

IMPACTOS TRIBUTÁRIOS DA VARIAÇÃO CAMBIAL DO ANO DE 2015 SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA PELO MÉTODO DE PREÇOS INDEPENDENTES COMPARADOS (PIC)¹

Julia Ungaratti Nunes²

Eduardo Plastina³

RESUMO

Os impactos tributários no âmbito das empresas multinacionais situadas no Brasil referentes aos preços de transferência praticados em operações com unidades estrangeiras relacionadas têm se tornado um ponto crucial no planejamento tributário e na redução de custos com carga tributária. O objetivo deste estudo é demonstrar o impacto tributário das variações cambiais do ano de 2015 (moedas dólar e real) sobre os preços de transferência de empresas no Brasil que adotem, para fins de cálculo, o método PIC (Preços Independentes Comparados) e responder à questão se poderá haver ajustes de preços de transferência apenas em função da variação cambial ocorrida. Quanto aos procedimentos metodológicos, este estudo é considerado como qualitativo, descritivo e de revisão bibliográfica. O caso analisado é uma venda de um determinado item a valor fictício no mercado internacional comparando-se com a venda do mesmo item no mercado nacional após sua importação por parte da empresa vinculada, com base nas taxas cambiais mensais do ano de 2015, conforme o Banco Central do Brasil. Após a análise dos dados, será apresentado que em alguns cenários nos quais a variação cambial foi elevada, independente da aplicação correta da legislação do método PIC de acordo com a Receita Federal do Brasil, haverá ajuste de preços de transferência em função da variação cambial ocorrida, o que resultará em aumento da base de cálculo para fins da apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Contribuição Social sobre Lucros Líquidos e, consequentemente, no montante de tributos que a empresa recolherá ao governo federal.

Palavras-chave: Preço de Transferência. Variação cambial. Preços Independentes Comparados.

¹ Trabalho de Conclusão de Curso apresentado, no primeiro semestre de 2017, ao Departamento de Ciências Contábeis e Atuariais da Faculdade de Ciências Econômicas da Universidade Federal do Rio Grande do Sul (UFRGS), como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

² Graduanda do curso de Ciências Contábeis da UFRGS. (juliaungaratti@gmail.com).

³ Orientador.

TAX IMPACTS OF EXCHANGE RATE VARIATION IN THE YEAR OF 2015 ON TRANSFER PRICES BY THE COMPARED INDEPENDENT PRICE METHOD

ABSTRACT

The tax impacts of multinational companies located in Brazil regarding transfer prices practiced in operations with related foreign units have become a crucial point in the tax planning and reduction of costs with tax burden. The objective of this study is to demonstrate the tax impact of the exchange rate variations of the year 2015 (dollar and real currencies) on transfer prices of companies in Brazil that adopt the PIC (Compared Independent Price) method and to respond that maybe can exist a transfer price adjustment just based on the exchange variation occurred. As for the methodological procedures, the classification of this study is qualitative, descriptive and bibliographic review. The case analyzed is a sale of an item with a fictitious value in the international market, comparing it with the sale of the same item in the domestic market after it's importation by the related company, based on the monthly exchange rates of the year 2015, according to Brazilian Central Bank. After the data analysis, it will be presented that in some scenarios where the exchange variation was high, regardless of the correct application of PIC legislation according to the Federal Revenue Service, there will be an adjustment of transfer price due to the exchange variation occurred. This will result in an increase in the calculation basis for the purposes of calculating the Corporate Income Tax and Social Contribution on Net Profits and, consequently, the amount of taxes that the company will collect for the Federal Government.

Keywords: Transfer Price. Compared Independent Prices. Exchange Rate Variation.

1 INTRODUÇÃO

O termo “preço de transferência”, segundo o órgão Receita Federal do Brasil, tem sido utilizado para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas, sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em paraíso fiscal (BRASIL, 2009). Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre essas pessoas, o preço praticado nessas operações pode ser artificialmente estipulado e, conseqüentemente, divergir do preço de mercado negociado por empresas independentes, em condições análogas - preço com base no princípio *arm's length* (neutralidade, sem interferência).

Quanto aos métodos possíveis de utilização para cálculo, conforme a Receita Federal do Brasil, existem quatro formas de apuração nos casos de importação de bens, serviços ou direitos, sendo eles: Método dos Preços Independentes Comparados (PIC), Método do Preço de Revenda

Menos Lucro (PRL), Método do Custo de Produção (CPL) e o Método do Preço sob Cotação na Importação (PCI) (BRASIL, 2009). Usualmente os métodos mais utilizados são o PRL e o CPL. Ernst & Young (2011) apontam que 30% das empresas pesquisadas utilizam o método PIC e 27% utilizam o CPL para demonstrar o preço parâmetro de bens e insumos.

Segundo o Art.º 18 da Lei 9.430 (BRASIL, 1996) com a redação dada pela Lei 12.715, Art. 48, I (BRASIL, 2012), o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC), o qual será o método de análise do presente estudo, pode ser definido como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda empreendidas pela própria interessada ou por terceiros, em condições de pagamento semelhantes (BRASIL, 2012). Ainda, as operações próprias do importador terão que representar no mínimo 5% do total das importações sujeitas a preços de transferência em determinado período de apuração e as operações comparadas devem obrigatoriamente ser do mesmo ano-calendário ou, em caso de não haver operações no mesmo ano, admite-se operações do ano imediatamente anterior, ajustadas pela variação cambial. Os documentos de suporte para a utilização desse método correspondem, basicamente, as *commercial invoices* e/ou notas fiscais referentes às operações tomadas para comparação de empresas não vinculadas, mesmo que o Fisco não especifique quantas e quais operações serão avaliadas em caso de fiscalização (CONSONI; PETRI; VEIGA, 2011).

Dado o contexto do assunto, pode-se então salientar a relevância que assume o enfoque tributário dos preços de transferência dentro do comércio internacional, tornando imprescindível a necessidade de um maior conhecimento das normas sobre preços de transferência e sua aplicação efetiva nos diferentes países (TAVOLARO, 1999). Ainda, é importante salientar que a importância se deve também ao fato de que, de acordo com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), 60% (sessenta por cento) do comércio internacional é entre pessoas jurídicas vinculadas.

Em função das normas pré-estabelecidas pela Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2012) referente aos preços de transferência, o contribuinte que tem como atividade de sua empresa a venda de produto acabado não pode repassar o custo da variação cambial ao seu preço de venda. Dada a importância da avaliação as normas dos preços de transferência, o presente estudo busca responder à seguinte questão: Quais os impactos tributários que a variação cambial do ano de 2015 trouxe para as empresas do Brasil, para fins de preços de transferências avaliados pelo método dos Preços Independentes Comparados? A fim de responder à questão problema, o estudo irá abordar como a variação cambial do ano de 2015 teve influência nos cálculos para

eventuais ajustes para fins de apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL).

Além da presente introdução, o estudo abordará a contextualização dos assuntos relacionados à Preços de Transferência, iniciação à questão problema objetivo do estudo, com base na legislação vigente e outros estudos relacionados. Para seguir com o estudo, na terceira seção são apresentados os procedimentos metodológicos aplicados, na seção quatro são demonstrados os dados e resultados obtidos e, na quinta e última seção, são relatadas as considerações finais acerca do presente estudo.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Nesta seção serão abordados os conceitos e base teórica a serem utilizados no presente estudo, como definição de *Transfer Pricing* (Preço de Transferência) e seus métodos de avaliação e cálculo, legislação de base para aplicação e alguns estudos já publicados referente ao assunto.

2.1 DEFINIÇÃO E CONTEXTUALIZAÇÃO DE PREÇO DE TRANSFERÊNCIA

A fim de nortear o presente estudo, é de suma importância conceituar o Preço de Transferência, que segundo Matos (1999, p. 13⁴, apud BARRAGAN; PEREIRA, 2006, p. 2) pode ser entendido “[...] como o preço fixado para negócios entre empresas abrangendo as operações de venda ou outras de transferências de produtos, serviços e/ou propriedades intangíveis.”. Ainda, para Bassotto (2002, p. 36⁵, apud BARRAGAN; PEREIRA, 2006, p. 2), Preço de Transferência é “[...] o preço a ser considerado entre pessoas vinculadas, e, em particular, entre pessoas dentro do mesmo grupo econômico para as transações realizadas entre seus membros (venda de mercadorias, fornecimento de serviços, transferência e uso de patentes e *know-how*, concessão de empréstimos, entre outros).”. Para Heleno Torres (TORRES, 1999), a definição pode ser dada como:

⁴ MATOS, Fernando. Preço de Transferência no Brasil. São Paulo: Atlas, 1999.

⁵ BASSOTTO, Jubércio. Preço de Transferência à luz do planejamento Contábil-Tributário. Dissertação de Mestrado em Controladoria e Contabilidade Estratégica. Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado. São Paulo: FECAP, 2002.

(...) a determinação dos preços a serem cobrados entre empresas relacionadas, particularmente pelas companhias internacionais, relativamente a transações entre vários membros de seu grupo (venda de bens, prestação de serviços, transferência e uso de tecnologia e patentes, mútuos, etc).

Preço de transferência pode ser definido como o preço praticado na compra e venda de bens, serviços e direitos entre partes relacionadas, o qual tem por finalidade evitar a transferência de lucro para empresas vinculadas no exterior através de operações de importação e exportação de bens, serviços e direitos, e pagamento ou recebimento de juros entre essas empresas (ERNST & YOUNG, 2016).

Para fins de aplicação dos preços praticados é importante conceituá-lo como a média aritmética ponderada dos preços pelos quais a empresa efetivamente comprou ou vendeu um determinado produto, serviço ou direito, durante o ano-calendário de pessoa vinculada ou empresa em paraíso fiscal (BRASIL, 2009). Deve ser calculado, obrigatoriamente, produto a produto, e por tipo de serviço ou direito. Ainda, é relevante entender a definição de preço parâmetro, que é o preço apurado por meio de um dos métodos de preços de transferências constantes da legislação brasileira que servirá de referência na comparação com o preço que foi efetivamente praticado pelo contribuinte (ERNST & YOUNG, 2016).

A Instrução Normativa nº 1.312 de 2012 emitida pela Receita Federal do Brasil, dita que, no Brasil o contribuinte que é pessoa jurídica pode escolher o método de cálculo que resulte em menor ajuste, de acordo com os métodos citados anteriormente, os quais poderá a pessoa jurídica para estabelecer o preço a ser utilizado como parâmetro optar por qualquer dos métodos que prevê, independentemente de qualquer comunicação à Receita Federal do Brasil:

Art. 4º Para efeito de apuração do preço a ser utilizado como parâmetro, nas importações de pessoa jurídica vinculada, não-residente, de bens, serviços ou direitos, a pessoa jurídica importadora poderá, observado o disposto no art. 40, optar por quaisquer dos métodos de que tratam os artigos 8º a 16, exceto na hipótese de importação de commodities, conforme o §1º do art. 16 (BRASIL, 2012).

Essa orientação diverge do que a *Organisation for Economic Co-operation and Development* (OCDE, sigla em português) que é agência “reguladora” de Preços de Transferências para outros diversos países, defende. Para a OCDE, as empresas possuem liberdade para a adoção de outros métodos que não os por ela indicados, desde que os preços obtidos satisfaçam o princípio chamado *arm's length* (Preço Neutro ou sem Interferência), que pode ser definido como o preço acordado entre partes não relacionadas, envolvidas nas mesmas transações ou em transações semelhantes, nas mesmas condições ou em condições similares, ocorridas no mercado aberto (ERNST & YOUNG, 2016). Segundo Barragan e Pereira (2006),

para a OCDE, Preços de Transferência são os preços no qual uma empresa transfere bens físicos e intangíveis ou provê serviços para empresas associadas.

O cálculo com base nas mesmas condições ou semelhantes se refere à questão da distribuição de receita entre as empresas da mesma organização. Quando mais de um centro de lucro é responsável pelo desenvolvimento de um produto, ambos devem compartilhar a receita deste, quando de sua venda (ANTHONY; GOVINDARAJAN, 2002). O Preço de Transferência representa um mecanismo de distribuição dessa receita, sendo um instrumento de atuação que motiva os executivos a tomarem as decisões corretas (WACHHOLZ; BENETTI; REGINATO, 2005).

Do ponto de vista fiscal, a transferência de preços é caracterizada quando a formação do preço praticado de um produto, bem, direito ou serviço implica em *profit shifting*, entendido como a transferência indireta de lucros (receitas ou despesas) dentro de empresas dentro de um grupo multinacional ou transacional (NOBRE, 2000).

A importância e contextualização dos Preços de Transferência no cenário econômico e tributário mundial pode ser trazida de acordo com Lourivaldo Lopes da Silva (SILVA, 2011) o qual mencionou que a empresa de consultoria Ernst & Young realizou uma pesquisa referente a esse tema, “2007-2008 Global Transfer Pricing Survey. Global Transfer Pricing Trends, Practices and Analysis”, na qual obteve opiniões de 850 (oitocentos e cinquenta) empresas multinacionais em 24 (vinte e quatro) países em que a maioria das empresas transacionais considerava a questão como o tópico mais relevante do direito tributário internacional, tendo como resultado a seguinte conclusão:

(...) 39% dos entrevistados elegeram o controle dos preços de transferência como a questão tributária mais relevante; 52% dos entrevistados sofreram auditorias, a partir de 2003, que resultaram em ajustes na base tributável em 28% das matrizes dos grupos multinacionais e 23% das suas subsidiárias; 78% dos entrevistados acreditavam que sofreriam auditorias nos dois anos subsequentes; Por isso, 74% dos entrevistados que trabalham nas matrizes e 81% dos que trabalham nas subsidiárias consideraram que o controle dos preços de transferência nestes anos seria muito importante ou absolutamente crítico. (SILVA, 2011).

Dessa forma, pode-se então afirmar que os Preços de Transferência são de importância extremamente relevante para empresas que tenham comércio internacional com vinculadas e que o controle sobre os mesmos precisa ser efetivo, para fins de apuração dos valores e dados

para utilização na entrega de obrigações acessórias ao governo federal e pagamento de impostos posteriormente.

2.2 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E A OCDE

De acordo com o manual sobre Preços de Transferência publicado pela IOB escrito por Lourivaldo Lopes Silva em 2014 (SILVA, 2014), uma das mais importantes considerações negociais e tributárias para qualquer corporação multinacional, independentemente de onde sua matriz é localizada, é o meio pelo qual determina os preços de produtos, serviços e intangíveis, como resultado de pesquisa e capital transferido para suas afiliadas internacionais. Ainda conforme a IOB (2014, p. 14), “A importância do preço de transferência e seus impactos sobre a arrecadação tributária (nacional) colocou este assunto à frente dos debates tributários internacionais.”.

A OCDE é uma Organização cujo objetivo é parametrizar as normas econômicas dos países participantes da mesma. De acordo com a OCDE (2017), quando empresas independentes negociam entre elas, as condições de suas relações comerciais e financeiras ordinariamente são determinadas por forças de mercado.

Atualmente o Brasil não é membro oficial da OCDE, mas de acordo com o Portal Planalto (2015), o país assinou um acordo de cooperação com a Organização, o qual teve como objetivo aprofundar a relação bilateral e institucionalizar a participação brasileira em diversos foros da organização que desenvolvem estudos e pesquisas em diversas áreas, além de evitar a dupla tributação nas operações com o mercado internacional e prevenir a evasão fiscal.

2.3 METODOS PARA AVALIAÇÃO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Conforme a Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2009), os métodos de apuração/avaliação de preços parâmetros podem ser definidos como métodos determinados em lei, com o objetivo de certificar que os preços considerados para apurar o lucro real (presumido ou arbitrado) e a base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido se aproximem o máximo possível dos preços de mercado.

Ainda, de acordo com a Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2012), quanto aos métodos possíveis de utilização para cálculo, conforme mencionado anteriormente, existem quatro formas de apuração nos casos de importação de bens, serviços ou direitos, sendo eles:

- a) Método dos Preços Independentes Comparados (PIC), que pode ser definido pela média aritmética dos preços dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado interno ou externo, em operação de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes (ERNST & YOUNG, 2015);
- b) Método do Preço de Revenda Menos Lucro (PRL), definido pela média aritmética ponderada dos preços de revenda do bem, direito ou serviço vendidos, nas operações com compradores não vinculados, nas vendas a varejo e no atacado, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, impostos e contribuições sobre a venda e a margem de lucro determinada pela Instrução Normativa nº 1.312 de 2012, publicada pela Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2012);
- c) Método do Custo de Produção (CPL), que nada mais será do que o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde foram originalmente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação, e de margem de lucro de 20% (vinte por cento), calculada sobre o custo apurado (ERNST & YOUNG, 2015);
- d) Método do Preço sob Cotação na Importação (PCI), pode ser definido de acordo com o Art. 16 da Instrução Normativa nº 1.312 de 2012, publicada pela Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2012), como os valores médios diários da cotação de bens ou direitos sujeitos a preços públicos em bolsas de mercadorias e futuros internacionalmente reconhecidas.

Dado que o alvo do estudo é o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC), vale citar sua definição pela Instrução Normativa nº 1.312, publicada pela Receita Federal do Brasil em 28 de dezembro de 2012, que regulamenta os Preços de Transferências no Brasil:

Art. 8º A determinação do custo de bens, serviços e direitos, adquiridos no exterior, dedutível na determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL, poderá ser efetuada pelo método dos Preços Independentes Comparados (PIC), definido como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, empreendidas pela própria interessada ou por terceiros, em condições de pagamento semelhantes.

Parágrafo único. Pelo método de que trata o caput, os preços dos bens, serviços ou direitos, adquiridos no exterior, de uma pessoa jurídica vinculada, serão comparados com os preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares:

I - Vendidos pela mesma pessoa jurídica exportadora, a pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

II - Adquiridos pela mesma importadora, de pessoas jurídicas não vinculadas, residentes ou não-residentes;

III - Em operações de compra e venda praticadas entre terceiros não vinculados, residentes ou não-residentes (BRASIL, 2012).

Conforme o Órgão, cada método terá um respectivo ajuste, cujo objetivo é permitir a comparação entre os preços pelos quais são vendidos/comprados bens, serviços e direitos idênticos ou similares, mesmo quando negociados em condições diferentes (BRASIL, 2012). Dessa forma, o Método dos Preços Independentes Comparados (PIC), método pelo qual o presente estudo será aplicado, autoriza ajustes de preços relacionados, por exemplo, a prazos de pagamento e quantidades negociadas.

2.4 PREÇO PARÂMETRO E PREÇO PRATICADO

A explanação da definição de preço parâmetro e preço praticado se mostra necessária no presente estudo, dado que serão abordados valores fictícios de tais itens para demonstrar os impactos tributários possíveis na aplicação do método de Preços Independentes Comparados em um ano cuja variação cambial foi elevada.

O preço parâmetro pode ser determinado como o preço de referência na futura comparação com o preço praticado, calculado com base no método escolhido para apuração de acordo com a legislação brasileira vigente que trata de Preços de Transferência, o qual deverá ser calculado pelo próprio contribuinte produto por produto, nos cenários objeto de análise do estudo. Já o preço praticado é, efetivamente, o que o contribuinte precificou para determinado produto, que será calculado por uma média aritmética ponderada dos preços do mesmo produto durante o ano-calendário apurado.

No intuito de clarificar a todos os contribuintes a confecção do preço parâmetro a Instrução Normativa nº 1.312 publicada pela Receita Federal do Brasil em 2012, traz:

Art. 6º Para efeito de determinação do preço parâmetro com base nos métodos de que tratam os Artigos 8º e 12, preliminarmente à comparação, os preços apurados serão multiplicados pelas quantidades relativas à respectiva operação e os resultados serão somados e divididos pela quantidade total, determinando-se, assim, o valor médio ponderado do preço a ser comparado com aquele registrado em custos, computado em conta de resultado, pela pessoa jurídica (BRASIL, 2012).

Dado que o presente estudo trata de cenários de importação é importante mencionar que, de acordo com a Receita Federal do Brasil (BRASIL, 2009), quando o preço parâmetro, apurado pelos métodos de importação for inferior ao preço praticado na importação, significa que o contribuinte reconheceu como custo ou despesa um valor maior que o devido, portanto esta diferença deverá ser tributada.

2.5 O AMBIENTE ECONÔMICO BRASILEIRO NO ANO DE 2015

Muito se ouviu falar na variação cambial ocorrida ao longo do ano de 2015 no Brasil (Real/Dólar), dado o cenário político e econômico conturbado que o País enfrentou. Dito isso, Fischer e Colauto (2009) realizaram uma análise do impacto da variação cambial no preço de transferência e no resultado do período para o caso da empresa Fiat S/A e defenderam que no campo teórico, a análise se justifica pelo fato da variação cambial influenciar na avaliação do resultado do período em que se observa a valorização ou desvalorização da moeda nacional em comparação à estrangeira. O registro contábil a valor histórico se torna distorcido, uma vez que os valores representam níveis econômicos diferentes. Ainda conforme Fischer e Colauto (2009, p. 3), “[...] essa situação é semelhante à de economias com um alto índice de inflação em que a moeda perde seu poder aquisitivo e, em função dessa perda de representatividade da moeda, os contadores e autoridades fiscais têm se preocupado em desenvolver e aprimorar técnicas que permitam mensurar com maior precisão a posição financeira da empresa e seu resultado operacional.”.

De acordo com Moffitt (1984), após Reunião de Bretton Woods e a substituição do ouro pelo Dólar como centro do sistema monetário internacional, a taxa de câmbio Cruzeiro versus Dólar era fixa e só poderia ser reajustada em função de desequilíbrio dos balanços de pagamentos. Com base nesse histórico, pode-se contextualizar a variação cambial ocorrida no ano de 2015, visto ainda que essas variações desvalorizaram a moeda brasileira conforme a tabela abaixo de média de valor do câmbio (Dólar EUA) por mês em 2015, de acordo com o Banco Central do Brasil, calculada pela média ponderada das taxas diárias fornecidas:

Tabela 1 - Média mensal de variação da moeda Dólar convertido para Real conforme Banco Central do Brasil 2016

Cenário	Média Mensal	
jan/15	R\$	2,63
fev/15	R\$	2,81
mar/15	R\$	3,13
abr/15	R\$	3,04
maio/15	R\$	3,06
jun/15	R\$	3,11
jul/15	R\$	3,22
ago/15	R\$	3,51
set/15	R\$	3,91
out/15	R\$	3,88
nov/15	R\$	3,78
dez/15	R\$	3,87

Fonte: Banco Central do Brasil (2015)

A taxa de câmbio representa a equivalência monetária entre a moeda nacional e as estrangeiras. A cotação pode alterar diariamente em função da inflação interna ou externa, políticas governamentais de incentivo às importações ou exportações, e por outros motivos (ALMEIDA, 1997).

A alteração da isonomia cambial pode gerar variações de preços convertidos em Real de produtos importados em moedas internacionais. Quando os preços são alterados no mercado há impacto direto em aumentos ou diminuições do valor da unidade monetária e, conseqüentemente, do poder aquisitivo (HENDRIKSEN; VAN BREDA; 1999). Ainda conforme Hendriksen e Van Breda (1999, p. 9), “[...] o poder aquisitivo refere-se à capacidade de comprar bens e serviços com uma dada quantidade de moeda em comparação com o que a mesma quantia teria permitido adquirir em data anterior.”. As variações ocorrem somente quando os preços de bens ou serviços são distintos dos que eram anteriormente e, por isso, resultam numa alteração de receita (HENDRIKSEN; VAN BREDA; 1999).

2.6 O PREÇO DE TRANSFERÊNCIA E A APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA PESOSA JURÍDICA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO LÍQUIDO

Para demonstrar o impacto tributário trazido pelo presente estudo, é necessário contextualizar a relação do preço de transferência com a apuração do Imposto de Renda Pessoa Jurídica e a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. De acordo com o Art. 18, Seção V, Inciso I da Lei 9.430 de 1996:

Art. 18. Os custos, despesas e encargos relativos a bens, serviços e direitos, constantes dos documentos de importação ou de aquisição, nas operações efetuadas com pessoa vinculada, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço determinado por um dos seguintes métodos:

I - Método dos Preços Independentes Comparados - PIC: definido como a média aritmética ponderada dos preços de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda empreendidas pela própria interessada ou por terceiros, em condições de pagamento semelhantes (BRASIL, 1996).

A legislação é clara quanto à dedutibilidade caso o contribuinte que irá aplicar o cálculo de Preço de Transferência consiga demonstrar que os valores utilizados na venda de um produto importado de sua filial no mercado nacional são equivalentes aos valores utilizados na venda do mesmo produto no mercado internacional. Ainda, a Instrução Normativa nº 1.312 publicada pela Receita Federal do Brasil no ano de 2012 (BRASIL, 2012), na Seção VII, Art. 51 prevê que caso o preço do produto a ser utilizado como parâmetro diverja em até 5% (para mais ou para menos), do preço constante nos documentos de importação (cenário utilizado no estudo), não haverá exigência de ajuste por parte da pessoa jurídica em sua apuração do IRPJ e da CSLL.

Dessa forma, é possível confirmar que a legislação brasileira prove uma margem de “erro” no preço praticado versus o preço parâmetro de acordo com o contribuinte que irá realizar o cálculo. No entanto, mesmo com a margem de divergência e as diferentes fórmulas de cálculo dos Preços de Transferência possíveis para as empresas brasileiras, será demonstrado no presente estudo que, ainda que a legislação seja seguida de forma *stricto sensu*, ou seja, exatamente de acordo com a escrita, em função da variação cambial poderá haver um ajuste que será uma adição para fins da determinação do lucro real conforme mencionado anteriormente.

3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS

O presente estudo será realizado de acordo com a análise dos impactos que a variação cambial do ano de 2015 proporcionou à apuração dos preços de transferência calculados pelo Método de Preços Independentes Comparados considerando valores fictícios e as taxas providas pelo Banco Central do Brasil (2015) para tais cálculos, com o propósito geral de demonstrar o impacto qualitativo obtido após análise.

Esse estudo é classificado como qualitativo quanto à abordagem do problema visto que serão utilizados dados subjetivos para atingir a análise prevista e, para Minayo (2001), a pesquisa qualitativa trabalha com o universo de significados, motivos, aspirações, crenças, valores e atitudes, o que corresponde a um espaço mais profundo das relações, dos processos e dos fenômenos que não podem ser reduzidos à operacionalização de variáveis.

Quanto aos objetivos, a pesquisa é considerada descritiva, visto que serão identificados qualitativamente fatores que determinam ou contribuem para o acontecimento do objeto de estudo. Matias-Pereira (2010, p. 72) afirma que “Na prática, o pesquisador verifica situações que se desenvolvem naturalmente e trabalha sobre elas como se tivessem sendo submetidas à controle.”, o que explica a análise sobre os dados cambiais do ano de 2015 e valores utilizados para tal estudo.

De acordo com os procedimentos aplicados, o presente estudo pode ser classificado como revisão bibliográfica, visto que se utilizará de uma análise subjetiva qualitativa da legislação aplicável. Além de auxiliar na definição dos objetivos da pesquisa científica, a revisão bibliográfica também contribui nas construções teóricas, nas comparações e na validação de resultados de trabalhos de conclusão de curso e de artigos científicos (MEDEIROS; TOMASI, 2008).

Os dados para a presente pesquisa serão valores fictícios (por mês do ano de 2015) de uma operação de importação para posterior revenda entre empresas da mesma organização. Sobre esses valores serão aplicadas as médias das taxas de fechamento de câmbio providas pelo Banco Central do Brasil no ano de 2015 conforme informadas anteriormente, para possibilitar a verificação do impacto da variação dessas taxas para o cálculo dos Preços de Transferência.

4 ANÁLISE DOS CENÁRIOS

No intuito de responder à questão problema abordada no presente estudo e auxiliar no entendimento geral sobre o assunto, essa seção será subdividida em três subseções. A primeira tratará da apresentação da análise geral dos dados, a segunda mostrará os cenários analisados originários de simulação e na terceira e última subseção, é apresentado o impacto tributário para fins de ajuste de Preços de Transferência baseado nos cenários apresentados.

4.1 ANÁLISE GERAL DOS DADOS

A análise foi realizada com base em três cenários de importação nos quais a quantidade de itens importados muda de acordo com o dia da transação e com o cenário. No primeiro cenário haverá uma quantidade de itens estável por data de transação para demonstrar caso a empresa tenha um planejamento de importação de volumes fixos. No segundo cenário as quantidades importadas serão maiores nas datas de transação cujo fechamento cambial está elevado, para demonstrar o caso de a empresa importar itens conforme a necessidade e demanda. Já no terceiro cenário foram escolhidos volumes aleatórios por data de transação, também para demonstrar que ainda sim poderá haver impacto para fins de ajuste de Preços de Transferência.

Para demonstrar o impacto da variação cambial foi considerado que cada item, na venda da empresa situada no exterior para outra empresa não do mesmo grupo, possui um valor de 1,00 (um) USD (US Dólar). As taxas de câmbio utilizadas são as providas pelo Banco Central do Brasil na data de da transação, que para fins de demonstração do cálculo, será sempre o 5º (quinto) dia útil do mês de acordo com o calendário civil, nos meses do ano de 2015, conforme Tabela 2:

Tabela 2 – Fechamento de câmbio por data no 5º (quinto) dia útil de cada mês do ano de 2015, da moeda Dólar convertido para Real, conforme Banco Central do Brasil 2015

Data	Moeda	Cotações em Real ¹	
		Compra	Venda
07/01/2015	USD	2,6801	2,6807
06/02/2015	USD	2,7635	2,7641
06/03/2015	USD	3,036	3,0366
07/04/2015	USD	3,1225	3,1231
07/05/2015	USD	3,0415	3,0421
05/06/2015	USD	3,1677	3,1684
07/07/2015	USD	3,1803	3,1809
07/08/2015	USD	3,5175	3,5181
08/09/2015	USD	3,8021	3,8028
07/10/2015	USD	3,8053	3,806
06/11/2015	USD	3,8053	3,8059
07/12/2015	USD	3,747	3,7476

Fonte: Banco Central do Brasil em 2015

4.2 ANÁLISE DOS CENÁRIOS SIMULADOS

No primeiro cenário foi considerado a importação e posterior venda de 100 (cem) unidades de um item ao valor de 1,00 USD na transação em cada mês do ano de 2015, sendo que para chegar no valor em reais foi multiplicado a quantidade de itens pelo valor do item em dólar equivalente em reais (de acordo com as taxas disponibilizadas). É possível notar que o valor para 1,00 US Dólar em comparação à moeda Real aumenta consideravelmente durante o ano, e a partir dessa conclusão, começa-se a análise dos cenários para demonstrar tal cálculo:

Tabela 3 – Primeiro cenário de importações para posterior revenda com volumes fictícios

Cenário 1					
Data da Transação	Média do valor em Real equivalente à 1,00 US Dólar	Importação dos Itens (Quantidade)	Importação dos Itens (Valores)		
07/01/2015	R\$ 2,68	100	R\$	268,01	
06/02/2015	R\$ 2,76	100	R\$	276,35	
06/03/2015	R\$ 3,04	100	R\$	303,60	
07/04/2015	R\$ 3,12	100	R\$	312,25	
07/05/2015	R\$ 3,04	100	R\$	304,15	
05/06/2015	R\$ 3,17	100	R\$	316,77	
07/07/2015	R\$ 3,18	100	R\$	318,03	
07/08/2015	R\$ 3,52	100	R\$	351,75	
08/09/2015	R\$ 3,80	100	R\$	380,21	
07/10/2015	R\$ 3,81	100	R\$	380,53	
06/11/2015	R\$ 3,81	100	R\$	380,53	
07/12/2015	R\$ 3,75	100	R\$	374,70	
Preço Parâmetro:	R\$ 3,31				

Fonte: Elaborada a partir de dados fictícios para quantidade de itens e de acordo com as taxas de fechamento de câmbio conforme divulgado pelo Banco Central do Brasil em 2015.

No cenário demonstrado na Tabela 3, o preço parâmetro calculado de acordo com o método dos Preços Independentes Comparados (PIC) é a média aritmética ponderada dos preços utilizados no ano calendário, o qual resulta R\$ 3,31 (três reais e trinta e um centavos). O preço praticado é o preço o qual o contribuinte praticou efetivamente em sua operação na data da transação, visto que o valor em US Dólar é 1,00 (um dólar), o valor do item em reais será o equivalente da taxa provida pelo o Banco Central do Brasil e, para demonstrar o exemplo, na operação ocorrida no 5º (quinto) dia útil de acordo com o calendário civil de janeiro (sete de janeiro de dois mil e quinze) o valor é R\$ 2,68 (dois reais e sessenta e oito centavos).

No primeiro cenário existem meses os quais o preço praticado excede o valor do preço parâmetro e, de acordo com a legislação mencionada anteriormente, essa diferença deverá ser tributada. Se a análise se basear na transação ocorrida no 5º (quinto) dia útil de outubro de 2015,

o preço praticado foi R\$ 3,81 (três reais e oitenta e um centavos), sendo que o preço parâmetro do ano foi R\$ 3,31 (três reais e trinta e um centavos), ou seja, multiplicando pela quantidade de itens importados para posterior venda no mesmo mês, que nesse cenário foi de 100 (cem) itens, a diferença entre o preço praticado e o preço parâmetro será R\$ 49,53 (quarenta e nove reais e cinquenta e três centavos), a qual será considerada uma adição para fins de cálculo do IRPJ e da CSLL.

No segundo cenário que será demonstrado na Tabela 4 foram considerados volumes diferentes de itens importados por mês:

Tabela 4 – Segundo cenário de importações para posterior revenda com volumes fictícios

Cenário 2				
Data da Transação	Média do valor em Real equivalente à 1,00 US Dólar	Importação dos Itens (Quantidade)	Importação dos Itens (Valores)	
07/01/2015	R\$ 2,68	0	R\$	-
06/02/2015	R\$ 2,76	0	R\$	-
06/03/2015	R\$ 3,04	400	R\$	1.214,40
07/04/2015	R\$ 3,12	0	R\$	-
07/05/2015	R\$ 3,04	0	R\$	-
05/06/2015	R\$ 3,17	0	R\$	-
07/07/2015	R\$ 3,18	100	R\$	318,03
07/08/2015	R\$ 3,52	200	R\$	703,50
08/09/2015	R\$ 3,80	100	R\$	380,21
07/10/2015	R\$ 3,81	300	R\$	1.141,59
06/11/2015	R\$ 3,81	100	R\$	380,53
07/12/2015	R\$ 3,75	0	R\$	-
Preço Parâmetro:	R\$ 3,31			

Fonte: Elaborada a partir de dados fictícios para quantidade de itens e de acordo com as taxas de fechamento de câmbio conforme divulgado pelo Banco Central do Brasil em 2015.

No segundo cenário demonstrado foram considerados volume de itens de importação para posterior venda aleatórios, visto que dado o cenário econômico, é extremamente difícil ter conhecimento sobre o aumento ou diminuição da taxa de fechamento do câmbio em determinado dia de transação. A diferença entre o preço parâmetro e o preço praticado será diretamente proporcional ao primeiro cenário apresentado, a depender da quantidade de itens em cada data de transação. No entanto, é possível notar que se a empresa, conforme sua demanda de vendas, definiu por importar mais itens em uma data como por exemplo o 5º (quinto) dia útil de outubro de 2015, o qual a taxa estava elevada, e menos itens em uma data cuja taxa

diminuiu ou ainda não havia se elevado de maneira tão drástica, o valor final na apuração do ano será mais elevado do que no primeiro cenário apresentado.

O terceiro cenário demonstrado abaixo se refere à volumes de importação para posterior venda diferentes por data de transação dos dois primeiros cenários, cujos valores unitários se matem os mesmos:

Tabela 5 – Terceiro cenário de importações para posterior revenda com volumes fictícios

Cenário 3					
Data da Transação	Média do valor em Real equivalente à 1,00 US Dólar	Importação dos Itens (Quantidade)	Importação dos Itens (Valores)		
07/01/2015	R\$ 2,68	90	R\$	241,21	
06/02/2015	R\$ 2,76	0	R\$	-	
06/03/2015	R\$ 3,04	90	R\$	273,24	
07/04/2015	R\$ 3,12	140	R\$	437,15	
07/05/2015	R\$ 3,04	100	R\$	304,15	
05/06/2015	R\$ 3,17	90	R\$	285,09	
07/07/2015	R\$ 3,18	200	R\$	636,06	
07/08/2015	R\$ 3,52	80	R\$	281,40	
08/09/2015	R\$ 3,80	120	R\$	456,25	
07/10/2015	R\$ 3,81	110	R\$	418,58	
06/11/2015	R\$ 3,81	90	R\$	342,48	
07/12/2015	R\$ 3,75	90	R\$	337,23	
Preço Parâmetro:	R\$ 3,31				

Fonte: Elaborada a partir de dados fictícios para quantidade de itens e de acordo com as taxas de fechamento de câmbio conforme divulgado pelo Banco Central do Brasil em 2015.

Se empresa objeto de análise decide por importar mais produtos para posterior venda em datas cuja taxa de fechamento cambial está elevada (informação que a empresa não possui conhecimento antes de tomar tal decisão), o ajuste poderá ser ainda maior, o que, conseqüentemente, aumenta o valor de recolhimento de tributos ao governo federal, visto que os ajustes são considerados uma adição para fins de apuração. No caso do terceiro cenário apresentado acima, a quantidade de produtos importados para posterior venda foi a mesma apresentada no primeiro e segundo cenários (mil e duzentas unidades), porém com volumes diversos em cada data de transação, o que ocasiona em valores de multiplicação maiores que os apresentados no primeiro cenário. Ao somar-se os valores dos produtos (valor unitário vezes a quantidade de itens) em todos os cenários, terão valores finais diferentes, de acordo com a tabela apresentada a seguir:

Tabela 6 – Somatório dos valores finais (valor unitário vezes a quantidade de itens) por mês

Data da Transação	Cenário 1		Cenário 2		Cenário 3	
07/01/2015	R\$	268,01	R\$	-	R\$	241,21
06/02/2015	R\$	276,35	R\$	-	R\$	-
06/03/2015	R\$	303,60	R\$	1.214,40	R\$	273,24
07/04/2015	R\$	312,25	R\$	-	R\$	437,15
07/05/2015	R\$	304,15	R\$	-	R\$	304,15
05/06/2015	R\$	316,77	R\$	-	R\$	285,09
07/07/2015	R\$	318,03	R\$	318,03	R\$	636,06
07/08/2015	R\$	351,75	R\$	703,50	R\$	281,40
08/09/2015	R\$	380,21	R\$	380,21	R\$	456,25
07/10/2015	R\$	380,53	R\$	1.141,59	R\$	418,58
06/11/2015	R\$	380,53	R\$	380,53	R\$	342,48
07/12/2015	R\$	374,70	R\$	-	R\$	337,23
Somatório:	R\$	3.966,88	R\$	4.138,26	R\$	4.012,84

Fonte: Elaborada a partir de dados fictícios para quantidade de itens e de acordo com as taxas de fechamento de câmbio conforme divulgada pelo Banco Central do Brasil em 2015.

4.3 ANÁLISE DO IMPACTO TRIBUTÁRIO

O valor final nos três cenários diverge em função do volume de itens importados para posterior venda por data de transação, sendo que no segundo cenário foi considerado um maior volume de itens para as datas com a maior taxa de fechamento cambial por mês e no terceiro cenário volumes diferentes e aleatórios. O preço parâmetro objeto da análise tem o valor de R\$3,31 (três reais e trinta e um centavos) que, se multiplicados pela mesma quantidade de itens importados no ano (mil e duzentas unidades), terá o valor final de R\$3.972,00 (três mil, novecentos e setenta e dois reais), ou seja, apenas no primeiro cenário o ajuste considerado para fins de adição na apuração do IRPJ e da CSLL será ínfimo.

A fim de demonstrar qual seria o real impacto tributário para fins de recolhimento de imposto ao governo federal dos cenários analisados anteriormente, será aplicado a alíquota de IRPJ de 25% (vinte e cinco por cento), que será os 15% (quinze por cento) estabelecidos pela Lei 9.430 de 1996, em seu Art. 2º, mais o adicional de 10% (dez por cento), que para fins de cálculo do presente estudo será desconsiderado quaisquer efeitos relativos ao excesso da parcela para fins de aplicação do adicional. Ainda, será aplicado 9% (nove por cento) referente à alíquota estabelecida para recolhimento da CSLL. O cálculo será realizado com base na

diferença do somatório anual, visto que o Preço de Transferência tem como base para cálculo para apuração o ano inteiro, e não mês a mês:

Tabela 7 – Cálculo do IRPJ e CSLL sobre as diferenças do Preço Praticado menos o Preço Parâmetro em cada data de transação do ano, no primeiro cenário de análise

Cenário 1						
Data da Transação	Preço Praticado x Quantidade de itens	Preço Parâmetro x Quantidade de itens	Diferença (Preço Praticado menos Preço Parâmetro)	Tributação IRPJ (alíquota 25%)		Tributação CSLL (alíquota 9%)
07/01/2015	R\$ 268,01	R\$ 331,00	-R\$ 62,99	-R\$	1,28	-R\$ 0,46
06/02/2015	R\$ 276,35	R\$ 331,00	-R\$ 54,65			
06/03/2015	R\$ 303,60	R\$ 331,00	-R\$ 27,40			
07/04/2015	R\$ 312,25	R\$ 331,00	-R\$ 18,75			
07/05/2015	R\$ 304,15	R\$ 331,00	-R\$ 26,85			
05/06/2015	R\$ 316,77	R\$ 331,00	-R\$ 14,23			
07/07/2015	R\$ 318,03	R\$ 331,00	-R\$ 12,97			
07/08/2015	R\$ 351,75	R\$ 331,00	R\$ 20,75			
08/09/2015	R\$ 380,21	R\$ 331,00	R\$ 49,21			
07/10/2015	R\$ 380,53	R\$ 331,00	R\$ 49,53			
06/11/2015	R\$ 380,53	R\$ 331,00	R\$ 49,53			
07/12/2015	R\$ 374,70	R\$ 331,00	R\$ 43,70			
Somatório:	R\$ 3.966,88	R\$ 3.972,00	-R\$ 5,12	-R\$	1,28	-R\$ 0,46

Fonte: Elaborada a partir de dados de tabelas anteriores e alíquotas para IRPJ e da CSLL aplicadas com base no Art. 2º da Lei 9.430 de 1996.

O cálculo acima foi realizado com base na diferença entre os valores de Preço Praticado (valor unitário multiplicado pela quantidade de itens) menos os valores dos Preços Parâmetro em cada data de transação por mês, que é o valor da taxa de fechamento cambial na mesma data, durante o ano de 2015, o que resultou em um valor negativo de R\$ 5,12 (cinco reais e doze centavos). No primeiro cenário no qual a empresa importou quantidades igualmente distribuídas por cada data de transação mensalmente durante o ano de 2015, dado que o Preço Praticado foi menor que o Preço Parâmetro no cálculo anual, não haverá ajuste para fins de Preço de Transferência e, conseqüentemente, não haverá adição na apuração do IRPJ e da CSLL, eximindo assim a empresa de pagar um valor maior de tributos para o governo federal.

No segundo cenário houve quantidades de itens importados para posterior venda maiores em datas de transação cuja taxa de fechamento cambial estava mais elevada se comparada a outros meses, o que resultará em um valor de Preço Praticado maior que o valor do Preço Parâmetro determinado:

Tabela 8 – Cálculo do IRPJ e CSLL sobre as diferenças do Preço Praticado menos o Preço Parâmetro em cada data de transação do ano, no segundo cenário de análise

Cenário 2

Data da Transação	Preço Praticado x Quantidade de itens	Preço Parâmetro x Quantidade de itens	Diferença (Preço Praticado menos Preço Parâmetro)	Tributação IRPJ (Alíquota 25%)	Tributação CSLL (Alíquota 9%)
07/01/2015	R\$ -	R\$ 331,00	-R\$ 331,00	R\$ 41,57	R\$ 14,96
06/02/2015	R\$ -	R\$ 331,00	-R\$ 331,00		
06/03/2015	R\$ 1.214,40	R\$ 331,00	R\$ 883,40		
07/04/2015	R\$ -	R\$ 331,00	-R\$ 331,00		
07/05/2015	R\$ -	R\$ 331,00	-R\$ 331,00		
05/06/2015	R\$ -	R\$ 331,00	-R\$ 331,00		
07/07/2015	R\$ 318,03	R\$ 331,00	-R\$ 12,97		
07/08/2015	R\$ 703,50	R\$ 331,00	R\$ 372,50		
08/09/2015	R\$ 380,21	R\$ 331,00	R\$ 49,21		
07/10/2015	R\$ 1.141,59	R\$ 331,00	R\$ 810,59		
06/11/2015	R\$ 380,53	R\$ 331,00	R\$ 49,53		
07/12/2015	R\$ -	R\$ 331,00	-R\$ 331,00		
Somatório:	R\$ 4.138,26	R\$ 3.972,00	R\$ 166,26	R\$ 41,57	R\$ 14,96

Fonte: Elaborada a partir de dados de tabelas anteriores e alíquotas para IRPJ e da CSLL aplicadas com base no Art. 2º da Lei 9.430 de 1996.

O cálculo acima foi realizado com base na diferença entre os valores de Preço Praticado (valor unitário multiplicado pela quantidade de itens) menos os valores dos Preços Parâmetro em cada data de transação por mês, que é o valor da taxa de fechamento cambial na mesma data, durante o ano de 2015, o que resultou em um valor de R\$ 166,26 (cento e sessenta e seis reais e vinte e seis centavos). Sobre tal diferença, foi aplicado o percentual de 25% (vinte e cinco por cento) correspondente ao IRPJ e 9% (nove por cento) correspondente à CSLL.

Dessa forma, no segundo cenário no qual a empresa importou quantidades de itens mais elevadas em datas cuja taxa de fechamento cambial estava elevada, a mesma deverá recolher R\$ 41,57 (quarenta e um reais e cinquenta e sete centavos) de IRPJ e R\$ 14,96 (quatorze reais e noventa e seis centavos) de CSLL.

Já no terceiro cenário houve quantidades de itens importadas para posterior venda aleatórias, apenas para demonstrar um cenário diferente no qual o planejamento de importações por parte da empresa foi sob uma possível demanda para venda no mercado interno:

Tabela 9 – Cálculo do IRPJ e CSLL sobre as diferenças do Preço Praticado menos o Preço Parâmetro em cada data de transação do ano, no terceiro cenário de análise

Cenário 3

Data da Transação	Preço Praticado x Quantidade de itens	Preço Parâmetro x Quantidade de itens	Diferença (Preço Praticado menos Preço Parâmetro)	Tributação IRPJ (Alíquota 25%)	Tributação CSLL (Alíquota 9%)
07/01/2015	R\$ 241,21	R\$ 331,00	-R\$ 89,79	R\$ 10,21	R\$ 3,68
06/02/2015	R\$ -	R\$ 331,00	-R\$ 331,00		
06/03/2015	R\$ 273,24	R\$ 331,00	-R\$ 57,76		
07/04/2015	R\$ 437,15	R\$ 331,00	R\$ 106,15		
07/05/2015	R\$ 304,15	R\$ 331,00	-R\$ 26,85		
05/06/2015	R\$ 285,09	R\$ 331,00	-R\$ 45,91		
07/07/2015	R\$ 636,06	R\$ 331,00	R\$ 305,06		
07/08/2015	R\$ 281,40	R\$ 331,00	-R\$ 49,60		
08/09/2015	R\$ 456,25	R\$ 331,00	R\$ 125,25		
07/10/2015	R\$ 418,58	R\$ 331,00	R\$ 87,58		
06/11/2015	R\$ 342,48	R\$ 331,00	R\$ 11,48		
07/12/2015	R\$ 337,23	R\$ 331,00	R\$ 6,23		
Somatório:	R\$ 4.012,84	R\$ 3.972,00	R\$ 40,84	R\$ 10,21	R\$ 3,68

Fonte: Elaborada a partir de dados de tabelas anteriores e alíquotas para IRPJ e da CSLL aplicadas com base no Art. 2º da Lei 9.430 de 1996.

O cálculo acima também foi realizado com base na diferença entre os valores de Preço Praticado (valor unitário multiplicado pela quantidade de itens) menos os valores dos Preços Parâmetro em cada data de transação por mês, que é o valor da taxa de fechamento cambial na mesma data, durante o ano de 2015, o que resultou em um valor de R\$ 40,84 (quarenta reais e oitenta e quatro centavos). Sobre tal diferença, foram aplicados os mesmos percentuais já previstos anteriormente, o que resultou em valores para fins de recolhimento por parte da empresa ao governo federal de R\$ 10,21 (dez reais e vinte e um centavos) de IRPJ e R\$ 3,68 (três reais e sessenta e oito centavos) de CSLL.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente estudo buscava responder quais seriam os impactos tributários que a variação cambial do ano de 2015 trouxe para as empresas do Brasil, para fins de preços de transferências avaliados pelo método dos Preços Independentes Comparados. Dessa forma, o estudo se baseou em três cenários de valores de preço unitário e quantidade fictícios para melhor demonstrar o cálculo e posterior impacto tributário, sendo que o resultado foi no recolhimento de tributos pelas operações no segundo e terceiro cenário apresentado. É importante salientar que os

valores e quantidades reais de uma empresa brasileira que tenha transações com pessoa jurídica vinculada no exterior ou com paraíso fiscal e que precisam calcular Preços de Transferência atualmente são extremamente consideráveis, ou seja, maiores que os valores utilizados para o presente estudo.

A partir da análise de cenários demonstrados com a aplicação do método de cálculo dos Preços Independentes Comparados (PIC), é possível chegar à conclusão que, em alguns casos demonstrados pelos três cenários de cálculo, quando o cenário econômico brasileiro é instável e afeta a desvalorização da moeda Real perante o Dólar dos Estados Unidos, mesmo que a empresa objeto de estudo siga todas as regras e critérios explanados pela legislação que rege o cálculo, ainda sim poderá haver ajuste de preço de transferência. Isso acarretará, conseqüentemente, em uma adição na apuração do IRPJ e da CSLL, aumentando assim o valor a recolher dos tributos para o governo federal brasileiro.

Chega-se ao fim no impasse referente à eficácia da aplicação dos métodos de cálculo de Preços de Transferência de acordo com a definição pela própria empresa com base na legislação brasileira, visto que ao comparar os métodos estabelecidos pela OCDE, a mesma rege que as empresas possuem liberdade para a adoção de outros métodos que não os por ela indicados desde que os preços obtidos satisfaçam ao princípio *arm's length*, ou seja, o mais justo possível para fins econômicos. Ao utilizarmos um dos métodos de acordo com a legislação brasileira vigente em um ano cuja variação cambial foi elevada, poderá haver ajuste e conseqüentemente, um pagamento de tributos maiores por parte da empresa.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Cavalcanti. **Contabilidade avançada**: de acordo com as novas exigências do MEC para o curso de Ciências Contábeis: textos, exemplos e exercícios resolvidos. São Paulo: Atlas, 1997.

ANTHONY, Robert N.; GOVINDARAJAN, Vijay. **Sistemas de controle gerencial**. São Paulo: Atlas, 2000.

BANCO CENTRAL DO BRASIL – BACEN. **Acesso às taxas cambiais por período**. Disponível em: < <http://www4.bcb.gov.br/pec/taxas/port/ptaxnpsq.asp?id=txcotacao>>. Acesso em: 28 maio 2016.

BARRAGAN, Luciana Gavazzi; PEREIRA, Évelin Rodrigues. **Entendendo a Utilização do PRL no cálculo do Preço de Transferência na Importação**. Fundação Escola de Comércio Álvares Penteado, 2006. Disponível em: <http://sistema.semead.com.br/9semead/resultado_semead/trabalhosPDF/441.pdf>. Acesso em: 20 jun. 2017.

BRASIL. Presidência da República. **Lei n.º 12.715, de 17 de setembro de 2012**. Redação da Lei 9.430/96, Art. 48. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2012/Lei/L12715.htm#art48>. Acesso em: 20 jun. 2017.

BRASIL. Presidência da República. **Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9430.htm>. Acesso em: 20 jun. 2017.

BRASIL. Receita Federal. **Preço de Transferência: Perguntas e Respostas**. 2009. Disponível em: < <https://idg.receita.fazenda.gov.br/orientacao/tributaria/declaracoes-e-demonstrativos/dipj-declaracao-de-informacoes-economico-fiscais-da-pj/respostas-2010/capituloxix-irpjcslloperacoesinternacionais2009.pdf/@@download/file/CapituloXIX-IRPJCSLLOperacoesInternacionais2009.pdf>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB n.º 1.312, de 28 de dezembro de 2012**. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda entre companhias residentes ou domiciliadas no exterior, consideradas vinculadas. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&&idAto=39257>>. Acesso em: 20 jun. 2017.

CONSONI, Silvia; PETRI, Sergio M.; VEIGA, Alexandre Z. **O Impacto Tributário na Determinação do Preço de Transferência na Importação: Estudo de Caso.** Revista Gestão Industrial, Paraná, v. 07, n. 04: p. 174-194, 2011.

ERNST & YOUNG. **Transfer Pricing School.** Porto Alegre: EY, 2016.

FISCHER, Igor dos Santos; COLAUTO, Romualdo Douglas. **Análise do Impacto da Variação Cambial no Preço de Transferência e no Resultado do Período: O Caso da Fiat Automóveis S/A.** Revista Universo Contábil, Blumenau, v. 5, n. 2, p. 71-86, abr./jun. 2009.

HENDRIKSEN, Eldon S.; VAN BREDA, Michael F. **Teoria da contabilidade.** 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

MOFFITT, Michael. **O dinheiro do mundo:** de Bretton Woods à beira da insolvência. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1984.

MATIAS-PEREIRA, José. Manual de metodologia da pesquisa científica. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

MINAYO, Maria. C. S, ASSIS, Simone G. de, SOUZA, Edinilsa R. de, et al. Fala galera: juventude, violência e cidadania na cidade do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro: Garamond, 1999.

NOBRE, Lionel P. **A Globalização e o Controle de Transferência de Preços (*Transfer Pricing*) no Brasil.** Brasília: Portico, 2000, 296 p.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OCDE. **Acesso à *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series.*** Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/administration/42012907.pdf>>. Acesso em: 29 jun. 2017.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT - OCDE. **Acesso à *Transfer Pricing Guidelines.*** Disponível em: <<http://www.oecd.org/tax/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm>>. Acesso em: 29 jun. 2017.

SILVA, Lourivaldo Lopes. **Eficácia do Controle dos Preços de Transferência no Brasil.** Universidade Estadual de Londrina. Londrina, 2011.

SILVA, Lourivaldo Lopes. **Manual de Preço de Transferência**. 2. ed. IOB Sage, 2014.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **Tributos e Preços de Transferência**. Disponível em: <<http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs113.pdf>>. Acesso em: 08 maio 2016.

TOMASI, Carolina; MEDEIROS, João Bosco. **Comunicação científica: normas técnicas para redação científica**. São Paulo: Atlas, 2008.

TORRES, Heleno. **Direito Tributário Internacional: planejamento tributário e operações transacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1999.

WACHHOLZ, Carla; BENETTI, Cristiane; REGINATO, Luciane. **O Preço de transferência interdivisional baseado no custo de oportunidade: uma contribuição à gestão de custos**. In: IX CONGRESSO INTERNACIONAL DE CUSTOS, Florianópolis, 2005.