

**INOVAÇÃO DE PROCESSO DE GESTÃO DO VALOR ADUANEIRO EM IMPORTAÇÕES
ENTRE PARTES RELACIONADAS**

RICARDO GUIMARAES GONÇALVES

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE (MACKENZIE)

MARCOS ANTONIO FRANKLIN

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE (MACKENZIE)

INOVAÇÃO DE PROCESSO DE GESTÃO DO VALOR ADUANEIRO EM IMPORTAÇÕES ENTRE PARTES RELACIONADAS

1. INTRODUÇÃO

Grupos globais realizam atualmente a grande maioria de suas transações entre empresas coligadas – i.e. transações *intercompany* (IT) dentro da mesma firma ou mesmo grupo econômico. O presente estudo focou nas IT de importação de bens tangíveis realizadas pela Siemens Energy Brasil Ltda (SE), a formação de preço nestas transações, bem como os impactos sob uma perspectiva do critério de Valoração Aduaneira (VA), com base no Acordo de Valoração Aduaneira (AVA) da Organização Mundial do Comércio (OMC).

A valoração aduaneira trata do valor econômico oferecido como base para a tributação na importação, composto pelo preço mais ajustes (i.e. adições e exclusões). A relação entre as partes pode gerar uma influência nos preços praticados nessas transações, resultar em transferências de custos e lucros, entre as empresas e países; e impactar no montante de tributos recolhidos tanto sob uma perspectiva aduaneira (tributação na importação), quanto tributária (imposto de renda), uma vez que as empresas globais transferem lucros dentro das firmas por meio de transações de comércio exterior. Por serem empresas do mesmo grupo, tais transações não possuem circunstâncias relacionadas a uma negociação usual e formal para se chegar ao preço pactuado e praticado, como se fosse a um ambiente de livre mercado, base de princípios da OMC incluindo, AVA.

Dentro de uma estrutura de governança hierarquizada os preços são formados pela utilização de métodos de Preços de Transferência (do inglês...TP), conforme estabelecido pela Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Os métodos de TP são utilizados para chegar a um valor de mercado em operações entre partes relacionadas (RP). Tais preços são declarados como parcela importante do respectivo valor aduaneiro, que é a base de cálculo para os tributos devidos nas operações de importação no Brasil.

O contexto de economia global e das transações internacionais, bem como a necessidade de regulação colocou OMC e OCDE como entidades reguladoras do elemento preço nestas transações, tratando do mesmo assunto, mas com abordagens diferentes e complexidades que podem impactar na gestão aduaneira das empresas, uma vez que o critério de valoração aduaneira, está presente como requisito para habilitação e Manutenção a Operadores Econômicos Autorizados (OEA), como o caso da SE.

A metodologia utilizada no presente trabalho seguiu as diretrizes estabelecidas para trabalhos práticos e aplicados (Marcondes et al., 2017) e Vandenbosch (2003). Na linha de aplicação dessa metodologia o estudo tem a natureza descritiva onde a pesquisa foi realizada de forma qualitativa com utilização de dados de natureza primária e secundária. Tais dados foram levantamentos por meio de entrevistas com roteiro estruturado com executivos que exercem cargos de gestores na SE, bem como com servidor da RFB. Já os dados secundários utilizados foram extraídos da literatura, acesso à internet, normas fiscais e tributárias em vigor no ordenamento jurídico brasileiro, para controle fiscal das importações. Assim, este artigo tecnológico está estruturado da seguinte forma, por esta introdução, da contextualização da realidade investigada, do diagnóstico da situação problema, da proposta de solução, da intervenção e das considerações finais e contribuições.

2. CONTEXTO

O fenômeno da globalização e abertura econômica, resultou no avanço de grupos multinacionais sobre diversos mercados, continentes e países. Estas empresas, para diminuir os custos de transação, possuem uma estrutura de governança hierarquizada (Coase, 1993), onde as transações são realizadas dentro das firmas entre empresas relacionadas cuja circunstâncias para a formação do preço não consideram uma livre negociação (Chalos & Haka, 1990; Jovanovich, 2016).

Quando empresas relacionadas lidam diretamente umas com as outras, suas operações financeiras e comerciais não são diretamente afetadas por forças externas de mercado como em transações independentes. Assim, as empresas tendem a manipular seus preços e, conseqüentemente, seus lucros, para conseguirem cenários mais favoráveis em termos aduaneiros e tributários gerando perda de arrecadação aos governos e transferência ilegal de lucros. Além disso, essas transações podem, dependendo da situação, distorcerem as receitas tributárias das jurisdições envolvidas (Marsilla, 2011; Jovanovich, 2016).

Dentro de tais estruturas, decisões relacionadas a trocas de comércio são feitas mediante comandos administrativos ou *fiats*, o que reduz significativamente os custos de transação das firmas e facilitam alinhamentos internos (Silva, 2009). O termo em si faz uma alusão à ordem Divina e incondicionada, dada na criação, no livro de Gênesis, a qual possui uma característica não contingente (Alchian & Demsetz, 1972).

O Brasil internalizou o AVA, artigo VII do Acordo Geral para Tarifas e Comercio GATT/OMC, por meio do Decreto Lei 37/66, Decreto 1.355/94, Decreto 6.759/09 e 2090/22.

A base de cálculo do imposto de importação é o valor aduaneiro apurado segundo normas do art. VII do Acordo Geral sobre Tarifas Aduaneiras e Comércio (GATT)”. (Decreto de lei 37/66)

O Valor Aduaneiro é o valor econômico que servirá de base para os tributos devidos na importação, sejam Federais (imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados – IPI, e contribuições sociais para o PIS e Cofins devidas na importação) ou Estadual (Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços – ICMS) e é formado pelo preço das mercadorias importadas, disposto na respectiva fatura comercial, com o acréscimo das respectivas despesas relacionadas ao frete internacional, seguro e despesas com o manuseio da carga até a chegada do navio ao porto de destino (DECRETO 6.759/09), bem como os ajustes previstos no artigo 8º do AVA.

O AVA consubstancia as normas para análise e formação do valor aduaneiro, dispondo de seis métodos de valoração que devem ser aplicados em ordem (com exceção ao quarto e quintos métodos). O AVA preza pelo primado do Valor de Transação, primeiro método do acordo (IN 2090/22), sendo os demais métodos substitutivos. O Valor de transação (VT) é definido no AVA como “o preço pago ou a pagar pelas mercadorias em uma venda de exportação para o país de importação” (AVA, Art. 1º).

O AVA cita que o VT não pode ser utilizado caso a relação entre as partes influencie no preço e pode ser descaracterizado pela respectiva autoridade, caso haja evidência razoável que a relação entre as partes tenha influenciado preço (IN 2090/22). O conceito de valor aduaneiro, foi estabelecido de forma a incorporar o princípio de que o próprio valor de uma mercadoria é função de seu preço de venda, onde a sua determinação contemple variáveis que influenciaram

a definição de seu preço de mercado, para uma venda em condições de livre concorrência. A Declaração de Valor de Bruxelas (DBV), base para as discussões em torno da negociação do AVA, já considerava também uma abordagem de livre concorrência para a formação do preço (Marsilla, 2002).

Nas IT, os preços são formados pela aplicação das regras e métodos de TP, conforme estabelecido pela OCDE. A OCDE é composta por 38 países membros, entre os quais agora o Brasil. A Organização foi fundada em 1961, sucedendo a Organização para a Cooperação Econômica Europeia (OCDE, 2022).

A OCDE tem objetivo de se tornar uma fonte importante de soluções políticas e desenvolvimento econômico e social em um mundo globalizado e, atualmente, enfoca discussão para normatização de regras tributárias, políticas econômicas e de desenvolvimento social aplicadas aos seus membros (OCDE, 2022).

Devido à grande concentração de operações entre RPs, os países precisam ter grandes preocupações em conter a manipulação dos preços em operações *intercompany* (OCDE, 2022). Como resultado dessas discussões, a OCDE lançou um relatório em 1979 e, após diversas revisões, consolidou e publicou as Diretrizes da OCDE em 1995 - OCDE *Model Tax Convention*, que é utilizado como padrão internacional a ser utilizado pelos seus membros, consolidando as discussões em torno do tema que dava enfoque a operações com RP, TP e o ALP sendo o princípio base para sustentação do preço de mercado sem que uma livre negociação ocorra.

Após aproximação do Brasil à OCDE, o país alterou sua regra de TP, publicando a LEI 14.596/2023, internalizando as regras de TP da OCDE, bem como o princípio ALP, que se faz presente também na VA (Hilu Neto, 1999).

Essa inclusão implica em impactos fiscais, tributários e necessidades de adaptar atividades de gestão, inclusive no critério de no valor aduaneiro. O plano de trabalho do projeto de convergência para a OCDE contemplou duas fases de execução, onde é possível aplicar as respectivas leis e normas que regem o assunto, conforme Figura 1.



Figura 1. Fases do Projeto do Plano de Convergência para OCDE

Fonte: Adaptado pelos autores com base na OCDE (2022)

Eventual zona cinzenta e falta de harmonização existente entre a sobreposição de conceitos de TP e VA quanto as circunstâncias para a formação do preço, parcela significativa do VA, pode expor importadores a riscos de questionamentos por parte das autoridades aduaneiras, que precisam garantir a receita jurisdicional também por conta da tributação de importação (Marsilla, 2011).

A ausência de conformidade fiscal na VA pode inclusive se tornar um impeditivo para empresas se habilitarem ou renovarem o credenciamento OEA e usufruir dos benefícios advindos deste credenciamento (IN RFB 1.985/20 e Decreto Lei 6.759/09).

Quando empresas executam operações de importação entre RP, podem ficar sujeitas aos maiores riscos de questionamentos fiscais e tributários de ambos os lados (i.e. tanto aduaneiro quanto tributário) por parte das autoridades fiscalizadoras e arrecadatórias, uma vez que a influência no preço pode gerar uma maior necessidade de análise e monitoramento nos preços praticados nas IT. (Salva, 2016)

Caso seja razoavelmente evidenciado que a relação influenciou no preço, em comparação a um preço realizado em uma operação de venda para uma parte não relacionada, a Receita Federal do Brasil poderá aplicar um método de VA substitutivo para corretamente aferir o preço declarado, ficando assim o importador sujeito a aplicação de multas e penalidades aduaneiras/tributárias (IN 2090/22, Decreto-Lei 37/66 e Decreto 6.759/09).

Ademais, como a VA é um critério específico de conformidade OEA, as empresas devem possuir atividades gerenciamento de risco nos principais critérios aduaneiros. O credenciamento de empresas OEA, é feito pela RFB à parceiros confiáveis, gerando vantagem competitiva por meio da eficiência logística por boas práticas em *compliance* de comércio exterior e segurança da cadeia logística, com processos e procedimentos que visam o monitoramento dos riscos e impactos nas operações de comércio exterior, inclusive no valor aduaneiro em operações *intercompany* (Pereira II & Franklin, 2019).

A RFB, inclusive lançou consulta pública recente para alterar os critérios de conformidade OEA, dando ênfase inclusive no critério de base de cálculo nas importações (VA) quando da formação do preço entre partes relacionadas.

2.1 O Serviço e a Empresa

A Siemens Aktiengesellschaft (Siemens AG) é um grupo industrial alemão fundado em 1847. A empresa está sediada em Berlin, na Alemanha, atua em diversos segmentos econômicos, possui diversas unidades de negócios e conta com mais de 370.000 colaboradores e plantas industriais nos diversos continentes do globo.

Estrategicamente, em 2018, foi decidido pela Siemens AG a criação de uma unidade global para o setor de energia, de onde surgiu a SE. A SE é líder global na geração e distribuição de energia e na extração, conversão e transporte de petróleo e gás. A SE objetiva a construção de sistemas inovadores de geração e transmissão de energia em todo o mundo, contribuindo para combater as mudanças climáticas, tornando possível a energia sustentável, confiável e acessível (SE, 2023). Como os diversos grupos com atuação global, a SE, também efetua IT (i.e., operações *intercompany*), incluindo suas filiais localizadas no Brasil (SE, 2023).

A empresa atua principalmente em três frentes: automação, digitalização e eletrificação, nas divisões de Processos de Indústrias e Conduções, Energia e Gás, Serviços de Geração de Energia, Forças do Vento e Renováveis e Tecnologias Prediais, e com um faturamento global de cerca de EUR 57 bilhões (2020) (Siemens, 2020).

3. DIAGNÓSTICO DA SITUAÇÃO PROBLEMA

Determinar o problema de pesquisa, considera o conhecimento do tópico e o que se deseja pesquisar, para estudo (Richardson, 2017). O fechamento do diagnóstico do problema, se dará por uma análise conjunta de dados primários e secundários, informações levantadas em pesquisa qualitativa por meio de entrevistas e aplicação de ferramentas buscam causas e efeitos, conforme demonstrado neste tópico.

3.1 Procedimentos Adotados no Diagnóstico

Com a finalidade de identificar as causas efetivas do respectivo problema relacionado a operações de importação de matérias primas e produtos para revenda da SE, entre RP, foram coletadas informações com pesquisas em fontes primárias, junto aos gestores da área de governança aduaneira, bem como da área tributária da SE. Além disso, foi realizada pesquisa a fontes secundárias (análise das normas, literatura e pesquisas na internet), conforme apresentado na seção do entendimento do problema.

Para este fim, utilizou-se um roteiro semiestruturado como instrumento de coleta, com enfoque específico nas operações entre RP, nos riscos aduaneiros e potenciais atividades de controle existentes.

O roteiro semiestruturado na visão de Mason (1996), é parcialmente flexível, uma vez que a estrutura do roteiro é bem definida. No presente estudo, a sua condução ficou a critério do entrevistador, em função da forma como se desenrolava a entrevista. Para a coleta dos dados foi utilizada a técnica de entrevistas, a qual, segundo Cervo e Bervian (2004), tem como objetivo identificar dados e informações dos entrevistados por meio de um interrogatório. A entrevista permite recolher dados que não são fornecidos em registros e fontes de certas pessoas, usando-os tanto para estudo de fatos, quanto para casos ou opiniões. Os entrevistados ocupam cargos estratégicos na empresa, bem como no governo, sendo “A” gestor Aduneiro, “B” gestor Tributário e “C” servidor da RFB.

As entrevistas foram realizadas por contatos telefônicos ou de forma remota por meio da plataforma *Microsoft Teams* tomando por base um roteiro semiestruturado de entrevista com perguntas estratégicas quanto a operações de importação com bens tangíveis entre RP, a relação entre as regras e métodos de TP-OCDE e Métodos do AVA, bem como riscos e impactos para os negócios, e aplicada aos gestores do Grupo. Os dados qualitativos coletados com o roteiro semiestruturado nesta fonte primária de pesquisa, foram consolidadas em sínteses da essência dos conteúdos.

3.1.1 Análise-síntese das entrevistas

Todos os entrevistados (A, B e C) foram unânimes em colocar o entendimento de que a respectiva relação entre as partes pode influenciar o preço praticado nas operações de exportação do exterior, i.e., uma importação para o Brasil, por conta da respectiva vinculação, conforme trechos das entrevistas: entrevistado A *“a relação entre as partes pode influenciar*

no preço pelo fato de que em projetos grandes, pode ser necessário ter desconto e mudança de preço para se ganhar uma concorrência. Existe sim uma alteração, existe uma flexibilização do preço para atender alguma demanda específica". Na mesma linha, o entrevistado B citou que existe sim uma influência, por conta da vinculação entre as partes, que pode impactar no preço, *"você tem sempre essa balança, matriz vs. filial e isso pode sem dúvida nenhuma ter uma pressão de aceitar em linguagem bem pura, então pode influenciar neste sentido e em tese já sai debaixo de um guarda-chuva de livre mercado".* O entrevistado C, também ponderou neste sentido dizendo: *"claro, entendo que pode impactar sim. Tanto que o acordo prevê isso e possibilita a aduana questionar caso haja alguma dúvida que a relação influenciou no preço, assim como possibilita uma resposta do importador, em tentar provar que aquela dúvida não existe..."* Das entrevistas pode-se também extrair que apesar da maioria das operações serem realizadas entre empresas do mesmo grupo, o critério de VA é menos controlado que outros de conformidade aduaneira na importação, tais como tributação e classificação fiscal. A SE não possui uma metodologia específica que contemple um processo e procedimento de controle e análise do preço praticado em operações entre RP, bem como os riscos e impactos no elemento de VA.

Existe também a dificuldade em interpretar as normas e implementar práticas de controle e monitoramento dos preços nestas transações, porque a interação das normas não é muito clara e, tanto empresas importadoras, como é o caso do SE; como a própria Receita Federal do Brasil, precisam ter melhor visibilidade e entendimento dos métodos de TP da OCDE na questão de valor aduaneiro, conforme exposto pelo entrevistado B *"pela minha experiencia, no geral, claro sempre tem algum auditor que possa ter essa visão, mas em regra geral, entendo que não, eu já ouvi falando de valoração aduaneira, mas nunca embarcando a questão de transfer price, é como se a RFB não associasse estes temas. Sob uma perspectiva de valoração aduaneira a RFB é fiscalista. A RFB neste sentido não pensa com base integrada neste assunto, mas deveriam. E agora que o Brasil está entrando na OCDE mais ainda precisa ter uma aproximação. Mas a legislação tem que mudar para facilitar esta integração e diminuir a segmentação."* Por conta da complexidade do tema, esta dificuldade também é observada dentro da própria RFB, conforme exposto pelo entrevistado C: *"de que a maioria dos servidores não tem conhecimento dos métodos e fatores de TP OCDE e sua eventual aplicação par fins de valoração aduaneira"* Os entrevistados entendem também que existe o risco de multas tributárias, multas administrativas, arbitramento de preços, impactos para negócio (credibilidade, atrasos), caso a vinculação influencie no preço praticado e declarado como valor aduaneiro, uma vez que o preço praticado compõe a base de cálculo dos tributos devidos na importação dos produtos trazidos ao Brasil, pela SE.

No diagnóstico do problema, foi considerada também associações entre as causas e os respectivos efeitos, dessa forma, permitindo uma análise dessas interações. Neste sentido, sob uma perspectiva da RFB o entrevistado C, dispôs que: *"Quanto aos riscos, pode estar exposto a uma auditoria, com cobrança de ajuste do valor aduaneiro, auto de infração com a cobrança das diferenças dos tributos. É um risco, que o importador decide correr. A rigor só estaria sujeita a multa de 75% - diferença dos tributos. Agora se você considerar que aquela base de cálculo foi fraudada – aí aplica multa de 100% - vai depender da auditoria e da análise do fiscal. É muito pessoal, pois o fiscal vai fazendo auditoria e vai dando enquadramento. As vezes o fiscal lança 75%, mas considera algum agravante, aí aumenta mais 75%, dependendo do caso também qualifica e adiciona mais 75%. As vezes a multa chega até a 225%"*

Os três entrevistados consideram importante e necessária um processo estruturado que enfoque na gestão e controle do critério da VA, quanto a formação do preço em operações entre RP, que abarque também a questão de TP da OCDE.

Para tanto, foi realizada uma sessão para a geração de ideias, as conhecidas como *brainstorming*. Esse método gera facilidade a uma organização em poder introduzir apropriadamente novas tecnologias em produtos, processos e as mudanças necessárias às organizações (Hidalgo & Albors, 2008).

O *brainstorming* considera o aumento da quantidade e qualidade de ideias geradas por membros de um grupo. Conforme Rietzschel et al. (2007), sendo considerado eficiente para a geração ideias criativas, onde os participantes podem expressar todas as opiniões que puderem pensar, para a solução de problemas, sendo incentivados para isso.

3.1.3 Análise consolidada das entrevistas e brainstorming

O resultado das respectivas pesquisas, entrevistas e brainstorming revelam que as operações aduaneiras estão relacionadas e sob a supervisão de diferentes *stakeholders*, internamente na SE. Nesse caso específico, o respectivo critério de VA, traz necessidade de atenção para estes gestores, pois geram impacto em finanças tanto sob a perspectiva aduaneira, quanto tributária, sobretudo em IT. Além disso, tanto o valor aduaneiro (AVA-OMC), quanto preços de transferência (OCDE), tratam da questão do preço praticado em operações entre RP, todavia apesar de tratarem do mesmo assunto, e buscarem o ALP, existe um *GAP* de interpretação, tanto para gestores, quanto para órgãos reguladores e fiscalizadores do governo, por exemplo a RFB.

Nas IT os preços são formados com base nos respectivos métodos de TP OCDE, e o Brasil já aderiu a esta regulação o que torna agora mais urgente uma necessidade de equalizar e aproximar *stakeholders*, normas e mapear os impactos na VA, visando razoável eventual resolução. O Brasil internalizou na sua totalidade o AVA e alterações (Decreto 1.355/94). Todavia, ao internalizar o AVA no escopo de normas e no ordenamento jurídico Brasileiro a autoridade aduaneira sugere que as circunstâncias da operação comercial em uma venda entre empresas do mesmo grupo econômico, sejam sustentadas também pela correspondência comercial e a descrição completa do processo de negociação e de determinação do preço das mercadorias face às circunstâncias econômicas do mercado internacional (IN 2090/22), quando uma livre negociação, em comparação com operações em partes independentes, não ocorre efetivamente em transações comerciais entre empresas globais e do mesmo grupo econômico que possuem uma estrutura verticalizada. Este fato pode expor os importadores brasileiros a riscos de questionamento nos preços praticados em IT, bem como impactos financeiros em suas operações resultante de atrasos, multas, penalidades.

Além da interconexão das normas, sugere uma eventual melhoria de processo e de controles na formação do preço e valor aduaneiro em operações entre RP, podendo gerar uma melhoria em processos gerenciais nas operações aduaneiras, melhoria de controles, abrindo espaços para soluções inovadoras com enfoque na formação dos preços *intercompany*, e sua composição do valor aduaneiro.

Nesta linha, as seguintes questões cooperam para a existência do problema:

1. Normas complexas;
2. Gestão compartilhada;

3. Vedação ao VT quando a relação influenciar o preço - Operações IT;
4. ALP presente em ambas as abordagens;
5. Razoabilidade

3.2 Problema Definido

Para este projeto, o conceito de risco aqui empregado é o definido conforme Faber, Manstetten e Proops (1996, p. 209-211) “risco é um evento futuro identificado, o qual é possível associar a uma probabilidade de ocorrência”, e se faz presentes nas operações de importação sob uma perspectiva de VA, quando realizadas de fornecedores que é parte relacionada.

Observa-se, portanto, que o problema se foca mais na formação do preço nas operações entre RP, está sobre uma tensão gerada pelo respectivo GAP entre as normas que resulta em um “efeito gangorra” nestas transações de comércio exterior, agravando o risco de impactos negativos para a SE e demais importadores que executam operações similares, no que se remete ao critério de VA.

O respectivo tratamento do problema disposto, resulta no aperfeiçoamento da operação aduaneira uma vez que a ausência de tratamento resulta em impactos a operações aduaneiras.

4 INTERVENÇÃO PROPOSTA

O contexto atual considera um “efeito gangorra”, por conta do GAP e tensão entre as normas, métodos e organismos a saber: TP OCDE e o AVA da OMC, os quais versam sobre o tema da formação de preço em operações de comércio exterior, guardam similaridades em termos de métodos, mas geram tensões quanto a influência da relação entre as na formação dos preços transacionais nestas operações. O efeito da relação entre as partes, e o seu impacto sobre o VT (preço) está no centro da discussão, o que sob uma perspectiva aduaneira pode gerar questionamentos, caso o respectivo TP não sustente, sob uma perspectiva de VA que a relação não influenciou no preço pago ou pagar na venda internacional, podendo gerar impactos aos negócios da SE, bem como aos demais importadores.

Com isso, o estudo estabeleceu os seguintes objetivos atrelados ao problema identificado, para a SE:

- Estruturar um processo específico e integrado de gestão aduaneira que diminua o GAP existente e traga visibilidade de riscos e impactos relacionados aos preços praticados em operações entre RP sob uma perspectiva de VA.
- Propor uma metodologia de gestão estratégica aduaneira, com elementos de mapeamento, práticas de controle e monitoramento de preços.
- Fortalecer a operação aduaneira.

A OCDE e a OMC tem trabalhado conjuntamente, por meio do Comitê Técnico de Valoração Aduaneira (TCCV) para diminuir os conflitos entre as normas. A OCDE é responsável por regulamentar à aplicação dos TPs, que devem ser aplicados a empresas multinacionais, em suas operações. A OCDE, implementou cinco métodos de TP. Os métodos de TP são muito similares aos métodos do AVA-OMC, por conta de todo o contexto de regulação aplicado desde a década de 50.

O Quadro 1 traz um comparativo dos respectivos métodos OCDE e AVA:

Quadro 1: Métodos OCDE e AVA

OCDE*		AVA	
Método	Abordagem de Melhor Método	Ordem Hierárquica	Método
CUP	Preço Comparável Não Controlado	Valor de Transação (TV)	Primeiro
RPM	Preço de Revenda	Valor de Mercadoria Idêntica	Segundo
CPLM	Custo mais Margem	Valor de Mercadoria Similar	Terceiro
CPM (TNMM)	Margens Comparáveis	Valor Computado	Quarto
PSM	Método da divisão de Lucro	Valor Deduzido	Quinto
-	-	CrITÉrios Razoáveis	Sexto

Fonte: Elaborado pelos autores.

O AVA prevê o teste de circunstâncias de uma venda para avaliar se a relação influenciou no preço (Artigo 1, parágrafo 2). Nesta linha o AVA considera que o TV será aceitável, quando o importador demonstra que o valor atribuído como preço, se torna bem próximo, e ao mesmo tempo (AVA Artigo 1, parágrafo 2):

- Ao Valor de Transação de bens idênticos ou similares, para compradores não relacionados, no mesmo país;
- Ao Valor aduaneiro de bens idênticos ou similares, considerando as provisões do 4º método (Valor computado);
- Ao Valor aduaneiro de bens idênticos ou similares, considerando as provisões do 5º método (Valor deduzido).

Apesar do AVA não esclarecer de forma mais objetiva, como considerar quando “um valor se torna “bem próximo”, nos termos do artigo 1, parágrafo 2 do AVA, no Brasil, a legislação aduaneira, especificamente no Del 37/66 e Decreto 6.759/09, cita que uma variação de até 10% com relação ao preço não se considera como uma infração. Este fato é importante pois pode ser levado como um elemento para estruturar eventual metodologia e procedimento de controle, na respectiva proposta de solução. Além do Brasil, outros signatários do AVA/OMC, também consideram limites para a mesma finalidade (DELOITTE, 2022). No intuito de diminuir esta tensão, a OMA, órgão da OMC, publicou em 2018, um guia para VA que considera também aspectos de TP, atualizado em 2020, intitulado como “*Guide to Customs Valuation and Transfer Price*” (Guia para Valoração Aduaneira e Preços de Transferência – tradução livre.).

O documento foi elaborado, visando auxiliar tanto servidores público das aduanas, quanto gestores de empresas do setor privado, contendo pareceres normativos, estudos de caso, comentários, sobre o tema desenvolvidos pelo “*Technical Committee on Customs Valuation TCCV*” (Comitê Técnico de Valoração Aduaneira – tradução livre) (OMA - *Guide to Customs Valuation and Transfer Price, 2020*).

Este documento ressalta que os respectivos métodos de TP bem como os estudos referentes a estes métodos podem ser considerados como elementos para contra-argumentar uma dúvida e eventuais questionamentos ao importador, feitos pela autoridade aduaneira e entidade fiscalizadora, sob uma perspectiva de VA, preferencialmente os métodos de TP transacionais. (*WTO-WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Price, 2018*).

A OMA está trabalhando juntamente com a OCDE e com o Banco Mundial para aproximar a comunicação e troca de informações entre as autoridades aduaneira e tributária, no que

corresponde às operações entre RP. (*WTO-WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Price, 2018*).

Não é intenção do respectivo acordo analisar as circunstâncias das vendas em operações entre RP, em todos os casos, mas somente quando existe uma dúvida razoável quanto a aceitabilidade do preço praticado nestas transações. E neste caso os respectivos estudos de TP utilizados para se chegar no preço praticado, podem ser considerados, também, como uma das fontes de informação, para fins de sustentar o preço praticado sob uma perspectiva de VA. (*WTO-WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Price, 2018 - TCCV Comment 23.1*).

Nestes casos a respectiva autoridade aduaneira para verificar a aceitabilidade e influência nos preços, considera a existência de preços compráveis de produtos similares do mesmo tipo ou classe, mas feitos em operações independentes, ou mesmo que o respectivo preço praticado se mostra suficiente para cobrir os respectivos custos mais uma margem de lucro em sua composição em bases comparáveis. (*WTO-WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Price, 2018 – TCCV Case Study 10.1*).

O respectivo guia, também considera abordagens e análises feitas pelo TCCV, na utilização de métodos de TP da OCDE que não os transacionais, mas aqueles baseados em margens e para fins de analisar a respectiva aceitabilidade dos preços sob uma perspectiva de VA. (*WTO-WCO Guide to Customs Valuation and Transfer Price, 2018 – TCCV Case Study 14.1 e 14.2*)

De acordo com o exposto acima, a estruturação do respectivo procedimento para a otimização da operação aduaneira da SE, e controle do critério de VA em importações entre RP, deve, portanto, considerar uma metodologia e que traga um processo de controle inovador, abarcando os seguintes pilares:

- Os estudos e informações de TP, podem ser considerados como fatores e elementos importantes para sustentar que a relação não influenciou o Valor de Transação, mas devem ser analisados caso a caso;
- Os métodos transacionais de TP OCDE, tem maior aderência para esta finalidade, sendo o CUP o ideal para efeitos de comparação;
- Uma variação de até 10% pode ser um parâmetro adicional para sustentação da de razoabilidade na aplicação do artigo 1 do AVA (uma vez que esta flutuação não é considerada como infração pela legislação aduaneira Brasileira).

Esta abordagem considera estruturar um procedimento que tenha um peso estratégico considerável, e possa ser utilizado tanto pela SE, como por outros importadores, em um monitoramento contínuo deste critério aduaneiro, e.g. rotinas de controle e melhorias internas, quanto também em atendimento a eventual questionamento da respectiva autoridade aduaneira, durante o curso de despacho aduaneiro, ou mesmo eventuais diligências aduaneiras pelo prazo decadencial. Tem-se por importante a elaboração de uma proposta de solução que traga um elemento de diferenciação e inovação de maneira a tratar à percepção dos potenciais impactos e o objetivo principal de estruturar um procedimento que possa melhorar a operação aduaneira da SE. Para tanto, porém, faz-se necessária a elaboração de uma estratégia eficiente para o desenvolver da proposta de solução do problema, bem como os resultados esperados e objetivos definidos.

4.2 Solução adotada

Como o caso em questão da maior ênfase à uma proposta de solução com enfoque nas operações aduaneiras e na formação do preço em IT, estes fatores devem ser levados em consideração na respectiva estratégia de formação da proposta de solução, bem como ao nome assim atribuído a esta proposta.

Considerando que o novo procedimento a ser estruturado envolve atividades para analisar a formação do preço em operações entre empresas do mesmo grupo econômico o nome proposto foi: PTRAVA, um acrônimo que projeta um procedimento o qual considera aproximar os preços de transferência (PT) com certa razoabilidade (R) ao acordo de valoração aduaneira (AVA), por meio de uma metodologia e atividades de controle, para diminuir o respectivo “efeito gangorra” e GAP identificado no diagnóstico do problema, o qual está, relacionado ao efeito da vinculação e relação entre as partes, para fins do critério de VA.

Para a solução do problema identificado, tem-se por importante direcionar a percepção dos gestores quanto aos riscos que as operações de importação entre parte relacionada podem causar. Nesta linha de raciocínio e para criar valor à empresa e a seus *stakeholders*, a inovação deverá considerar uma metodologia e projetar um procedimento que tenha o objetivo principal monitoramento e controle (testes) neste critério aduaneiro (valoração aduaneira). Assim, por meio da PTRAVA, este procedimento de controle e monitoramento, poderá ser aplicado internamente na Empresa, de forma preventiva, analisando as operações passadas para mapear os riscos inerentes e futuros, quando eventual dúvida possa surgir no curso do despacho aduaneiro por parte da RFB, ou mesmo em diligências feitas pela RFB, que venham a questionar o valor aduaneiro praticado pela SE no passado. Este procedimento deverá ser integrado aos processos formalizados de OEA da SE, e executadas em suas revisões periódicas, semestrais e anuais.

A proposta de solução PTRAVA, traz uma inovação incremental em processo que vem diminuir o GAP entre as normas de TP e VA possibilitando um procedimento controle e gestão recorrente, com retroalimentação de melhoria e ações de mapeamento, diagnóstico e reporte, no critério de VA tanto para trazer uma sustentação razoável de que a respectiva relação não influenciou no preço, para possibilitar um controle e monitoramento nas respectivas operações entre RP da SE (Quadro 2).

Quadro 2: Metodologia PTRAVA

Fases	Descrição
Mapeamento	Esta fase considera a aplicação das macros atividades de diagnóstico da Inovação em processo PTRAVA e tem como objetivo identificar os respectivos fornecedores do mesmo grupo econômico e conseqüentemente mapear as transações as quais podem ter os seus respectivos preços de transferência de exportação afetados/influenciados, dando vazão aos primeiros testes lógicos da solução que considera também uma margem de variação, bem como a aplicabilidade de métodos transacionais de TP, para esta finalidade.
Diagnóstico	Refinamento das operações entre RP que não atenderam aos pilares e testes lógicos do procedimento, na fase de mapeamento com um diagnóstico que considera uma discussão mais aprofundada junto ao respectivo comitê OEA e com eventual envolvimento dos gestores e <i>stakeholders</i> da SE, para entendimento dos critérios e métodos de TP utilizados e potencial sustentação do preço <i>intercompany</i> como Valor Aduaneiro. Inserção dos itens em lista de identificação e acompanhamento dos riscos (gerenciamento dos riscos operacionais – GRO).
Concluir e reportar	Relatório final vai gerar dossiê sobre o respectivo produto e direcionamento de riscos à respectiva unidade de negócio, de forma preventiva e antecipada, que poderá ser utilizado como base de argumentação e sustentação, em caso de questionamento, pela RFB, ou mesmo para monitoramento nos moldes da metodologia de PDCA, em melhoria contínua.

Fonte: Elaborado pelos autores

Este procedimento deverá ser integrado aos processos formalizados de OEA da SE e executadas em suas revisões periódicas, semestrais e anuais.

5. RESULTADOS OBTIDOS

Quando da intervenção resultaram-se ações de tratativas, negociação, bem como recepção do estímulo e resposta das pessoas diretamente afetadas com as mudanças propostas no trabalho e na solução do problema identificado. Esta fase do estudo considerou a existência de problema, cuja proposta de solução resultaria na melhoria do *compliance* aduaneiro fiscal, incremento de práticas na operação aduaneira e tratamento e diminuição do risco no critério de VA, mas por outro lado expôs a existência de uma falha de governança dentro da SE, pela complexidade técnica dos temas, ou mesmo pelo fato de serem conflituosas questões de interrelação nas operações e entre diferentes *stakeholders*.

Todavia, se pode verificar que tanto na fase de intervenção pontos foram identificados e o resultado da execução da inovação contida na proposta de solução, que possibilite a geração de valor e o aumento da eficiência na gestão aduaneira, fica dependente do desenvolvimento do processo de controle tendo em vista os riscos atinentes ao preço declarado como valor aduaneiro nas operações de importação *intercompany* da SE. Além disso, torna-se necessário também a capacitação de recursos que naveguem nas duas principais áreas fiscal-aduaneira e tributária e que irão contribuir para a melhoria do ambiente e desenvolvimento dos negócios da Empresa. O estudo até o presente momento, tem evoluído de forma muito positiva dentro da SE uma vez que por ser a Empresa, uma entidade legal recente (criada em 2020), não se notou ainda muita resistência e a própria empresa está formando sua própria cultura.

Além do que, a realidade de convergência de normas no Brasil aplicadas ao comércio global, e o fato de que os TPs são declarados como valor aduaneiro nestas operações, demonstram uma necessidade imediata de controle e gestão neste critério (VA). Este fato demanda ações imediatas para a melhoria do ambiente de negócios da empresa, passando por um incremento na operação aduaneira que pode beneficiar não somente a SE, mas também outras empresas que operam este tipo de transação no comércio exterior. A complexidade técnica dos temas, requer um alto nível de conhecimento e capacitação de recursos em áreas distintas, mas conexas, o que sugere a necessidade de treinamento de colaboradores e gestores da SE. O treinamento deve trazer clareza ao entendimento do problema, a existência dos riscos atinentes ao critério de VA em operações *intercompany*, apontando para uma metodologia que seja um fio condutor para um procedimento inovador de práticas de controle e monitoramento, aderente à legislação, como proposta de solução e que se não executada, afeta o *compliance* aduaneiro da Empresa.

Os fatos foram importantes e de grande relevância em superar as dificuldades relacionadas a um rápido acordo de cooperação e embates para impor limites relacionados a ego, áreas de atuação e busca por resultado, por conta do contexto atual e por ser necessário atuar de forma prática internamente, ao que se está sugerindo. O entendimento do problema e o desenvolvimento desta solução resultaram também na melhoria da visibilidade com outros *stakeholders* e acionistas, aumento da capacitação técnica diferenciada de recursos tanto para SE, quanto para o mercado e para a sociedade em geral, levando também em conta as necessidades em jogo. A estratégia da mudança consistiu em deixar em evidência a espinha dorsal da respectiva solução adotada (conforme disposto no item 4) para o desenvolvimento da proposta de solução inovadora, que se baseou em identificar público-alvo, ameaças, pontos

fortes, fracos, bem como ações necessárias à sua implementação, análise e mitigação de riscos, em vias de atender aos resultados esperados.

O engajamento de todos os envolvidos no que está relacionado à execução da estratégia para aproveitamento da proposta de solução e tratamento do problema identificado, bem como a execução do planejamento das mudanças necessárias e previstas na estratégia, foi fundamental no desenvolvimento do projeto. Neste ponto é importante ressaltar a clareza das etapas quando da aplicação da metodologia científica proposta para este trabalho, principalmente quando das fases de pesquisa que possibilitaram um diagnóstico consistente do problema para a percepção de uma latente e inovadora proposta de solução. Esta clareza trouxe o respectivo engajamento inclusive na prontidão, disponibilidade de tempo e participação no plano de ações e atividades de mitigação de riscos potenciais, para maximização dos benefícios da proposta de solução, onde as atribuições de atividades à diversos níveis hierárquicos, consideram o entendimento da estratégia para a captura de valor.

Além disso, o entendimento da necessidade de ceder capacidades da empresa, necessárias para a execução da estratégia da proposta de solução, foram prontamente entendidas, autorizadas. A estratégia desenvolvida encomenda também à necessidade de recorrência de treinamentos, palestras, com a finalidade de geração de sustentação no longo prazo uma vez que a solução proposta busca possibilitar à SE energizar a sociedade, por meio da geração e captura de valor, para a melhoria dos negócios de forma recorrente.

6. CONTRIBUIÇÃO TECNOLÓGICA SOCIAL

Este trabalho possibilitou um aprendizado pessoal significativo e de desenvolvimento de competências para se identificar oportunidades e problemas e resultá-los em negócios. O resultado do trabalho envolveu o desenvolvimento e a aplicação de uma proposta de solução inovadora em processo e incremental, para tratar o respectivo problema identificado nas operações de importação entre RP, no critério de VA, realizado pela SE. Ademais, a necessidade de implementar controles se faz necessária pois além de gerar valor aos negócios da SE, a empresa é também credenciada como OEA. Ademais existe também a tendência relacionada à entrada do Brasil na OCDE.

A metodologia proposta, aplicada e utilizada como base para o desenvolvimento deste trabalho, disposta na obra de Marcondes *et al.* (2017), possibilitou desenvolver um fio condutor que facilita o trabalho de forma prática, trazendo elementos para a elaboração de pesquisas para um correto diagnóstico do problema, bem como endereça a necessidade de estratégias para atingir com eficiência a proposta de solução, levando adiante as mudanças necessárias em vias de atingir os resultados esperados de forma inovadora e com captura de valor. No caso deste estudo, o desafio se iniciava por abordar um tema complexo e denso que diz respeito à formação dos preços em operações de importação entre RP, e em estruturas organizacionais hierarquizadas, tema com alta complexidade técnica e descentralizado (i.e., com envolvimento de diferentes *stakeholders* – *Tax e Customs Compliance*).

Apesar de tratarem de um tema comum (i.e. formação de preços), as abordagens advindo de perspectivas diferentes (e.g. Tributária e Aduaneira) exerciam forças contrárias, quando da influência da relação no preço praticado, gerando um *GAP* de interpretação, “efeito gangorra” e resultando em um *GAP* de gestão, no critério aduaneiro de valoração, com impactos significantes ao negócio. Além dos desafios a superar envolvendo capacitações técnicas no que diz respeito ao desenvolvimento da metodologia, procedimentos, atividades e controles, o

presente trabalho traz também enfoque em como capacitar gestores em analisar o ambiente interno e externo, capturar as mudanças necessárias e traçar estratégias para alcançar os objetivos. Um fator muito importante é a comunicação, engajamento e alinhamento prévio com os respectivos acionistas e a captura deles na geração de valor para todos os atores envolvidos, que envolve uma percepção desde o diagnóstico, até a respectiva formatação da proposta, para a solução do problema.

Os impactos da respectiva proposta de solução resultam em mudanças corporativas que consideram beneficiar tanto a SE, quanto demais importadores que possuam a mesma estrutura hierarquizada e realizem operações *intercompany*, pelo aumento de controles e diminuição de impactos negativos e mensuração de riscos no elemento de VA. Traz também elementos para abordagens necessárias que antes não eram considerados ou capturados pelos respectivos gestores, aumentam a racionalização das atividades de gestão, o debate de ideias, amadurecimento de discussões, incluindo o posicionamento de servidor da RFB, quanto aos conceitos, clareza de normas, aplicabilidade e reciprocidade de entendimento em IT relevantes sob uma perspectiva, fiscal, tributária, financeira e econômica.

Por fim, recomenda-se aos respectivos leitores a aplicação da metodologia para identificação e desenvolvimento de negócios, por ter se mostrado eficiente e clara em suas etapas, considerando principalmente as fases entendimento e diagnóstico e suas fases de levantamento de dados, pesquisa, entendimento do problema, bem como na definição e desenvolvimento da respectiva proposta de solução, pois demandam principalmente disponibilidade dos respectivos gestores, *stakeholders*, acionistas, na identificação dos elementos chaves na criação e captura de valor, benefícios gerados, consolidação dos benefícios e desenvolvimento da estratégia para eficiência no desenvolvimento dos negócios.

REFERÊNCIAS

- Alchian, A. A., & Demsetz, H. Production, information costs, and economic organization. *The American Economic Review*, 62(5), 777-795. 1972.
- Chalos, P. & Haka, S. (1990) *TP under bilateral bargaining*. Accounting Review
- Coase, R.H. (1993). *The nature of the firm (1937)*. Willianson, O. E, & Winter, S. G.
- Decreto Lei nº. 1.355 de 30 de dezembro de 1994 (1994).
- Decreto Lei nº. 6.759 de 05 de fevereiro de 2009 (2009).
- Deloitte TAX LLP. *The link between transfer price and customs valuation*, USA, 2018.
- Faber, M., Manastetten, R., & Proops, J. L. R. *Ecological economics: concepts and methods*. Cheltenham: Edgard Elgar Publishing Ltd, 1996.
- Hidalgo, A., & Albors, J. Innovation management techniques and tools: a review from theory and practice. *R&D Management*, 38(2), 113-127, 2008.
- Hilu Neto, M. Preços de transferência e valor aduaneiro: a questão da vinculação à luz dos princípios tributários. In: SCHOUERI, L. E.; ROCHA, V. O. (Coords.). *Tributos e preços de transferência*. São Paulo: Dialética, v. 2, 1999.
- Instrução Normativa RFB 2090 de 22 de junho de 2022.
- Jovanovich, J. M. *Customs valuation and transfer pricing: is it possible to harmonize customs and tax rules?* Kluwer Law International BV, 2016.

- Marcondes, R. C., Miguel, L. A. P., Franklin, M. A., & Perez, G. *Metodologia para trabalhos práticos e aplicados: administração e contabilidade* - [livro eletrônico] São Paulo: Editora Mackenzie. 2017.
- Marsilla, S.I. (2002). La trascendencia de la valoración aduanera en el Impuesto sobre Sociedades. Especial referència al" transfer pricing". *Civitas. Revista española de derecho financiero*, (113), 47-98.
- Marsilla, S.I. Toward customs valuation compliance through corporate income tax. *World Customs Journal*, v.5 n.1 – World Customs Organization (WCO) & International Network of Customs Universities, 2011.
- Mason, J. *Qualitative researching*. London: Sage Publications, 1996.
- OCDE. *Transfer pricing guidelines for multinational enterprises*: OECD Publishing. 2022
- Pereira II, C. A., & Franklin, M. A. Desenvolvimento de negócio: empresa de consultoria em processos para certificação OEA. *LOGS – Logística e Operações Globais Sustentáveis*. v.1, n.2, p. 124-160, ago./dez. 2019.
- Richardson, R. J. *Pesquisa social: métodos e técnicas*. São Paulo: Atlas, 2017.
- Rietzschel, E. F., Nijstad, B., & Stroebe, W. Relative accessibility of domain knowledge and creativity: The effects of knowledge activation on the quantity and originality of generated ideas. *Journal of Experimental Social Psychology*. v. 43, 6, nov. p. 933-946, 2007.
- Salva, J. M. Customs valuation and transfer pricing: ICC proposals. *EC Tax Review*, 25(5/6), 2016.
- Silva, A. S. *Integração vertical em cadeias de suprimentos e os pressupostos da teoria dos custos de transação: um teste empírico*. 2009. Tese de doutorado. Universidade Presbiteriana Mackenzie, São Paulo, SP, Brasil.
- Vandenbosch, B. (2003). *Designing solutions for your business problems: a structured process for managers and consultants*. San Francisco: Jossey-Bass.
- WTO - WCO, *Guide to Customs Valuation and Transfer Price*, 2018.