

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS**

RAIANA MORAES CARDOSO

**CONTROLE FISCAL NAS PRÁTICAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA –
ABORDAGEM DO IMPACTO TRIBUTÁRIO DO MÉTODO PRL ALTERADO
PELA LEI 12.715/2012**

PORTO ALEGRE

2014

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE CIÊNCIAS ECONÔMICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS CONTÁBEIS E ATUARIAIS

RAIANA MORAES CARDOSO

CONTROLE FISCAL NAS PRÁTICAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA –
ABORDAGEM DO IMPACTO TRIBUTÁRIO DO MÉTODO PRL ALTERADO PELA LEI
12.715/2012

Trabalho de Conclusão de Curso que será apresentado 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 a obtenção do título de Bacharel em Ciências Contábeis.

Orientador: Prof. Dr. Paulo Schmidt

PORTO ALEGRE

2014

**CONTROLE FISCAL NAS PRÁTICAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA –
ABORDAGEM DO IMPACTO TRIBUTÁRIO DO MÉTODO PRL ALTERADO
PELA LEI 12.715/2012**

RESUMO

O Brasil vem ocupando um grande espaço na economia internacional à medida que expande suas atividades para subsidiárias no exterior, bem como à medida que grandes corporações do exterior investem em empresas brasileiras. Tendo em vista o crescimento do comércio internacional brasileiro que aumentou as transações comerciais realizadas entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, exigindo estratégias de preços alinhadas às regras tributárias do país, realizou-se um estudo sobre o gerenciamento da aplicação das regras de preços de transferência. O objetivo do trabalho é apresentar os impactos tributários nas importações de mercadorias entre empresas vinculadas e as alterações nos controles fiscais de preços de transferência trazidas pela Lei 12.715/2012, com relação às novas regras do método Preço de Revenda menos Lucro – PRL. Através de uma revisão bibliográfica, o intuito é contribuir na aplicação do controle fiscal sobre as práticas de importações entre empresas vinculadas, auxiliando a interpretação do texto legal e a análise do possível impacto tributário, a fim de que o contribuinte não seja penalizado pelas elevadas multas decorrentes de fiscalizações.

Palavras-chave: Preços de Transferência. Importação. Controle Fiscal. Impacto Tributário.

**FISCAL CONTROL IN PRACTICE TRANSFER PRICING - IMPACT APPROACH
TAX METHOD PRL AMENDED BY LAW 12.715 / 2012**

ABSTRACT

The Brazil has occupied a large space in the international economy as it expands its activities to overseas subsidiaries, as well as large corporations invest in Brazilian companies abroad. Given the growth of the Brazilian international trade that increased commercial transactions between companies within the same economic group, in which pricing strategies should be aligned to the tax rules of the country, is that conducted a study on the management of the application the transfer pricing rules. The objective is to present the tax impacts on imports of goods between related companies and changes in tax transfers of price controls brought by Law 12,715/2012, regarding the new rules in the method Resale Price Less Profit - PRL. Through a literature review in order to contribute in the implementation of fiscal control over the practices of imports between related companies, assisting in the interpretation of the legal text and the analysis of the possible tax impact, so that the taxpayer is not penalized by high fines inspections.

Keywords: Transfer Pricing. Import. Fiscal control. Tax impact.

1 INTRODUÇÃO

A globalização está diretamente ligada ao fenômeno de expansão das operações de comércio exterior e à estratégia de negócio das empresas que buscam manter relações mais competitivas, expandir o seu território de atuação e que procuram a vantagem de atuar em diferentes ramos de negócios. Dessa forma, a internacionalização dos negócios propiciou o crescimento de empresas multinacionais e de subsidiárias ao redor do mundo, facilitando o livre fluxo de capitais, porém fomentando o aparecimento de um grande problema aos governos: a transferência de lucros e capitais disfarçados pelas operações *intercompany* ou, como comumente chamado, os preços de transferência praticados entre partes relacionadas.

O aparecimento desse problema fez com que cada país começasse a adotar normas e leis que regulamentassem as operações de importação, exportação e de empréstimos realizadas entre as companhias. Por esse motivo, foram estipulados controles de preços de transferência, visto que essas operações podem ser realizadas com preços estipulados artificialmente, divergindo dos preços de mercado, caso a operação seja praticada entre empresas independentes, apresentando vantagens aos empresários e podendo ser onerosa aos governos. A respeito do tema, a Deloitte (2014) disserta que o preço de transferência é o preço praticado na compra e venda de bens, direitos e serviços entre partes relacionadas, entre as quais, por motivos peculiares, esses preços podem ser artificialmente estipulados e, com isso, divergir dos valores de mercados negociados por empresas independentes – preços com base no princípio “*arm’s lenght*”.

De acordo com Horngren, Sundem e Stratton (2004, p. 340), preços de transferência “são os montantes cobrados por um segmento de uma organização pelos produtos ou serviços que fornece a outros segmentos da mesma organização”. Assim, os preços de transferência apresentam reflexos nos aspectos financeiros, econômicos e organizacionais.

Nas operações entre divisões, o preço de transferência afeta as receitas da unidade que está transferindo e os custos da que está recebendo e, conseqüentemente, interfere na avaliação do desempenho gerencial e na lucratividade de ambas. (HANSEN; MOWEN, 1993). São nessas operações que as empresas devem verificar os impostos que incidirão sobre todo o processo e realizar um planejamento tributário eficiente, observando todos os aspectos legais pertinentes ao negócio.

Dos impostos analisados nesse planejamento tributário, o principal a ser considerado é o imposto de renda. O fisco tem a atribuição legal de fiscalizar o controle dos preços de

transferência praticados entre as pessoas físicas ou jurídicas vinculadas e cobrar o imposto de renda nas práticas de importação ou exportação que considerar negligentes para com a legislação. (BERTOLUCCI, 2000).

Dessa forma, o desejo de expansão das empresas gerou a necessidade de se adequarem às legislações diferentes e específicas de cada país, para que os seus objetivos possam ser atingidos em conformidade com as exigências tributárias, demandando um minucioso estudo para conhecer previamente os impactos tributários que essas operações possam gerar.

Conforme Rosseto (1999), as primeiras iniciativas governamentais de fiscalização do *transfer pricing* (preços praticados na compra e venda de produtos e serviços entre companhias relacionadas) datam de 1929, quando as autoridades fiscais dos Estados Unidos passaram a regular os exercícios de transações entre empresas vinculadas, provavelmente devido à observação de práticas que pudessem reduzir a renda tributável.

Em 1995, a *Organization For Economic Cooperation and Development* (OECD) publicou as primeiras orientações que se tornaram referência para muitos países sobre a legislação para preço de transferência. A intenção com a criação dessas normas era que as operações entre empresas vinculadas seguissem os mesmos critérios caso fossem praticadas com qualquer empresa independente, com base no princípio *Arm's Length*. A definição mais apropriada para *arm's length* seria a conotação de que essas transações estivessem sendo conduzidas de forma neutra, imparcial, isentas de outras interferências que não as forças de mercado. (ROSSETO, 2003).

No Brasil, os controles fiscais de preços de transferência foram introduzidos em 1996, através da Lei nº 9.430, nos artigos 18 a 24, com efeitos a partir de 1997. Passando a vigorar tal lei, houve uma adaptação de custos de compras de empresas vinculadas, no sentido de aproximá-los dos valores de mercado, ou então de ajustá-los aos valores da venda, para que não sofressem ajustes de preço de transferência ao final de cada exercício. (BRASIL, 1996).

Após, foram editadas alterações na lei e instruções normativas com a finalidade de esclarecer os critérios sobre os preços de transferência, como a Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal nº 243/2002 (BRASIL, 2002a), Lei 12.715/2012 (BRASIL, 2012a) e a Instrução Normativa da Receita Federal nº 1.312/2012, as últimas com mudanças significativas sobre o tema. (BRASIL, 2012b).

Dessa forma, diante de um cenário de globalização das relações comerciais, depois de mencionadas as considerações pertinentes sobre o assunto e com base no panorama da legislação tributária brasileira sobre o tema, que recentemente reproduziu alterações, é que se

pretende apresentar um estudo dos impactos tributários nas importações de mercadorias entre empresas vinculadas e das alterações nos controles fiscais de preços de transferência trazidos pela Lei 12.715/2012, com relação às novas regras do método Preço de Revenda menos Lucro (PRL) nas importações.

A escolha do tema se deu pela falta de compreensão de profissionais que participam do planejamento tributário das empresas sobre a correta aplicação das regras tributárias de preços de transferência, de acordo com a nova legislação em vigor, o que é motivado, principalmente, pela falta de clareza dos textos normativos relativos à matéria. A compreensão sobre os impactos tributários e controles fiscais limita-se às operações de importações no método PRL.

2 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL - IMPOSTO DE RENDA E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL

Diante do aumento da concorrência, em um cenário em que a competição ocorre em escala global, as corporações acabam procurando meios para reduzir seus custos, como a atuação em países com tributação favorecida, a utilização indevida de tratados internacionais mais benéficos, a subcapitalização de empresas, preços de transferência, dentre outras alternativas que possam reduzir o impacto fiscal em suas contas. (MOREIRA, 2002). É por conta desse ambiente que se desenvolve a preocupação por um Planejamento Tributário Internacional, surgindo discussões acerca da vantagem tributária que se pode obter através das mencionadas operações, já que os países têm buscado diminuir as possibilidades de evasão fiscal.

Sobre planejamento tributário, Tôrres (2002, p. 25) esclarece que a expressão designa “tão só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma lícita economia de tributos, independentemente de qualquer consequência dos atos projetados”. Para Fabretti (2013, p. 9) “a relação custo/benefício deve ser muito bem avaliada. Não há mágica em planejamento tributário, apenas alternativas, cujas relações custo/benefício variam muito em função dos valores envolvidos, da época, do local, etc.”.

Nesse contexto, é notória a questão do *transfer pricing* como o mais importante tema de tributação internacional, posto as várias discussões sobre o assunto no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e no judiciário (CARF). De modo geral, o assunto é de

extrema importância, já que muitos contribuintes estão sujeitos ao controle fiscal dos preços de transferência em operações realizadas entre empresas vinculadas.

No Brasil, aplica-se a legislação de preços de transferência ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Atualmente, existem quatro formas de apuração do imposto de renda e da contribuição social do lucro, que são: Simples Nacional, Lucro Real, Lucro Presumido e Lucro Arbitrado.

Os artigos 3º e 17º da LC nº 123, de 2006 (BRASIL, 2006), vedam a opção ao Simples Nacional nas hipóteses de filial no país e de pessoa jurídica com sede no exterior e com sócio domiciliado no exterior; assim, o referido regime de tributação não fará parte do presente estudo. As demais modalidades, no entanto, podem sofrer o impacto tributário pelo preço de transferência, como será observado adiante. Na sequência, serão representadas as formas de apuração do imposto de renda e da contribuição social nas outras formas de apuração.

2.1 LUCRO REAL

Santos et al. (2007, p. 58) conceituam Lucro Real como sendo “o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições de despesas não dedutíveis, exclusões de receitas não tributadas e compensações de prejuízos fiscais”. Oliveira et al. (2003) denominam o lucro real como sendo o próprio lucro tributável, para fins de legislação do Imposto de Renda, distinto do lucro líquido que é apurado contabilmente.

Conforme Andrade Filho (2013), a apuração do lucro real pressupõe a aplicação, em primeiro plano, das normas contábeis que estabelecem diretrizes para apuração do resultado contábil, que se torna um fato sobre o qual incidem normas de caráter tributário. Em Oliveira et al. (2005), o lucro real pode ser visto na sua essência como o lucro apurado pela contabilidade, com a observância de preceitos contábeis e legais que uma correta escrituração deve conter. Porém, pode ser considerado também como o “lucro líquido do período apurado na escrituração comercial, denominado lucro contábil, ajustado pelas adições, exclusões e compensações autorizadas pela legislação do imposto de renda”. Assim, o lucro real pode ser apurado trimestralmente ou anualmente, conforme opção do contribuinte.

A partir do conhecimento sobre o lucro líquido, deve-se proceder aos ajustes necessários para se obter o lucro real. O regulamento do imposto de renda, instituído pelo Decreto-Lei nº 3.000 de 1999, estabelece que devam ser adicionados ao lucro real os custos,

despesas, encargos, perdas, provisões, participações e quaisquer outros valores deduzidos na apuração do imposto de renda e que não sejam dedutíveis na apuração do lucro real, como também resultados, receitas, rendimentos e outros valores não incluídos na apuração do lucro líquido. (BRASIL, 1999).

Quantos às exclusões, devem ser excluídos do lucro real, conforme legislação vigente, os valores que foram considerados na apuração do lucro líquido como resultados, rendimentos, receitas e também prejuízos acumulados de anos anteriores, até o limite de trinta por cento do lucro real antes da compensação desse prejuízo.

De acordo com Andrade, Lins e Borges (2013), após as compensações chega-se ao Lucro Real que será efetivamente tributado. Se o resultado for um valor negativo (prejuízo fiscal), não haverá incidência do IRPJ e CSLL, uma vez que a premissa inicial que orienta os referidos tributos é a existência de renda – lucro fiscal. Porém, em caso de valor positivo, serão aplicadas as alíquotas, em conformidade com a legislação vigente, de quinze por cento para o IRPJ, de dez por cento para o adicional de IRPJ e de nove por cento para a CSLL.

2.2 LUCRO PRESUMIDO

A respeito do conceito de lucro presumido, Oliveira et al. (2003, p. 42) expressam que “é uma forma de tributação simplificada para determinação da base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social, não poderão fazer a opção pelo lucro presumido as pessoas jurídicas que estiverem obrigadas por lei, no ano-calendário, a realizar a apuração do lucro real”.

Essa modalidade de tributação prevê presunções aplicáveis sobre a receita bruta para cada atividade econômica:

- 1,6% sobre a receita proveniente da revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;
- 8% sobre a receita proveniente de vendas de mercadorias (exceto venda de combustível para consumo) ou produtos, transporte de carga e de serviços hospitalares, bem como de outras atividades para as quais não esteja previsto percentual específico.
- 16% sobre a receita proveniente da prestação de serviço de:
 - a) Transporte (exceto de cargas);
 - b) Prestadoras de serviço com receita bruta anual não superior a R\$120.000,00.
- 32 % sobre a receita proveniente das atividades de:
 - a) prestação de serviços gerais (exceto de serviços hospitalares e de transporte e empresas prestadoras de serviços com receita bruta anual não superior a R\$ 120.000,00);

- b) intermediação de negócios;
- c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza;
- d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber. (FABRETTI, 2009, p. 219).

Para a contribuição social sobre o lucro líquido, as presunções consideradas sobre a base de cálculo são de 12% para as atividades que estão elencadas entre 1,6% e 16%, e de 32% para atividades de prestação de serviços, intermediação de negócios, administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza.

As presunções mencionadas são referentes às receitas da atividade econômica da empresa, aquelas que deverão ser somadas na base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. Cabe frisar que a Coordenação Geral de Tributação (COSIT), através de solução de consulta, decidiu, em 2003, que as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro presumido não precisam observar a legislação de preços de transferência nas importações de bens e serviços, mas estão sujeitas a essa legislação no tocante às exportações. (HIGUCHI, 2014).

2.3 LUCRO ARBITRADO

Para Young (2009), o lucro arbitrado é uma forma de tributação menos utilizada, pois sobre o faturamento trimestral são aplicados percentuais majorados para determinação da base de cálculo dos tributos incidentes sobre o lucro. Oliveira et al. (2012, p. 197) consideram que “é um recurso utilizado pelas autoridades fiscais, quase sempre como última alternativa, que só deve ser aplicado quando houver ausência absoluta de confiança na escrituração contábil do contribuinte”.

2.4 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA EM OPERAÇÃO *INTERCOMPANY*

Conforme a Lei 9.430 de 1996, nos artigos 18 a 24, preços de transferência são as práticas de transferência de resultados para o exterior, através de preços de importação ou exportação manipulados, realizados entre empresas vinculadas, sejam elas domiciliadas ou residentes no exterior, em países com tributação favorecida ou que tenham alguma relação societária com empresas brasileiras com as quais estão efetuando operações. (BRASIL, 1996).

A expressão "preço de transferência" significa o preço praticado na compra e venda (transferência) de bens, direitos e serviços entre partes relacionadas (pessoas vinculadas). Em razão das circunstâncias peculiares existentes nas operações realizadas entre empresas vinculadas, esse preço 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*). (BRASIL, 2002b).

Por se tratar de preços que não foram negociados em condições de mercado livre e aberto, os preços de transferência são matéria de alta relevância para agentes econômicos, para Estados e para o mundo empresarial, porque os preços podem ser desviados daqueles praticados em condições normais, pois dizem respeito a vendas e transferências internas ocorridas entre as unidades de uma mesma empresa ou empresas do grupo (operações *intercompany*).

2.5 PESSOAS VINCULADAS

No Brasil, o conceito de “pessoas vinculadas” fixou-se sobre uma concepção bastante abrangente, ampliando as possibilidades de controle por parte da Administração Tributária. Assim, pode-se afirmar que, pela legislação tributária brasileira, o conceito é até mais amplo do que aquele definido pelas orientações da *Organization For Economic Cooperation and Development* (OECD).

No art. 23, incisos I a X, da Lei nº 9.430/96 (BRASIL, 1996), estão descritas as hipóteses e circunstâncias que justificam a existência de interdependência nas operações de exportação ou de importação. O dispositivo considera vinculada à pessoa jurídica domiciliada no Brasil a matriz, filial ou sucursal quando domiciliada no Brasil, controladora, controlada ou coligada residente no exterior, quando houver controle societário ou administrativo comum entre pessoa jurídica domiciliada no exterior e empresa domiciliada no Brasil, estendendo-se o conceito à execução de qualquer empreendimento que constitua associação, consórcio ou condomínio, bem como a parentes de até terceiro grau, cônjuge ou companheiro de diretor da empresa e, se socioacionista controlador de forma direta e indireta, aquele que obtiver exclusividade com agente, distribuidor ou concessionário para a compra e venda de bens, serviços ou direitos. Percebe-se que, segundo Schoueri (1997), o conceito não se limita à participação direta ou indireta no controle, no capital ou na gerência, estendendo-se até

mesmo a relações comerciais envolvendo exclusividade, a casos de consórcio ou condomínio e a relações de parentesco.

Ainda sobre a extensão da aplicação das regras de preços de transferência, a RFB (BRASIL, 2002b) considera como interposta, para fins de controle, a pessoa que intermedeia operações entre pessoas vinculadas. Dessa forma, estão sujeitas às regras de preços de transferência as operações que a pessoa jurídica domiciliada no Brasil efetuar pela intermediação de uma *Trading Company*. Para Borges, Fernandes e Peixoto (2007, p. 123), “trata-se de uma tentativa das autoridades fiscais de coibir planejamentos fiscais que, baseados na utilização de interposta pessoa, visem elidir a aplicação das regras de preços de transferência, mediante o afastamento de caracterização de vinculação”.

2.6 OBJETIVOS DO CONTROLE FISCAL SOBRE AS PRÁTICAS DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA: EFEITOS NA TRIBUTAÇÃO SOBRE A RENDA

Após as premissas acima destacadas, percebe-se que o controle sobre os preços de transferência contribui para a exatidão da demonstração do preço praticado, apresentando possíveis divergências verificadas nas operações entre as empresas vinculadas, que possam distorcer ou alterar as bases tributáveis do IRPJ e da CSLL. Dessa forma, a legislação brasileira, através de normas, tem por objetivo coibir a prática de transferência indevida ou vantajosa de resultados para o exterior através da manipulação de preços pactuados nas importações ou nas exportações. (SILVA, 2011).

Sobre a norma de práticas de preços de transferência, Anan Jr. (2009, p. 300) diz que

A Exposição de Motivos nº 636/MF da Lei nº 9.430 de 1996 (que introduziu as regras no país) é clara ao tratar a alocação de preços como prática lesiva aos interesses nacionais, de transferência para o exterior, mediante a manipulação dos preços pactuados nas importações ou exportações de bens, serviços ou direitos, em operações com pessoas vinculadas, residentes ou domiciliadas no exterior.

As normas objetivam proibir o desvio de lucros para outros países, prática que se realiza através de preços artificiais praticados entre empresas de mesmo grupo econômico ou, de alguma forma, vinculadas. O controle fiscal dos preços de transferência é um importante instrumento do fisco federal que evita o aumento dos custos das empresas que praticam importações ou a diminuição do lucro tributável das empresas que realizam

exportações, entre empresas vinculadas, práticas estas que podem reduzir a arrecadação de IRPJ e da CSLL.

Desde então, no Brasil, as pessoas jurídicas que contratam operações de importação e exportação de bens, serviços, direitos ou juros, tanto a pessoas vinculadas quanto às situadas em países com tributação favorecida, sujeitam-se à apuração dos preços de transferência.

2.7 A ORGANIZATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT (OECD) E O BRASIL

A *Organization For Economic Cooperation and Development* (OECD) é uma organização internacional e intergovernamental que agrupa os países mais industrializados da economia do mercado. (CGU, 2014). A entidade monitora os acontecimentos nos países membros observando políticas e crescimento econômico, coordenando as relações internacionais, solucionando problemas comuns e mantendo relação com países não membros através de trabalhos, programas ou regimes compartilhados. Alguns países participam apenas como observadores.

Atualmente, a OECD compõe-se de 34 países membros: Austrália, Áustria, Bélgica, Canadá, Chile, República Tcheca, Dinamarca, Estônia, Finlândia, França, Alemanha, Grécia, Hungria, Islândia, Irlanda, Israel, Itália, Japão, Coreia, Luxemburgo, México, Holanda, Noruega, Polônia, Portugal, República Eslovaca, Eslovênia, Espanha, Suécia, Suíça, Turquia, Reino Unido e Estados Unidos. (OECD, 2014). Assim como outros países, o Brasil mantém relacionamento com a Organização participando como observador, em comissões, envolvendo-se em grupos de trabalhos, regimes ou propagandas.

A OECD possui diversos departamentos que tratam de assuntos da economia, entre eles, o Sistema Fiscal e o Centro de Administração e Políticas Tributárias, dos quais fazem parte especialistas dos países membros, que formulam e implementam políticas fiscais. Nesse departamento de estudos, existem outros subgrupos, tal como o denominado “preços de transferência”, objeto de estudo do presente trabalho (OECD, 2014), pelo qual se pode conhecer as principais características e formas de controle fiscal.

No intuito de disseminar e aprimorar a aplicação dos métodos de controle dos preços de transferência, as Diretrizes de Preços de Transferência para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais foram originalmente aprovadas pelo Conselho da OECD, em 1995.

(OECD, 2014). Os métodos têm a intenção de promover um princípio considerado padrão que possa ser aplicado universalmente pelos grupos multinacionais e pelas administrações tributárias de todos os países. O princípio adotado é o *arm's lenght*, que significa “à distância de um braço”; possui como objetivo fixar o mesmo tratamento de operações realizadas entre empresas vinculadas, verificando como estas seriam caso fossem estabelecimentos independentes, sem distinções.

Apesar de o Brasil não ser um país membro dessa entidade houve, por parte do legislador brasileiro, interesse de legislar conforme o princípio adotado pelos participantes. Ainda que não seja totalmente explícito, o princípio *arms' lenght* está presente na legislação brasileira que trata sobre os preços de transferência. (Lei 9.430 de 1996). (BRASIL, 1996).

3 MÉTODO DE PESQUISA

A pesquisa realizada neste estudo é classificada quanto aos seguintes aspectos: a) pela forma de abordagem do problema; b) de acordo com seus objetivos; e c) com base nos procedimentos técnicos utilizados.

Quanto à forma de abordagem do problema, esta pesquisa classifica-se como qualitativa e quantitativa. Possui alguns traços quantitativos no que se refere à exemplificação do problema e ao que tange à dimensão de impactos que podem ocorrer na carga tributária das empresas, buscando dimensionar com garantia e precisão o impacto da questão problema nos resultados.

É essencialmente qualitativa, pois busca compreender, através da leitura e da interpretação da legislação e de publicações, conceitos e procedimentos adotados no tema em questão, tendo em vista uma análise mais profunda. Richardson (1999, p. 80) cita que “os estudos que empregam uma metodologia qualitativa podem descrever a complexidade de determinado problema, analisar a interação de certas variáveis, compreender e classificar processos dinâmicos vividos por grupos sociais”.

Na execução do objetivo proposto, a pesquisa caracteriza-se como descritiva. Para Raupp e Beuren (2012, p. 81), “a pesquisa descritiva configura-se como um estudo intermediário entre a pesquisa exploratória e a explicativa, ou seja, não é tão preliminar como a primeira nem tão aprofundada como a segunda”.

Andrade (2002) infere que a pesquisa descritiva preocupa-se em observar os fatos, registrá-los, analisá-los, classificá-los e interpretá-los, sendo que o pesquisador não interfere neles. Assim, os fenômenos humanos e do mundo físico são estudados, mas não são manipulados pelo pesquisador. O trabalho busca a correta aplicação das normas de preços de transferência nas operações de importação de bens, mercadorias ou serviços realizados entre empresas vinculadas.

Com base nos procedimentos técnicos utilizados, esta pesquisa se caracteriza como uma revisão bibliográfica exploratória, visto que tal tipo de estudo constitui parte da pesquisa descritiva ou experimental, pois objetiva recolher informações e conhecimentos prévios acerca de um problema para o qual se busca uma resposta. Cervo e Bervian (1983, p. 55) definem a pesquisa bibliográfica como a que

Explica um problema a partir de referenciais teóricos publicados em documentos. Pode ser realizada independentemente ou como parte da pesquisa descritiva ou experimental. Ambos os casos buscam conhecer e analisar as contribuições culturais ou científicas do passado existentes sobre um determinado assunto, tema ou problema.

Dessa forma, a revisão bibliográfica compreende, neste trabalho, a leitura e a interpretação de legislação e publicações referentes ao tema que fornecem informações necessárias para definir conceitos técnicos que possibilitem a compreensão do preço de transferência.

4 CONTROLE FISCAL DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO BRASIL

No Brasil, o primeiro conjunto normativo sobre preços de transferência surgiu em 1996, com a edição da Lei 9.430, a qual traz, nos artigos 18 a 24, uma série de regras que dispõem sobre critérios de arbitramento para fins de determinação do lucro real, da base de cálculo da CSSL e do valor de certas operações de importação e exportação de bens, direitos e serviços. Até então, a legislação tributária brasileira não havia editado nenhuma norma sobre a matéria de Imposto sobre a Renda. Higuchi (2012, p. 150) afirma que a edição da Lei “foi um grande passo para diminuir o superfaturamento nas importações e subfaturamento nas exportações, na maioria das vezes não se tratando de elisões lícitas, mas de fraudes até grosseiras”.

Após a sanção da lei, as empresas que realizassem operações entre partes vinculadas, viram-se obrigadas a aplicar as regras constantes da legislação, a partir do ano calendário de 1997. Logo, se o cálculo demonstrasse ajuste de preço de transferência, tal valor deveria ser

oferecido como base de cálculo tributável do Imposto de Renda e da Contribuição Social, sob o risco de autuação caso a norma fosse descumprida.

Inicialmente, no artigo 18, a Lei 9.430/96 versa sobre bens, serviços e direitos adquiridos no exterior, redigindo que custos, despesas e encargos relativos às importações ou aquisições, em operações efetuadas com pessoas vinculadas, somente serão dedutíveis na determinação do lucro real até o valor que não exceda ao preço calculado por um dos seguintes métodos:

I – Método dos Preços Independentes Comparados – PIC: definido como a média aritmética dos Preços dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, apurados no mercado brasileiro ou de outros países, em operações de compra e venda, em condições de pagamento semelhantes;

II – Método do Preço de Revenda menos Lucro – PRL: definido como a média aritmética dos Preços de revenda dos bens ou direitos, diminuídos:

Dos descontos incondicionais concedidos;

Dos impostos e contribuições incidentes sobre as vendas;

Das comissões e corretagens pagas;

Da margem de lucro de Vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda;

III – Método dos Custos de Produção mais Lucro – CPL: definido como o custo médio de produção de bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares, no país onde tiverem sido originariamente produzidos, acrescido dos impostos e taxas cobrados pelo referido país na exportação e de margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o custo apurado. (BRASIL, 1996).

Serão considerados no cálculo das médias aritméticas de que tratam os incisos I e II e no cálculo do custo médio de produção de que trata o inciso III, os preços praticados e os custos incorridos durante todo o período de apuração da base de cálculo do imposto de renda a que se referem os custos, encargos e despesas. No método PIC e PRL somente serão consideradas as operações de compra e venda praticadas entre compradores e vendedores não vinculados à empresa. (BRASIL, 1996).

Quando da utilização de mais de um método, o maior valor apurado será considerado como dedutível, permitindo que a empresa escolha o método mais benéfico para o seu negócio. No entanto, na parcela dos custos que exceder ao valor determinado de acordo com a norma, a diferença entre o preço praticado e o preço parâmetro deve ser adicionada ao lucro líquido para determinação do lucro real. É importante salientar que, conforme este artigo, integram o custo o valor do frete e o seguro, pagos pelo importador, e os impostos incidentes na operação. (BRASIL, 1996).

No artigo 19, a lei trata dos casos de exportações para empresas vinculadas ou subsidiárias, relatando os métodos de arbitramento que devem ser utilizados nos casos em que essas receitas sejam realizadas com valores inferiores ao preço médio praticado na venda dos mesmos bens, serviços ou direitos no mercado brasileiro. O artigo 20 ainda

estabelece que o Ministro de Estado da Fazenda pode alterar os percentuais de que tratam os artigos que estabelecem os métodos de cálculo das importações e das exportações. (BRASIL, 1996).

O artigo 21 diz respeito à apuração dos custos e preços médios que devem ser apurados, nos preços praticados e preços parâmetros, com base em publicações ou relatórios oficiais do governo, em pesquisas de empresas ou instituição de notório conhecimento técnico ou em publicações técnicas. O artigo 22 trata dos juros pagos à pessoa vinculada que somente serão dedutíveis na determinação do Lucro Real até o montante que não exceda ao valor calculado com base na taxa Libor. (BRASIL, 1996).

O artigo 23 estabelece, em dez incisos, as circunstâncias ou situações em que pessoas jurídicas ou físicas são consideradas como vinculadas à pessoa jurídica domiciliada no Brasil. Por fim, o artigo 24 discorre sobre os países com tributação favorecida, cujas disposições elencadas sobre o preço, custos e taxas de juros também se aplicam às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute com valor inferior a vinte por cento. (BRASIL, 1996).

Houve publicações de Instruções Normativas como a IN 38/1997, visando ao esclarecimento da legislação do preço de transferência (BRASIL, 1997), esta posteriormente alterada pela IN 113/2000, a qual dispõe sobre o Método do Preço de Revenda menos o Lucro (BRASIL, 2000b), considerando as alterações introduzidas na legislação tributária federal pela lei 9.959 de 2000, a qual insere o método PRL 60%, destinado aos casos em que há produção local (BRASIL, 2000a). Após, foi publicada a IN 32/2001 (BRASIL, 2001), que revogou a nº 38 e vigorou até o ano de 2002, quando foi publicada a IN 243/2002 (BRASIL, 2002a).

Ao analisar as referidas instruções normativas, pode-se constatar que houve acréscimos de características acerca do conceito de pessoa vinculada nas instruções normativas de números 38, 32 e 243, em comparação com a Lei 9.430 de 1996, as quais esclareceram detalhadamente ao contribuinte como reconhecer quando um negócio realizado com empresa estrangeira pode ser configurado como uma operação entre partes vinculadas. Sobre o cálculo do método PRL, a IN 38 seguiu exatamente como a lei inicial sobre preços de transferência, as instruções 113 e 32 fizeram os acréscimos legais incluídos pela Lei 9.959 de 2000, e a IN 243 alterou o método do cálculo do PRL 60%. Abaixo, explicita-se a instrução de cálculo reproduzida na instrução normativa 243 de 2002, no artigo 12, que trata do preço parâmetro que será apurado excluindo-se o valor agregado no país e a margem de lucro de sessenta por cento:

§ 11. [...]

I - preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

II - percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido: a relação percentual entre o valor do bem, serviço ou direito importado e o custo total do bem produzido, calculada em conformidade com a planilha de custos da empresa;

III - participação dos bens, serviços ou direitos importados no preço de venda do bem produzido: a aplicação do percentual de participação do bem, serviço ou direito importado no custo total, apurado conforme o inciso II, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com o inciso I;

IV - margem de lucro: a aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado de acordo com o inciso III;

V - preço parâmetro: a diferença entre o valor da "participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido", calculado conforme o inciso III, e a margem de lucro de sessenta por cento, calculada de acordo com o inciso IV. (BRASIL, 2002a).

Como pode ser observado, a instrução normativa acrescentou um novo método de apuração do método PRL de margem de lucro de 60%, gerando dúvidas quanto à metodologia de cálculo a ser seguida pois, até então, tal sistemática de apuração não havia sido descrita na lei 9.430 de 1996. Nesse sentido, percebe-se uma significativa diferença de preços parâmetros definidos para cada um, ferindo o princípio básico de encontrar o preço justo e o real valor de mercado dos itens importados.

Dessa forma, a IN 243/02 explica que a margem de lucro é obtida através da aplicação do percentual de sessenta por cento sobre a “participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido”. (BRASIL, 2002a). Ou seja, a instrução alterou a metodologia de cálculo do preço parâmetro que, pela lei, seria o preço parâmetro de comparação da diferença entre o preço líquido de venda e a margem de lucro de sessenta por cento, enquanto a instrução normativa introduziu que o preço parâmetro seria definido pelo preço dos bens, serviços ou direitos importados excluindo-se o valor agregado no país e a margem de lucro de sessenta por cento, a qual será encontrada calculando-se tal percentual sobre a participação do bem, serviço ou direito importado no preço de venda do bem produzido.

De acordo com argumentações de questionadores, a IN majorou um tributo sem ter permissão legal para isso, por ter reduzido a dedutibilidade dos custos dos bens e divergido da lei que deveria regulamentar. (BORGES, 2007). Barbosa (2011, p. 8) explica que “A diferença entre os cálculos do ajuste fiscal pelo método PRL 60 seguindo o previsto em Lei e a metodologia de cálculo da IN 243/02 é enorme, podendo variar de, por exemplo, R\$ 40 milhões a R\$ 400 milhões”.

A seguir, no quadro 1, explicitam-se as mudanças no cálculo e o seu impacto tributário:

Quadro 1: Demonstrativo do Cálculo método PRL 60%, conforme Lei nº 9.430 de 1996.

PRL Produção - Lei 9.430/96	
(A) Produto Importado CIF + II	50,00
(B) Custo da Venda	80,00
(C) Valor Líquido	100,00
Cálculo do Preço Parâmetro	
(D) Valor Agregado (B - A)	30,00
(E) Base de Cálculo (C-D)	70,00
(F) Margem de Lucro de 60% (E X 60%)	42,00
(G) Preço Parâmetro (C - F)	58,00
Cálculo do Ajuste	
(H) Ajuste (A - G)	-8,00

Fonte: Deloitte (2012).

Conforme demonstrado acima, de acordo com a metodologia de cálculo estabelecida pelo método PRL 60%, da Lei 9.430 de 1996, verifica-se que não seria necessário efetuar um ajuste na apuração do IRPJ e da CSLL, pois o preço parâmetro calculado é superior ao preço praticado. Porém, na demonstração do cálculo da IN 243/02 (quadro 2), ainda que consideradas as mesmas bases de cálculo, ocorreu ajuste de preço de transferência em decorrência do preço parâmetro menor encontrado. Nesse caso, haveria ajuste a ser adicionado ao lucro real, elevando a base tributável dos referidos tributos.

A seguir, no quadro 2, é demonstrado o método de cálculo do PRL 60 conforme a IN SRF 243 de 2002.

Quadro 2: Demonstrativo do cálculo do PRL 60%, conforme a IN 243 de 2002.

PRL Produção - IN 243	
(A) Produto Importado CIF + II	50,00
(B) Custo da Venda	80,00
(C) Valor Líquido	100,00
Cálculo do Preço Parâmetro	
(D) Proporção (B/A)	62,50%
(E) Base de cálculo (C*D)	62,50
(F) Margem de Lucro de 60% (EX 60%)	37,50
(G) Preço Parâmetro (E-F)	25,00
Cálculo do Ajuste	
(H) Ajuste (A - G)	25,00

Fonte: Deloitte (2012).

Como se pode observar através dos cálculos, a aplicação da IN 243/2002 prevê um procedimento de cálculo diverso do prescrito pela Lei n° 9.430/96. Como consequência, o seu preço parâmetro apresenta valor diferente do que seria apurado pelo método de cálculo descrito na lei, resultando ao contribuinte, na maioria das vezes, um maior impacto tributário, como apresentado nos quadros acima. Caso o preço parâmetro fosse calculado pela Lei, não seria necessário o ajuste fiscal, enquanto que, se calculado pela instrução normativa, o ajuste é obrigatório.

Outra questão da IN 243/2002 que gerou dúvidas foi acerca dos tributos que integrariam o custo da importação. A lei menciona que integrariam o custo os tributos incidentes na operação e a instrução normativa, em seu art. 4º, § 4º, restringiu a integração dos tributos, limitando-se somente aos tributos não recuperáveis, em distinção sem fundamento, visto que a IN é mera interpretação da lei, não podendo acrescentar-lhe condições que a lei não estabelece. (TAVOLARO, 2004).

Assim, a metodologia do cálculo PRL 60% era extremamente discutível, uma vez que a forma de cálculo prevista na instrução normativa 243/02 não estava de acordo com as disposições da lei e poderia gerar maior carga fiscal para o contribuinte. As discussões sobre as controvérsias geradas sobre o método de cálculo do PRL chegaram ao judiciário e ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) em grande demanda.

No julgamento de Agosto de 2010 (2007.61.00.034048-7/SP), a terceira turma do Tribunal Regional Federal deu provimento à apelação impetrada por contribuinte paulista que questionava a ilegalidade da metodologia do método PRL 60% de acordo com a IN 243/02, afastando os efeitos pretendidos pela instrução normativa. Contudo, sobre a mesma matéria, submetida pela segunda vez à análise do tribunal, houve alteração de entendimento, sendo reconhecido que a Receita Federal do Brasil apenas regulamentou a Lei 9.430/96, sem majoração de tributação ao contribuinte, decidindo pela unanimidade de aplicação da instrução normativa. (BRASIL, 2010).

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) reconheceu no acórdão 1301-001.275, publicado em 16 de Julho de 2014, que a IN 243/02 alterou ilegalmente o cálculo do preço de transferência, e deu provimento ao recurso voluntário interposto. (CARF, 2014).

Nesse cenário de discussões e controvérsias, em dezembro de 2009 foi publicada a Medida Provisória n° 478 que, dentre outras disposições, modificou o método PRL para preço de venda menos o lucro (PVL). Assim, a partir de primeiro de janeiro de 2010 até

junho do mesmo ano, os contribuintes deveriam seguir a norma descrita nesse novo método. (BRASIL, 2009).

A Medida Provisória alterou os percentuais anteriormente utilizados, de vinte por cento para revendas e de sessenta por cento para mercadorias utilizadas na produção, para trinta e cinco por cento, tanto sobre bens de revenda quanto sobre bens importados destinados ao processo produtivo. A medida provisória significou considerável redução de 25% na margem de lucro para os contribuintes que destinavam seus itens de importação à produção; no entanto, em contrapartida, houve aumento de 15% sobre a margem de lucro de bens importados destinados à revenda.

Contudo, tal método foi anulado no momento em que a MP 478/09 perdeu sua vigência. Somente em 2012 o governo editou a MP 563/12 (BRASIL, 2012c), que logo foi convertida na Lei 12.715, em Setembro do mesmo ano.

A Lei 12.715 de 2012 alterou os artigos 18 a 22 da lei 9.430 de 1996, os quais se referiam ao preço de transferência. A nova legislação define, em seu artigo 48, a metodologia do cálculo que deve ser seguida para o método PRL e introduz novas margens de lucro, conforme pode ser observado a seguir:

Art. 48 [...]

II - Método do Preço de Revenda menos Lucro - PRL: definido como a média aritmética ponderada dos preços de venda, no País, dos bens, direitos ou serviços importados, em condições de pagamento semelhantes e calculados conforme a metodologia a seguir:

a) preço líquido de venda: a média aritmética ponderada dos preços de venda do bem, direito ou serviço produzido, diminuídos dos descontos incondicionais concedidos, dos impostos e contribuições sobre as vendas e das comissões e corretagens pagas;

b) percentual de participação dos bens, direitos ou serviços importados no custo total do bem, direito ou serviço vendido: a relação percentual entre o custo médio ponderado do bem, direito ou serviço importado e o custo total médio ponderado do bem, direito ou serviço vendido, calculado em conformidade com a planilha de custos da empresa;

c) participação dos bens, direitos ou serviços importados no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido: aplicação do percentual de participação do bem, direito ou serviço importado no custo total, apurada conforme a alínea b, sobre o preço líquido de venda calculado de acordo com a alínea a;

d) margem de lucro: a aplicação dos percentuais previstos no § 12, conforme setor econômico da pessoa jurídica sujeita ao controle de preços de transferência, sobre a participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado de acordo com a alínea c; e

e) preço parâmetro: a diferença entre o valor da participação do bem, direito ou serviço importado no preço de venda do bem, direito ou serviço vendido, calculado conforme a alínea c; e a “margem de lucro”, calculada de acordo com a alínea d.

[...]

§ 6º Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, o valor do frete e do seguro, cujo ônus tenha sido do importador, desde que tenham sido contratados com pessoas:

I – não vinculadas; e

II - que não sejam residentes ou domiciliadas em países ou dependências de tributação favorecida, ou que não estejam amparados por regimes fiscais privilegiados.

§6º-A. Não integram o custo, para efeito do cálculo disposto na alínea b do inciso II do caput, os tributos incidentes na importação e os gastos no desembaraço aduaneiro. (BRASIL, 2012a).

As margens mencionadas na alínea “d” serão aplicadas de acordo com o setor de atividade econômica da empresa ou com a pessoa jurídica sujeita aos controles de preços de transferência e incidirão, independentemente de submissão a processo produtivo ou não no Brasil, nos seguintes percentuais:

I – 40% (quarenta por cento), para os setores de:

a) produtos farmoquímicos e farmacêuticos;

b) produtos do fumo;

c) equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos;

d) máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar;

e) extração de petróleo e gás natural; e

f) produtos derivados do petróleo;

II - 30% (trinta por cento) para os setores de:

a) produtos químicos;

b) vidros e de produtos do vidro;

c) celulose, papel e produtos de papel; e

d) metalurgia; e

III - 20% (vinte por cento) para os demais setores. (BRASIL, 2012a).

Como pode ser observado, a nova lei alterou a metodologia do método PRL e introduziu novos percentuais de lucratividade, que variam de 20% a 40%, independentemente do destino dado ao produto importado, seja ele industrialização ou revenda. Esses novos percentuais de lucratividade passaram a ser definidos de acordo com a atividade da empresa ou com o segmento econômico. No entanto, tal classificação de índices ainda não ficou clara para os contribuintes, restando a dúvida quanto a se os índices podem ser especificamente para um determinado setor ou abranger todas as áreas.

Outra alteração significativa foi sobre os preços CIF, em que o fornecedor é responsável por todos os custos e riscos, e os valores FOB, sobre o qual o comprador é quem assume todos os riscos e custos na importação. Na lei anterior, 9.430 de 1996, os valores de frete e seguro, pagos pelo importador, integravam o custo de importação. Pela nova lei, 12.715 de 2012, não integram o custo o frete (FOB) e o seguro, desde que não tenham sido contratados entre partes vinculadas.

Conforme a Ernst & Young (2012), o novo método do Preço de Revenda menos Lucro é muito similar ao previsto na antiga IN 243/02, no que diz respeito às importações de matérias-primas e componentes aplicados na produção. Como pode ser observado através do cálculo, o método PRL foi significativamente alterado, pois até então a metodologia desse método contava apenas com dois percentuais de margem de lucro mínimo, um destinado a simples revenda de bens, serviços ou direitos importados e outro a bens importados aplicados na produção. A seguir, no quadro 3, segue a nova metodologia do cálculo, segundo a Lei 12.715 de 2012, conforme a Deloitte (2012).

Quadro 3: Novo cálculo do método PRL, conforme Lei 12.715 de 2012

PRL - Lei 12.715 de 2012	
(A) Produto Importado - FOB	40,00
(B) Custo de Venda	80,00
(C) Valor Líquido	100,00
Cálculo do Preço Parâmetro	
(D) Proporção (B/A)	50,00%
(E) Base de Cálculo (C*D)	50,00
(F) Margem (E*20%)	10,00
(G) Preço Parâmetro (E-F)	40,00
Cálculo do Ajuste	
(H) Ajuste (A-G)	0,00

Fonte: Deloitte (2012)

* Considerada a Margem de Lucro aplicável aos demais setores

Como visto, o método PRL sempre foi objeto de discussão pelos contribuintes, tendo como um dos pontos controversos a própria aplicação dos percentuais de 20% e de 60%, já que essas margens não refletiam o lucro bruto da maioria dos setores. (ERNST; YOUNG, 2012). Ressalta-se ainda que a discussão mais relevante sobre o método eram as duas interpretações distintas sobre a forma de apurar o preço parâmetro com margem de lucro de 60%. A partir da nova edição da lei, a tendência é que diminua o contencioso tributário na Justiça, já que foi alterada uma norma que antes era subjetiva.

A nova metodologia de apuração do preço parâmetro poderá trazer benefícios para empresas que antes utilizavam a margem de lucro de 60% para produtos aplicados na produção, como também poderá elevar a carga tributária daquelas que antes consideravam uma margem de 20% e que agora passam a considerar uma margem de 40%. Isso porque com o aumento da margem de lucro no cálculo do método PRL o preço parâmetro diminui e,

consequentemente, ao se fazer a comparação entre esse preço parâmetro e o praticado, as chances de ajustes são grandes, impactando diretamente a carga tributária da empresa.

Entre outros aspectos, a nova lei, no entanto, não foi clara sobre os novos índices de margem de lucro que devem ser considerados para cada segmento ou setor. Os contribuintes aguardavam orientações sobre como definir o percentual de lucratividade correto a ser utilizado de acordo com o setor da empresa, e esperavam que a IN 1.312, de 2012, trouxesse tais esclarecimentos. No entanto, a normatização foi omissa nesse aspecto.

Qualquer alteração na sistemática de cálculo do PRL implica mudanças na determinação da base de cálculo do tributo e, consequentemente, no próprio montante tributável. Apesar de complexo, o cálculo do método PRL ainda é o mais utilizado, em virtude de não requerer informações exteriores em sua composição. Contudo, a inadequada observância de suas regras poderá ser objeto de fiscalizações e de multas pesadas por parte do fisco. Esse novo método está em vigor e o controle de suas normas é exigido no tocante às apurações do imposto de renda e da contribuição social do ano-calendário de 2013. É importante salientar, tendo em vista os cinco anos de prazo prescricional para o imposto de renda e a contribuição social, que no ano de 2012 os contribuintes também poderiam optar pela apuração dos ajustes considerando mudanças previstas no dispositivo legal. Dessa forma, caso a empresa necessite, por algum motivo, reabrir suas declarações, poderá escolher o método mais benéfico para a sua situação.

4.1 ANÁLISE COMPARATIVA DAS ALTERAÇÕES OCORRIDAS COM A EDIÇÃO DA LEI 12.715/2012 SOBRE O MÉTODO PRL

No intuito de elencar as principais alterações ocorridas com a edição da nova lei, 12.715 de 2012, e de demonstrar os possíveis impactos tributários alcançados pela nova legislação nas operações de preços de transferência, abaixo foi elaborado um quadro-resumo com as novas diretrizes de cálculo do método PRL. Em suma, o objetivo é comparar o impacto tributário ocasionado pelos diferentes entendimentos adotados pelos contribuintes acerca do valor a ser considerado para preço parâmetro e preço praticado em razão da subjetividade das normas anteriores *versus* a nova proposta da legislação instituída em 2012:

Quadro 4: Alterações no método PRL

Lei 9.430/96	IN 243/02	Lei 12.715/12
Integram o custo o valor de frete e seguro pago pelo importador	Integram o custo o valor de frete e seguro pago pelo importador	Não integram o custo o valor do frete cujo ônus seja do importador, desde que não tenham sido contratados com pessoas vinculadas
Integram tributos incidentes na operação	Integram tributos não recuperáveis	Não integram os tributos incidentes na importação e gastos no desembaraço
Margens de Lucro do cálculo de preço parâmetro definidas de acordo com o destino do bem importado, 20% - revenda; 60% - produção;	Margens de Lucro do cálculo de preço parâmetro definidas de acordo com o destino do bem importado, 20% - revenda; 60% - produção;	Margens de Lucro definidas no preço parâmetro de acordo com o setor de atividade econômica - 20%, 30% ou 40%;
Fórmulas de cálculo diferentes para cada margem	Fórmulas de cálculo diferentes para cada margem	Fórmulas de cálculo iguais para cada margem
Cálculo do preço parâmetro: considera que a margem de lucro de 60% deve ser calculada sobre o valor do preço líquido de venda do produto acabado diminuído do valor agregado no Brasil.	Cálculo do preço parâmetro: margem de lucro de 60% calculada sobre a parcela do preço líquido de venda do produto acabado proporcional à participação do custo importado no custo total de produção acabada.	Cálculo do preço parâmetro: para todos os percentuais de lucratividade será utilizado o método de percentual de participação da matéria-prima no produto acabado.

Fonte: Elaborado pela autora

Conforme o quadro acima, pelas normas anteriores, os valores de frete e seguro, pagos pelo importador, deveriam ser considerados na base de cálculo do preço praticado. Contudo, com a nova norma, a regra é que não integra o custo o valor do frete, pago pelo importador, considerando que não tenha sido contratado com pessoas vinculadas. Do mesmo modo, havia dúvida por parte dos contribuintes quanto aos tributos que integrariam os custos. Enquanto a lei originária considerava os tributos integrantes na operação no custo, a sua instrução normativa mencionava apenas os tributos não recuperáveis, o que resultava também em prática de valores diferentes.

Evidentemente, a inclusão dos referidos custos no preço praticado aumentava a probabilidade de ajustes de preços de transferência, considerando que o aumento do preço praticado tem o efeito de reduzir os limites máximos de dedutibilidade dos custos de transações controladas. Assim, a nova lei, atendendo a reivindicação dos contribuintes, acaba com a discussão ao impor que não integrarão o custo os tributos incidentes na operação, sem restrição, juntamente com os gastos com o desembaraço.

Outra mudança significativa foi nas alterações das margens de lucro, não sendo mais classificadas conforme o destino do bem, mas de acordo com o setor. Quanto a essa alteração,

a nova lei ainda deixou dúvidas nos contribuintes sobre como realizar o enquadramento das empresas de acordo com o setor.

Porém, foi a mudança do cálculo que gerou maior impacto nos controles fiscais das empresas, pois o que era extremamente discutível entre fisco e contribuintes foi pacificado. O cálculo do PRL ficou mais complexo, contudo parecido com a antiga instrução normativa.

O preço parâmetro passa a ter como base a participação do bem, serviço ou direito importado de vinculada no custo dos bens, serviços ou direitos vendidos pelos contribuintes brasileiros, sendo que o cálculo da margem de lucro será aplicado ao preço líquido de venda proporcional a tal participação, procedimento adicional introduzido pela nova lei. Com a nova legislação, os contribuintes podem efetuar os controles fiscais de maneira mais segura, considerando que o cálculo ficou definido, ainda que complexo. O ponto que ainda carece esclarecimentos, no entanto, é o enquadramento da empresa de acordo com sua margem.

5 CONCLUSÃO

No presente trabalho, foram verificadas as normas sobre preços de transferência, a saber, preços praticados por pessoas vinculadas que, por não serem negociados em um mercado livre e aberto, acabam divergindo dos valores que seriam negociados por empresas não relacionadas em transações comparáveis.

A ótica da OECD sobre o assunto influenciou o Brasil a editar a primeira norma sobre preços de transferência em 1996, com a Lei 9.430 de 1996, que objetivava coibir a prática de transferências indevidas ou com resultados vantajosos para o exterior. Contudo, a edição da primeira lei gerou grande polêmica devido às alterações que a sua instrução normativa, IN 243/2002, apresentou para o cálculo do método PRL 60%. Tal normatização foi discutida no judiciário e no CARF pelos contribuintes, já que estes poderiam ser autuados, por ocasião de fiscalizações, se não estivessem cumprindo o controle fiscal exato em operações de preços de transferência.

Diante de um cenário de discussões entre contribuintes e fisco, o governo tentou por diversas vezes promover reformulações na legislação, as quais não foram suficientes. Contudo, após uma aclamada reforma na legislação pelos contribuintes, o governo brasileiro publicou a Lei 12.715, de 2012, a qual está em vigência desde o ano-calendário de 2013.

Tal lei introduziu novas margens de lucratividades, as quais devem ser escolhidas de acordo com o percentual de atividade correto aplicável para a empresa. No entanto, esses novos índices de margem de lucro geraram dúvidas nos contribuintes, pois a lei não foi clara quanto ao enquadramento correto dos percentuais de lucratividade. Tampouco a instrução normativa 1.312 esclareceu a dúvida, motivo pelo qual poderá haver futuras discussões no poder judiciário caso os contribuintes não utilizem o percentual de margem de lucro correto para o seu segmento econômico.

Como visto neste trabalho, a nova lei promoveu considerável alteração no cálculo do método PRL, definindo as diretrizes para se chegar ao preço parâmetro e compará-lo ao preço praticado. Como apresentado, em razão dos índices de lucratividade que mudaram, a alteração poderá ser mais onerosa para algumas empresas e menos para outras. A antiga controvérsia existente sobre frete, seguro, tributos não recuperáveis e gastos aduaneiros foi esclarecida, deixando estes itens de integrar o preço praticado, salvo no caso do frete e do seguro quando pagos à empresa vinculada ou a empresas localizadas em países com tributação favorecida.

Por fim, conclui-se que a nova lei contribuiu para a definição do cálculo, eliminando diversas discussões de âmbito administrativo e judicial. Porém, o método PRL, apesar de ser o método de cálculo mais utilizado no Brasil, por não depender de informações externas, está longe de ser uma escolha de simples aplicação.

Os bens, serviços ou direitos importados de empresas vinculadas dependem de muitas variáveis individuais, que devem ser avaliadas e analisadas caso a caso para um correto controle fiscal sobre práticas de preços de transferência. Dessa forma, considera-se necessário desenvolver um estudo minucioso antes de sua efetiva aplicabilidade, optando pela escolha que possa resultar em menor carga tributária.

REFERÊNCIAS

ANAN JR, Pedro. **Planejamento Fiscal**. 2 v. São Paulo: Quartier, 2009.

ANDRADE, Euridice de; LINS, Luiz dos; BORGES, Viviane. **Contabilidade Tributária**. São Paulo: Atlas, 2013.

ANDRADE, Maria Margarida. **Como preparar trabalhos para cursos de pós-graduação: noções práticas**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

ANDRADE FILHO. Edmar Oliveira. **Imposto de Renda das Empresas**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

BARBOSA, Demétrio. Preços de Transferência Ganham o Topo da Agenda Tributária das Multinacionais. **Tax View**, São Paulo, n. 34, mar. 2011. Disponível em: <[http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/Tax_View_34/\\$FILE/tax_view_mar_34_2011_final.pdf](http://www.ey.com.br/Publication/vwLUAssets/Tax_View_34/$FILE/tax_view_mar_34_2011_final.pdf)>. Acesso em: 08 out. 2014.

BERTOLUCCI, Aldo Vicenzo. Preços de Transferência: aspectos fiscais. **Cadernos de Estudos**, São Paulo, janeiro/jun. 2000, Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?pid=s1413-9251200000002&script=sci_arttext>. Acesso em: 04 mai. 2014.

BORGES, Alexandre; FERNANDES, Edison; PEIXOTO, Marcelo. **Manual dos Preços de Transferência no Brasil**. São Paulo: MP Ed., 2007.

BORGES, Alexandre Siciliano. O Método do Preço de Revenda Menos Lucro - PRL na Legislação Brasileira. In: BORGES, A. S.; FERNANDES, E. C.; PEIXOTO, M. M. (Coord.). **Manual dos Preços de Transferência no Brasil: celebração dos 10 anos de vigência da lei**. São Paulo. MP Editora, 2007. p. 59-75.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consultas e dá outras providências. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm>. Acesso em: 03 mai. 2014.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF 38, de 30 de abril de 1997**. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e venda de bens e direitos, efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/1997/instrf03897.htm>>. Acesso em: 21 out. 2014.

_____. Presidência da República. **Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999**. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em: 05 jul 2014.

BRASIL. Presidência da República. **Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000**. 2000a. Altera a legislação tributária federal e dá outras providências. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19959.htm>. Acesso em: 21 out. 2014.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF 113, de 19 de dezembro de 2000**. 2000b. Dispõe sobre as hipóteses de utilização do Método do Preço de Revenda menos Lucro. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/ant2001/2000/in1132000.htm>>. Acesso em: 21 out. 2014.

_____. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa SRF 32, de 30 de março de 2001**. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e venda de bens e

direitos, efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2001/in0322001.htm>>. Acesso em: 21 out. 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa 243, de 11 de novembro de 2002**. 2002a. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2002/in2432002.htm>. > Acesso em: 21 out. 2014.

_____. Receita Federal. **Preço de Transferência**. 2002b. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/PessoaJuridica/DIPJ/2003/PergResp2003/pr805a864.htm>>. Acesso em: 05 ago. 2014.

_____. Receita Federal. **Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006**. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 14 jun. 2014.

_____. Presidência da República. **Medida Provisória nº 478, de 29 de dezembro de 2009**. Dispõe sobre a extinção da Apólice de Seguro Habitacional do Sistema Financeiro da Habitação, altera a legislação tributária relativamente às regras de preços de transferência, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/Mpv/478.htm>, Acesso em: 20 jun. de 2014.

_____. Tribunal Regional Federal. **Recurso especial nº 2007.61.00.034048-7**. TRIBUTÁRIO. 2010. Apelação em mandado de segurança. Tributação em transações internacionais entre pessoas jurídicas vinculadas. Metodologia do preço de revenda menos lucro - PRL. IN Nº 243/2002. Ilegalidade. Relator: Juiz convocado Roberto Jeunken. Brasília, DF. Agosto de 2010. Disponível em: <<http://trf-3.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19287556/apelacao-em-mandado-de-seguranca-ams-34048-sp-20076100034048-7-trf3>>. Acesso em: 15 nov. 2014.

_____. Presidência da República. **Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012**. 2012a. Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica; institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores, o Regime Especial de Tributação do Programa Nacional de Banda Larga para Implantação de Redes de Telecomunicações, o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional, o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica e o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência; restabelece o Programa Um Computador por Aluno; altera o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores, instituído pela Lei no 11.484, de 31 de maio de 2007; altera as Leis nos 9.250, de 26 de dezembro de 1995, 11.033, de 21 de dezembro de 2004, 9.430, de 27 de dezembro de 1996, 10.865, de 30 de abril de 2004, 11.774, de 17 de setembro de 2008, 12.546, de 14 de dezembro de 2011, 11.484, de

31 de maio de 2007, 10.637, de 30 de dezembro de 2002, 11.196, de 21 de novembro de 2005, 10.406, de 10 de janeiro de 2002, 9.532, de 10 de dezembro de 1997, 12.431, de 24 de junho de 2011, 12.414, de 9 de junho de 2011, 8.666, de 21 de junho de 1993, 10.925, de 23 de julho de 2004, os Decretos-Leis nos 1.455, de 7 de abril de 1976, 1.593, de 21 de dezembro de 1977, e a Medida Provisória no 2.199-14, de 24 de agosto de 2001; e dá outras providências. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/112715.htm>. Acesso em: 01 nov. 2014.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. **Instrução Normativa RFB 1.312, de 28 de dezembro de 2012**. 2012b. Dispõe sobre os preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos efetuados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2012/in13122012.htm>>. Acesso em: 01 nov. 2014.

_____. Presidência da República. **Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012**. 2012c. Altera a alíquota das contribuições previdenciárias sobre a folha de salários devidas pelas empresas que especifica, institui o Programa de Incentivo à Inovação Tecnológica e Adensamento da Cadeia Produtiva de Veículos Automotores, o Regime Especial de Tributação do Programa Nacional de Banda Larga para Implantação de Redes de Telecomunicações, o Regime Especial de Incentivo a Computadores para Uso Educacional, o Programa Nacional de Apoio à Atenção Oncológica, o Programa Nacional de Apoio à Atenção da Saúde da Pessoa com Deficiência, restabelece o Programa Um Computador por Aluno, altera o Programa de Apoio ao Desenvolvimento Tecnológico da Indústria de Semicondutores. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/mpv/563.htm>. Acesso em: 09 nov. 2014.

CARF. **Jurisprudência/Acórdãos**. 2014. Disponível em: <<http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/index.jsf>>. Acesso em: 05 nov. 2014.

CERVO, Amado Luiz; BERVIAN, Pedro Alcino. **Metodologia Científica**: para uso dos estudantes universitários. São Paulo: McGraw-Hill do Brasil, 1983.

CGU. Controladoria Geral da União. 2014. **Sobre a OCDE**: Informações Gerais. Disponível em: <<http://www.cgu.gov.br/ocde/sobre/index.asp>>. Acesso em: 31 ago. 2014.

DELOITTE. **Preços De Transferência**: MP 563, novas regras para justificar preços praticados com pessoas vinculadas. 2012. Disponível em: <<http://www.abinee.org.br/informac/arquivos/mp563tf>>. Acesso em: 26 out 2014.

_____. **Preços de Transferência**. 2014. Disponível em: <<https://tpsweb.deloitte.com.br/PrecoTransf.aspx>>. Acesso em: 04 mai 2014.

ERNST & YOUNG. **MP 563, convertida na Lei 12.715 altera as regras de preços de transferência no Brasil**. 2012. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Alert__Lei_12.715_\(portugu%C3%AAs\)/\\$FILE/Tax_Alert_2509_Lei12.715_port.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_Alert__Lei_12.715_(portugu%C3%AAs)/$FILE/Tax_Alert_2509_Lei12.715_port.pdf)>. Acesso em: 06 nov. 2014.

FABRETTI, Láudio Camargo. **Contabilidade Tributária**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

_____. **Contabilidade Tributária**. 13. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

HANSEN, D. R.; MOWEN, M. M. **Descentralização**: contabilidade por responsabilidade, avaliação de desempenho e preços de transferência. *Gestão de Custos*. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 1993.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas**. 37. ed. São Paulo. IR Publicações. 2012.

_____. **Imposto de renda das empresas**. 39. ed. São Paulo. IR Publicações, 2014.

HORNGREN, Charles T.; SUNDEM, Gary L.; STRATTON, William O. **Contabilidade gerencial**. São Paulo: Prentice Hall, 2004.

MOREIRA, André. Planejamento tributário internacional e preços de transferência: o regime da Lei nº 9.430/96. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 19, p. 8-16, nov/dez. 2002.

OECD. **Organization for Economic Co-operation and Development**. 2014. Disponível em:<<http://www.oecd.org/>>. Acesso em: 31 ago. 2014.

OLIVEIRA, Luís Martins et al. **Manual de Contabilidade Tributaria**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

_____. **Manual de Contabilidade Tributária**. 4. ed. São Paulo. Atlas, 2005.

_____. **Manual de Contabilidade**. 11. ed. São Paulo: Atlas, 2012.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. Metodologia de pesquisa aplicável às ciências sociais. In: LONGARAY, André Andrade; RAUPP, Fabiano Maury; SOUSA, Marco Aurélio; COLAUTO, Romualdo Douglas; PORTON, Rosimere Alves; BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como Elaborar Trabalhos Monográficos em Contabilidade**. São Paulo: Atlas, 2012. p. 76-97.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa Social**: métodos e técnicas. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1999.

ROSSETO, Vicente. **Tendências da sistemática brasileira de transfer pricing**. 1999. Dissertação (Mestrado em Ciências Contábeis) Departamento de Contabilidade e Atuária, Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade, Universidade de São Paulo. 1999.

_____. **Preço de Transferência nas exportações do setor de celulose**: um estudo de caso no aspecto tributário. Dissertação (Mestrado), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2003.

SANTOS, José Luiz et al. **Imposto de renda das empresas tributadas pelo lucro real**. São Paulo: Editora Atlas, 2007.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Preços de Transferência de acordos de bitributação. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Tributos e Preços de Transferência**. V. 1 São Paulo: Dialética, 1997.

SILVA, Lourivaldo Lopes. **Manual do Preço de Transferência**. IBO, 2011.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. **Preço de Transferência no Direito Brasileiro**. Tavolaro Advogados, São Paulo, 2004. Disponível em:
<<http://www.tavolaroadvogados.com/doutrina/cs550>>. Acesso em: 26 jan. 2014.

TÔRRES, Heleno Taveira. Limites ao Planejamento Tributário. In: **A norma geral desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro**. Curitiba: Juruá, 2002.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. **Regimes de tributação federal**. 7. ed. Curitiba: Juruá, 2009.