ou, ainda, que se utilize o distribuidor cativo ou o distribuidor exclusivo (na exportação ou importação) para reduzir o preço de exportação ou importação, criando uma etapa adicional na cadeia com o fim único de auferir um benefício fiscal.

Apenas comparativamente, lembre-se de que estas são circunstâncias similares aos já clássicos casos do PIS/COFINS monofásico ou IPI, cujas regras já excluíram tal forma de redução tributária indevida.

Sinteticamente, a aplicação da valoração aduaneira sempre é realizada após consulta da administração pública, com lançamento por declaração, porém, considera-se que os ajustes ao valor de transação são normas tributárias antielisivas gerais dos tributos submetidos à valoração aduaneira e os métodos seguintes são normas tributárias antielisivas específicas destes tributos.

---

set forth in Commentary 22.1, entitled “Meaning of the Expression ‘Sold for Export to the Country of Importation’ in a Series of Sales.”

<sup>31</sup> A *last sale rule* é a regra utilizada nas transações entre os países, no qual será considerado o valor final da mercadoria para fins tributários, isto é, ao contrário do que ocorre na *first sale rule*, haverá a incidência do mark-up agregado pelo middleman, acarretando, conseqüentemente, num acréscimo de custo final da mercadoria.

<sup>32</sup> DESIDERIO, Danilo; DESIDERIO, Frank J. Thoughts on the “first sale” rule. *World Customs Journal*. Canberra: INCU, v. 4, nº 2, p. 39-43, set. 2010.

Dados estes elementos necessários para condicionar o uso deste valor de transação, devem ser realizados os ajustes do art. 8º, se impossível manter este valor de transação, especialmente no caso de condições incertas que interfiram na pacificação do contrato atual, deve se passar aos métodos sequenciais seguintes.<sup>33</sup>

Como reflexos da aplicação da *first sale rule*, há uma uma redução maior dos valores envolvidos e segurança nas transações comerciais.

### **3.2.2 Desvantagem**

Conforme foi elucidado anteriormente, ainda não existe nas Cortes Americanas e Européia uma pacificação de decisões, acarretando em uma insegurança jurídica e um possível prejuízo financeiro para as empresas que optarem por utilizar a *first sale rule*.

---

<sup>33</sup> VITA, Jonathan Barros. Valoração Aduaneira. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Fiscosoft Editora, 2014.

### 3.3 “FIRST SALE RULE” E REGIME MONOFÁSICO DE PIS/COFINS

O sistema tributário brasileiro é um sistema demasiado complexo, no qual, para se manter afastado de possíveis controvérsias, estabelece uma série de regras para que haja uma harmonia e evite que o contribuinte deixe de recolher qualquer tipo de tributo.

Assim, é o que acontece também no regime monofásico do PIS/COFINS, que tem suas regras estabelecidas para que determinados produtos estejam enquadrados nele, evitando-se que as aludidas contribuições sejam recolhidas em um regime diverso do estabelecido em lei.

O regime monofásico do PIS/COFINS é de certa forma simples: existem determinadas *NCM* (Nomenclatura Comum do Mercosul), extraídas do Regulamento do IPI que deverão, obrigatoriamente, estarem enquadradas nesse regime.

Para tanto, o recolhimento do tributo será majorado para o primeiro contribuinte da cadeia e a alíquota para os demais contribuintes será reduzida a zero.

Destaca-se todavia, que há uma possibilidade de aumento de PIS/COFINS incidentes nas operações de importação, para que haja um reequilíbrio nas receitas de tributos do Governo, em virtude da declaração de inconstitucionalidade de Imposto sob Circulação de Mercadorias (ICMS) na base de cálculo das importações.

Como implicação da declaração de inconstitucionalidade do ICMS da base de cálculo das importações, houve uma desvantagem dos produtos nacionais em detrimento aos importados.

O reflexo desse aumento de tributação impactaria basicamente o setor de cosmético, no qual, atualmente, tem um regime monofásico de tributação

nos casos dos fabricantes, desconsiderando os distribuidores. Nesta toada, o objetivo do Ministro da Fazenda, Guido Manteiga, tem como objetivo equiparar os distribuidores de cosméticos aos fabricantes deles.<sup>34</sup>

Superada a explanação acerca de uma possibilidade de modificação na tributação do setor de cosmético, vislumbra-se que o ponto de intersecção do regime monofásico do PIS/COFINS com a *first sale rule* estará justamente nessa primeira tributação da cadeia, isto é, da mesma forma que na *first sale rule*, a incidência da tributação se dá na primeira venda, no regime monofásico, a tributação incidirá sobre o primeiro momento da cadeia, sem lucro do intermediador.

Explica-se: uma das grandes características da *first sale rule* é que o custo final do produto resta reduzido, pois não haverá mais uma cadeia tríade da relação comercial, ou seja, não será considerado o *middleman* e, conseqüentemente, o *mark up* que este traz ao produto, reduzindo-se o custo.

---

<sup>34</sup> Disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/economia-geral%2cpara-governo-setor-de-osméticos-precisa-de-isonomia%2c178369%2c0.htm> Acesso em: 24/03/2014.

## CONCLUSÃO

1. A legalidade do planejamento tributário está nos negócios jurídicos que prezarem pela elisão fiscal.

2. A elisão fiscal tem um respaldo legal, seja pela autorização explícita em lei, ou pela brecha dela.

3. As condutas elusivas não serão toleradas no ordenamento jurídico, tampouco deverão ser lançadas como um artifício das empresas visando uma redução tributária, tendo em vista que estarão eivadas de ilicitudes.

4. Cinco são os principais tributos envolvidos na importação, quais sejam, Imposto de Importação, Imposto de Exportação, PIS, COFINS e IPI.

5. Os impostos de importação e exportação terão um cunho extrafiscal, isto é, terão como objetivo regular a economia.

6. O IPI buscará equiparar a mercadoria vinda do exterior à mercadoria nacional, evitando um *reverse discrimination*.

7. PIS e a COFINS comportam três regimes – cumulativo, não-cumulativo e monofásico.

8. No regime monofásico há uma semelhança com a *first sale rule*, pois ocorre uma centralização da tributação no primeiro contribuinte da cadeia, elevando a alíquota para este e reduzindo a zero aos demais.

9. A regra da *first sale rule* faz parte do planejamento tributário internacional, cuja aplicabilidade se restringe aos Estados Unidos e União Européia, na qual há um enfoque da relação jurídico-tributária apenas no valor atribuído a primeira venda da cadeia, tendo como denominação: *first sale rule*.

10. A *first sale rule* se assemelha ao regime monofásico do PIS/COFINS, pois neste, haverá a incidência do tributo no primeiro valor do produto, ou seja, sem o adicional de margem de lucro agregado, sendo que para os demais contribuintes da cadeia, a incidência terá como alíquota, a alíquota zero.

11. A *first sale rule* tem como ponto controvertido o seu enquadramento como norma elisiva ou antielusiva, tendo sido tomada posição no presente trabalho, tendo em vista a sua posituação nos ordenamentos norte-americanos e europeus e decisão judicial da corte norte-americana e todos os argumentos trazidos, de que se trata de uma norma elisiva, dada ausência de qualquer infração ao ordenamento jurídico.

12. A *first sale rule* é uma norma elisiva, ou seja, em consonância com a legislação, diversamente, a *last sale rule* é obrigatoriamente será considerada como uma norma antielusiva.

13. Apenas há vantagens na aplicação da *first sale rule*, inclusive por ter ocorrido decisão judicial da corte americana recentemente, colocando um ponto final ao impasse acerca da possibilidade de utilização dessa regra nas transações comerciais.

## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 4ª ed. rev. e atual. São Paulo: **Método**, 2010.
- ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Planejamento tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ARRUDA, Edson Benassuly. **O regime “monofásico” da tributação das contribuições ao PIS e a COFINS, previstos pela Lei 10.147/00**. Disponível em: [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br). Acesso em 05 de março de 2014.
- BARBOSA, Fabiana Gragnani. **Importação por conta e ordem x importação por encomenda. Considerações em função da lei n. 11.281/2006**. Disponível em [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br). Acesso em: 02 de março de 2014.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Apud CELHO, Sacha Calmon. **Teoria da Evasão e da Elisão em Matéria Tributária. Planejamento Fiscal – Teoria e Prática**. São Paulo: Dialética, 1998.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 11 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **A livre iniciativa no Direito Tributário Brasileiro. In: Derivação e Positivção no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2011.
- DESIDERIO, Danilo; DESIDERIO, Frank J. **Thoughts on the “first sale” rule**. World Customs Journal. Canberra: INCU, v. 4, nº 2, set. 2010.
- DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Elisão e evasão fiscal**. 2ª Ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31ª ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e direito privado: autonomia privada, simulação, elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.
- VITA, Jonathan Barros. **Valoração Aduaneira**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Fiscosoft Editora, 2014.