



Enfoque: Reflexão Contábil

ISSN: 1517-9087

eduem@uem.br

Universidade Estadual de Maringá

Brasil

Kimi Shiraishi, Pâmela; Gonzales, Alexandre; Fernandes dos Santos, Roberto
Preços de transferência – os impactos da nova metodologia de cálculo trazida pela Lei nº
12.715 de 2012

Enfoque: Reflexão Contábil, vol. 34, núm. 3, septiembre-diciembre, 2015, pp. 57-76
Universidade Estadual de Maringá
Maringá, Brasil

Disponível em: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=307143496004>

- Como citar este artigo
- Número completo
- Mais artigos
- Home da revista no Redalyc

redalyc.org

Sistema de Informação Científica

Rede de Revistas Científicas da América Latina, Caribe, Espanha e Portugal
Projeto acadêmico sem fins lucrativos desenvolvido no âmbito da iniciativa Acesso Aberto

Preços de transferência – os impactos da nova metodologia de cálculo trazida pela Lei nº 12.715 de 2012

DOI: 10.4025/enfoque.v34i3.29551

Pâmela Kimi Shiraishi

Mestre em Ciências Contábeis e Atuariais
pela PUC/SP
e-mail: pamela.kimi@uol.com.br

Roberto Fernandes dos Santos

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela USP
Professor do departamento de Ciências Contábeis da
PUC/SP
e-mail: setrob@pucsp.br

Alexandre Gonzales

Doutor em Controladoria e Contabilidade pela USP
Professor do departamento de Ciências Contábeis da PUC/SP e da FIPECAFI
Email: alexandre@gonzales.com.br

Recebido em: 20.10.2015

Aceito em: 23.11.2015

2^a versão aceita em: 03.12.2015

RESUMO

A legislação nacional sobre o tema preços de transferência foi instituída em 1996 e alterada pela Lei nº 9.959/00. Em 2002, a Instrução Normativa 243 foi publicada mudando significativamente o cálculo do método Preço de Revenda Menos Lucro (PRL), causando um impasse entre o Fisco e os contribuintes. Em 2012, outra lei foi publicada colocando fim às discussões sobre o fato a partir daquele momento. O legislador deixou como opção ao contribuinte a adoção ou não das novas regras para o próprio ano de 2012. Diante desse cenário, este trabalho analisou a evolução das regras de preços de transferência no mundo, no Brasil e suas respectivas metodologias de cálculo. Intencionou verificar a razão desse impasse existente entre o contribuinte e o Fisco e promover uma análise sobre a opção mais economicamente viável para o ano de 2012. O estudo descritivo de natureza quantitativa se caracterizou como hipotético-dedutivo por se utilizar de conjecturas a serem testadas, e se utilizou de pesquisas bibliográfica, documental e de avaliação. Concluiu-se que a opção pela aplicação da Lei nº 12.715/12 se apresentou como a melhor opção por ser economicamente viável em alguns cenários, por fornecer segurança jurídica e também maior coerência com a prática das empresas. A opção pelo cálculo conforme a Lei nº 9.959/00 se mostrou economicamente mais interessante em alguns cenários, mas leva insegurança jurídica devido ao risco de autuação, enquanto que em nenhuma das simulações a opção pela aplicação da IN 243/02 se mostrou como sendo a melhor.

Palavras-chave: Preços de Transferência; Norma Tributária; Preço de Revenda Menos Lucro.

Transfer pricing - the impacts of the new calculation methodology brought by Law No. 12,715, 2012

ABSTRACT

National legislation about transfer pricing subject was instituted in 1996 and amended by Law No. 9,959/00. In 2002, Normative Instruction 243 was published and it changed significantly the Resale Price Less Profit (PRL) calculation method, causing a deadlock between the tax authorities and the taxpayers. In 2012, another law was published ending up the discussions about the fact starting that moment. The legislator gave an option to the taxpayer either to adopt or not the new rules for the current year of 2012. Against this scenario, this paper examined the evolution of transfer pricing rules worldwide, in Brazil and their

respective calculation methodologies. The intention was to verify the reason for the impasse between the taxpayer and the tax authorities and promote an analysis of the most economic viable option for the taxpayer in 2012. The descriptive quantitative study was characterized as hypothetical-deductive by using the assumptions to be tested, and used bibliographical, documentation and evaluation research. It was concluded that the choice of implementing Law N°. 12,715/12 was presented as the best option to be economically feasible in some scenarios, for providing legal certainty and also to be more consistent with the practice of companies. The choice of calculation pursuant to Law No. 9,959/00 was economically more interesting in some scenarios, but it takes legal uncertainty due to tax risk, while in none of the simulations the choice of application of IN 243/02 proved to be the best.

Keywords: Transfer Pricing; Tax Law; Resale Price Less Profit.

1 INTRODUÇÃO

A partir da década de 90, o Brasil integrou-se ao comércio internacional, de maneira mais presente, devido à liberação econômica e, com isso, passou a fazer parte da internacionalização da linha de produção industrial. Grandes multinacionais começaram a escolher países com custos de produção mais baixos para construir as suas indústrias, e nesse novo cenário, o governo brasileiro percebeu a necessidade de legislar sobre os preços de transferência em operações internacionais com pessoas vinculadas. Para Bertolucci (2000) a legislação tributária sobre preços de transferência está se espalhando rapidamente por todo o mundo como reflexo do processo de globalização.

As nações ficaram mais próximas e aparentemente a mobilidade da atividade corporativa aumentou. Com isso há duas importantes e conceitualmente distintas implicações: redução de custos de transporte e comunicação, fazendo com que investimentos ganhem mobilidade, e inovação financeira e liberalização que podem facilitar a elisaõ fiscal (HONG; SMART, 2010).

A inclusão do cálculo dos preços de transferência no Brasil foi introduzida pela Lei nº 9.430/96, tendo como base as normas da *Organization for Economic Cooperation and Development* (OECD) – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE). Muito embora o Brasil não seja um país membro, é possível notar a semelhança entre os cálculos sugeridos pela OCDE e as normas nacionais.

Em 2000, houve a publicação da Lei nº 9.959 que promoveu o desdobramento de um dos métodos de ajustes sugeridos pela lei, ou seja, alterou a margem de lucro do método de Preço de Revenda Menos Lucro (PRL), anteriormente fixado em 20%, agora em 20% para revenda e 60% para produto. Criou-se então o PRL 20% e o PRL 60%, sendo que o primeiro foi destinado aos revendedores dos produtos importados, os quais não passam por nenhum outro processo de alteração das suas características, simplesmente importam e revendem; e o segundo foi destinado aos bens importados aplicados na produção de outro produto nacional e sua posterior venda.

Para orientar os auditores fiscais nos processos de fiscalização dos ajustes de preços de transferência, em 2002, a Receita Federal do Brasil (RFB) publicou a Instrução Normativa (IN) 243 estabelecendo normas disciplinares sobre o referido assunto. Para surpresa dos contribuintes, a interpretação da Receita Federal sobre a metodologia de cálculo do PRL 60% ficou diferente do que trata a própria lei. Iniciou-se, então, uma discussão sobre a validade desta instrução, tendo, de um lado, os contribuintes que alegam que uma norma inferior (IN) não pode alterar uma norma superior (Lei) e, de outro, a RFB que afirma que a IN não alterou a Lei na qual é baseada.

A aplicação do procedimento indicado pela RFB resultou em valores maiores. “A diferença entre os cálculos do ajuste fiscal pelo método PRL60 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”

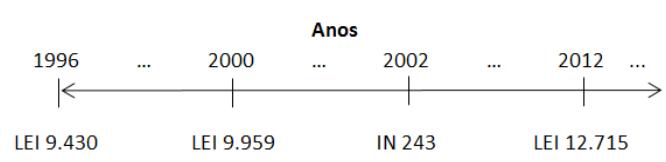
(ERNST & YOUNG TERCO, 2011). Para Fernando Matos, “houve um reajuste absurdamente elevado, que para algumas empresas até pode inviabilizar as operações no Brasil” (AMCHAM, 2014).

Vale ressaltar que a Constituição Federal (BRASIL, 1988) permite o aumento do tributo apenas por meio de Lei e uma Instrução Normativa não é lei. Além disso, o Código Tributário Nacional (CTN) impõe que somente a lei pode majorar tributos, bem como, determinar a base de cálculo. A partir deste momento os contribuintes foram inseridos em um cenário de insegurança jurídica. Cálculo usualmente praticado no mercado, conhecido como preço de revenda menos lucro, e respaldado na Lei nº 9.959/00 não foi considerado válido pelo Conselho administrativo de Recursos Fiscais (CARF) no caso da Semp Toshiba (ERNST & YOUNG TERCO, 2011). Outras empresas discutem a legalidade da IN 243, como a Janssen Cilag Farmacêutica Ltda., no Processo nº 2003.61.00.006125-8; a Robert Bosch Ltda., no Processo nº 16561.720116/2012 95 no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); e a LG Electronics do Brasil Ltda. no Processo nº 16561.720068/201154 também no CARF. Até o momento, não há nenhuma decisão em trânsito em julgado emitida pelo Superior Tribunal Federal (STF) para trazer uma pacificação deste conflito entre as normas jurídicas.

A Lei nº 12.715/02 (BRASIL, 2012a), conversão da Medida Provisória nº 563/2012 (BRASIL, 2012b) estabeleceu nova disciplina sobre o cálculo do método PLR, fornecendo ao contribuinte opção de adotar a nova regra em 2012.

A figura 1 apresenta a validade das regras de tributação sobre os preços de transferência desde 1996.

Figura 1 – Legislação sobre Preços de Transferências no Brasil



Fonte: Elaborado pelos autores

É possível verificar que de 2002 a 2011 as empresas estiveram sujeitas às duas normas, a Lei nº 9.430 com as alterações da Lei nº 9.959 e a IN 243. Em 2012, com a publicação da Lei nº 12.715, o contribuinte ficou sujeito aos três textos legais, ou seja, as duas anteriormente citadas, mais a publicada neste mesmo ano. Nesta última, o governo deixou a cargo das empresas a adoção da nova norma, conforme previsão da IN 1.312/12, e, finalmente, a partir de 2013 todos os contribuintes passaram a estar sujeitos à Lei nº 12.715. Em decorrência da possibilidade do contribuinte estar sujeito às três regulamentações no ano de 2012, justifica-se a seguinte questão de pesquisa: Qual das três regulamentações (Lei nº 9.959 - IN 243 – Lei nº 12.715) abordadas neste estudo foi a mais economicamente viável para o contribuinte considerando o ano de 2012?

O objetivo deste estudo é verificar qual dos resultados dos ajustes de preços de transferência decorrentes da aplicação das três normas aplicáveis ao ano de 2012 foi mais economicamente viável para o contribuinte por meio de simulações matemáticas de fatos hipotéticos. O estudo pretende igualmente subsidiar contribuintes que possuem autuações anteriores à entrada em vigor da Lei 12.715/12, assim como fornecer entendimento de todo o processo de evolução sobre preços de transferência no Brasil.

O presente estudo apresenta como hipótese a edição da Lei nº 12.715/12 como sendo uma forma de levar segurança jurídica ao contribuinte ao mesmo tempo que aproxima as regras de cálculo dos ajustes de preços de transferência à realidade das empresas sujeitas a tal apuração.

O tema se justifica pela representatividade do comércio internacional entre empresas vinculadas, o que levou a OCDE a sugerir regras para a manutenção de equilíbrio na tributação do comércio entre seus países membros. A Receita Federal do Brasil (RFB) criou uma divisão de fiscalização especializada denominada Delegacia Especial de Assuntos Internacionais (DEAIN) uma vez que este país não é membro da OCDE e possui suas próprias regras de preços de transferência. Logo, é

possível afirmar que a fiscalização sobre este tema tende a aumentar e se especializar.

O presente trabalho está delimitado ao estudo contábil-tributário das normas de preços de transferência no Brasil, tendo sido realizado um aprofundamento no método PRL entre o período de 1996 a 2012. No que se refere às simulações efetuadas, estas não abrangem todo o universo de resultados possíveis, uma vez que podem ser infinitos. As normas aqui estudadas foram as publicadas e válidas até 31 de dezembro de 2012, ano objeto do estudo. O presente trabalho considerou o tratamento aplicável a bens tangíveis, sendo que preços de transferência sobre serviços e direitos não foram considerados.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

2.1 PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

É possível definir como preço de transferência o valor do bem ou serviço transferido ou vendido a uma empresa vinculada, localizada em um país distinto daquele em que o bem foi produzido. O valor da transferência deve ser feita a valor justo ou *arm's length*, ou seja, pelo preço de mercado, o qual é estabelecido pelas condições de oferta e demanda a fim de evitar o privilégio ou prejuízo do resultado de qualquer uma das empresas vinculadas envolvidas na transação comercial. Nas palavras de Vita (2010, p.727) esse princípio “permite a comparação e homogeneização de operações, reconduzindo todas as operações praticadas a uma circunstância unificadora, as condições de mercado em plano de livre concorrência”.

Schoueri (2013, p.11) define preço de transferência como sendo “o valor cobrado por uma empresa na venda ou transferência de bens, serviços ou propriedade intangível, a empresa a ela relacionada.”. O autor ressalva ainda que os preços podem se desviar daqueles que existiriam caso a transação ocorresse entre parceiros comerciais não relacionados (SCHOUERI, 2013). A Receita Federal do Brasil (2005) entende da mesma maneira.

O conceito de preços de transferência tem origem na contabilidade gerencial por volta de 1880, e sua utilização para fins fiscais surgiu nos Estados Unidos em 1928 quando a Receita Federal local começou a alocar lucros de partes relacionadas para evitar a elisão fiscal (BRADLEY, 2015).

Grieco (2001, p.133) afirma que “a noção de globalização ganhou consistência após a Segunda Guerra Mundial”. Gregório (2011) afirma que nos anos 80 o comércio intramultinacional de bens tangíveis não representava 25% do total do comércio internacional, e nesta década já ultrapassa 60% do total. Segundo os dados da *World Trade Organization* (WTO) (2013), os 10 maiores comerciantes mundiais detêm 51% do comércio internacional. As empresas maiores, mais internacionalizadas, com extenso comércio entre suas unidades, e com alta intensidade de pesquisa e desenvolvimento são as mais propensas a utilizar paraísos fiscais (DESAI et al, 2006). O Brasil acompanhou o crescimento do comércio mundial e no período entre 2003 e 2012 as exportações praticamente triplicaram, enquanto que houve aumento de 462% nas importações (MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR, 2012).

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) é um organismo derivado da Organização para Cooperação Econômica da Europa, criado em 1961 com a entrada de países não europeus, e atualmente conta com 34 países membros, sendo que o Brasil não é um deles. Os países membros da OCDE devem seguir sua convenção do modelo de tributação (MODEL TAX CONVENTION, 2010), e atualmente mais de três mil acordos com base nessa convenção estão em vigor no mundo (OWENS; BENNETT, 2008). Segundo uma pesquisa realizada pela OCDE, em 2008, 60% do comércio internacional foi realizado entre empresas do mesmo grupo econômico. (NEIGHBOUR, 2008). Assim, disciplinar essa modalidade de comércio se justifica, e a OCDE determina a aplicação do princípio *arm's length* em tais transações. Deve ser aplicado a transações efetivamente acontecidas e comparáveis com outras ocorridas

entre empresas não vinculadas. A OCDE sugere os seguintes métodos transacionais tradicionais para determinação do preço de transferência: i.

CUP – *Comparable Uncontrolled Price Method*, RPM – *Resale Price Method* e CPM – *Cost Plus Method* (ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO, 2010b).

O Brasil passou a fazer parte do comércio internacional mais significativamente a partir dos anos 90 com a abertura do mercado interno para empresas multinacionais (AZEVEDO; PORTUGAL, 1997), e somente a partir da década de 1990 o governo brasileiro passou a legislar sobre preços de transferência. Pode-se notar certa influência das normas da OCDE na legislação brasileira, quer seja nas aplicações (normas e princípios como o *arm's length*) sugeridas pela OCDE, bem como na metodologia de cálculo do preço parâmetro como afirmam os autores Vita (2010) e Schoueri (2013).

Vita (2010, p. 582) destaca em sua pesquisa que “várias foram as propostas sobre métodos estudadas, especialmente, contidas no *Guidelines* do método da OCDE, que serviram como fontes de inspirações para várias legislações nacionais”. Tal influência é destacada também por Schoueri (2013, p.97) quando menciona que “os métodos desenvolvidos pelo legislador brasileiro (...) têm confessada inspiração na disciplina internacional dos preços de transferência”. Igualmente, afirma Gregorio (2011, p.151): “É oportuno perceber que nestas legislações se mantém ideia semelhante à que inspira o *arm's length*, isto é, os preços praticados entre as pessoas ligadas deveriam corresponder ao que seria praticado entre pessoas independentes”.

O conceito de *arm's length* pode não ser facilmente aplicável. Mazur (2015) aponta que novos desafios são encontrados na medida em que as companhias multinacionais alocam seus negócios na nuvem, dificultando a determinação de preços seguindo o princípio *arm's length* de suas transações entre companhias realizadas nesse ambiente. As regras de tributação internacionais não acompanharam a mudança dos negócios trazida pela evolução da tecnologia. A computação em

nuvem, pelas suas características de mobilidade e de ausência de fronteiras, juntamente com a incerteza proporcionada pelas regras de preços de transferência atuais, pode facilitar às companhias multinacionais a alocação artificial de lucros em jurisdições com tributação menor.

O controle fiscal dos preços de transferência se faz necessário para se evitar a perda de receitas fiscais decorrente da alocação artificial de receitas e despesas nas operações com bens, direitos e serviços, entre pessoas vinculadas situadas em diferentes jurisdições tributárias, quando existe vinculação entre elas, ou ainda pessoas não vinculadas, mas desde que uma delas esteja situada em paraíso fiscal. (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2005).

Nos últimos anos diversos países incrementaram sua legislação fiscal por meio de legislação de preços de transferência com o objetivo de limitar a exploração de diferenças de tributação por parte das empresas multinacionais, por intermédio de alocação de lucros em locais com baixa tributação, distorcendo assim os preços de transferência praticados entre unidades da mesma companhia. Essa alocação artificial de lucros é motivada por nível de tributação, e é reduzida significativamente com a utilização de regras de preços de transferência, tendo como consequência resultados econômicos relevantes, sugerindo que tal forma de tributação pode ser socialmente desejável (LOHSE; RIEDEL, 2013).

As empresas multinacionais se utilizam de técnicas de planejamento fiscal para evitar a taxação, e pesquisas empíricas demonstram que são utilizados além de outros mecanismos, o de preços de transferência, e há um movimento global para evitar o planejamento fiscal agressivo por parte dessas companhia, com foco nos preços de transferência. O plano de ação da OCDE denominado BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) Project orquestra esse movimento (BRADLEY, 2015).

A alocação de lucros para outras jurisdições custou ao governo norte-americano algo em torno de 77 e 111 bilhões de dólares no ano de 2012.

Nesse mesmo ano, afiliadas de empresas norte-americanas registraram 800 bilhões de dólares de receita em países com tributação sobre o lucro inferior a 15 por cento, tendo sido apurada tributação sobre o lucro média de 6,6 por cento nesses casos, são achados identificados por Clauising (2015) que ilustram a relevância do controle de fluxos internacionais para a tributação.

Apesar de também existir a possibilidade de aplicar o conceito de preços de transferência para fins gerenciais, no Brasil as maiores indústrias o utilizam para cumprimento de determinação legal (GRUNOW; BEUREN, 2011).

Incialmente o legislador brasileiro estabeleceu três métodos de apuração dos preços de transferência na importação: (i) PIC – Preços Independentes Comparados; (ii) PRL – Preço de Revenda Menos Lucro; (iii) CPL – Custo de Produção Mais Lucro. Para as exportações foram criados quatro métodos: (i) PVEx – Preço de Vendas nas Exportações; (ii) PVA – Preço de Venda por Atacado no país de destino, Menos Lucro; (iii) PVV – Preço de Venda a Varejo no país de destino, Menos Lucro; (iv) CAP – Custo de Aquisição ou de Produção Mais Tributos e Lucro (BRASIL, 1996).

Mais recentemente, em 2012, foram criados mais dois métodos, os quais passaram a ser obrigatórios para as empresas que comercializam *commodities*: (i) PCI – Preço sob Cotação na Importação e (ii) PECEX – Preço sob Cotação na Exportação.

A norma brasileira sobre preços de transferência é abrangente e restritiva, impondo margens fixas não levando em conta as margens efetivamente praticadas pelas empresas. Ainda que existam mecanismos para sugerir novas margens, a burocracia necessária acaba por inibir tais iniciativas (PEDÓ, 2008).

O quadro 1 demonstra a correlação entre os métodos estabelecidos pela OCDE e os métodos brasileiros.

Quadro 1 – Métodos Internacionais x Métodos Nacionais

Métodos Transacionais	UE / USA	Brasil	
		Importações	Exportações
Preços Independentes	CUP	PIC	PVEx
Preços de Revenda	RPM	PRL / PCI	PVA / PVV / PECEX
Custo de Produção	Cost Plus	CPL	CAP

Fonte: Elaborado pelos autores

As empresas podem escolher o método que seja mais adequado, e a aplicação do método resulta em um valor máximo dedutível na importação ou mínimo tributável na exportação. O presente estudo avalia especificamente um dos métodos de controle de preços de transferência na importação, que é o Preço de Revenda menos Lucro – PRL, motivo pelo qual não foram apresentadas detalhadamente as características dos demais métodos.

O PRL foi originalmente definido como sendo 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 e da margem de lucro de vinte por cento, calculada sobre o preço de revenda (BRASIL, 1996). Posteriormente, houve a inclusão da possibilidade da diminuição da margem de sessenta por cento sobre o preço de revenda quando a transação fosse aquisição por parte de empresas industriais que utilizavam os itens importados como insumo na industrialização, permanecendo a aplicação do percentual de vinte por cento nos demais casos (BRASIL, 2000). Em 2002 as regras de cálculo foram alteradas (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2002) e o quadro 2 apresenta as diferenças entre a lei vigente e a instrução normativa então criada:

Quadro 2 – Comparativo IN 243/02 e Lei 9.959/00

Descrição	IN 243/02	Descrição	Lei 9.959/00
(+) Custo do bem importado	A 3.000	(+) Custo do bem importado	A 3.000
(+) Valor Agregado no país	B 1.200	(+) Valor Agregado no país	B 1.200
(=) CPV	C = A + B 4.200	(=) CPV	C = A + B 4.200
Preço de Venda (líquido)	D 6.000	Preço de Venda (líquido)	D 6.000
Percentual do produto importado no CPV	E = A/C 71%	Base se cálculo da margem (60%)	E = D-B 4.800
Participação do bem importado no preço de venda	F = D*E 4.286		F NA
Margem de lucro (PRL 60%)	G = F*60% 2.571	Margem de lucro (PRL 60%)	G = E*60% 2.880
Preço parâmetro	H = F-G 1.714	Preço parâmetro	H = D-G 3.120
Ajuste a ser considerado	I = H-A -1.286	Ajuste a ser considerado	I = H-A 120

Fonte: Elaborado pelos autores

A IN determina que se deva calcular o percentual de participação do produto importado no custo total do bem comercializado (E). A partir do percentual calculado deve-se calcular sua participação no preço líquido de venda (F), para então calcular a margem de lucro 60% (G). Neste caso, o preço parâmetro é a subtração do preço de venda proporcional menos a margem de lucro (H), o que resulta num ajuste de R\$ 1.286,00.

Por outro lado, a Lei, a base de cálculo do PRL 60% (E) é o preço de venda líquido (D) menos o valor agregado no país (B). O valor encontrado de R\$ 4.800 (E) deve ser multiplicado por 60% (G). O preço parâmetro (H) se dá pela subtração do preço de venda líquido (D) menos a margem de lucro (G). Como o preço parâmetro (R\$ 3.120,00) é maior que o custo do bem importado (R\$ 3.000,00) nenhum ajuste é requerido.

Observa-se que ao comparar o ajuste a ser considerado nos dois casos, o produto que anteriormente não sofria ajuste de preços de transferência passou a ser ajustado em R\$ 1.286,00.

É possível verificar que a IN 243/02 incluiu em seu texto: “percentual de participação dos bens, serviços ou direitos importados no custo total do bem produzido” e este cálculo não era efetuado antes, para então ter a base de cálculo do PRL 60%. Para a Lei nº 9.959/00 a base de cálculo do PRL 60% é calculada subtraindo-se do preço de venda o valor agregado. Muitas empresas por considerar que a citada instrução normativa não possuía respaldo em lei ordinária questionaram

sua validade por meio de ações judiciais, chegando a ser considerada a discussão de maior relevância em termos de preços de transferência e exposição fiscal no Brasil (E&Y, 2012).

Em 2012 foi publicada uma nova legislação harmonizando o tema, a Lei nº 12.715 (BRASIL, 2012a), e analisando-se esta nova norma é possível verificar que a metodologia de cálculo definida pela RFB foi a trazida pela IN 243/02. Ou seja, a partir de 2013 todos os contribuintes passaram a apurar seus ajustes de preços de transferência de acordo com a referida IN e desconsiderar a lei anterior. Embora tenha adotado a metodologia de cálculo da IN 243/02, o percentual de margem de lucro foi reduzido, e a comercialização de *commodities* ganhou um artigo exclusivo e com sua própria metodologia de cálculo, ficando o contribuinte vedado a utilizar os outros métodos.

2.2 MÉTODO DE VENDA MAIS ADEQUADO PARA O ANO-CALENDÁRIO 2012

A Lei determina que os valores a serem ajustados (preço parâmetro *versus* preço praticado) devem ser adicionados na base de cálculo do lucro real e, consequentemente, estando sujeitos à incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). A alíquota do IRPJ para quem opta pelo pagamento por estimativa, conforme o artigo 2º da Lei 9.430, é de 15% com um adicional de 10% sobre o valor que excede R\$ 20.000,00 de base de cálculo mensal. A alíquota da CSLL é de 9% com exceção das instituições financeiras as quais

são aplicadas uma alíquota de 15% de acordo com o artigo 17 da Lei nº 11.727/08.

O legislador descreveu um conceito bem amplo sobre o que são pessoas vinculadas, não sendo somente as empresas coligadas ou controladas, mas também aquelas que possuem uma relação de exclusividade comercial, e podem ser pessoas físicas ou jurídicas. Operações efetuadas entre empresas brasileiras e empresas domiciliadas em paraísos fiscais também estão sujeitas ao controle de preços de transferência. São conhecidos como paraísos fiscais os países ou dependências que não tributam a renda ou então que a tributam a uma alíquota inferior a 20% (vinte por cento), ou ainda cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária ou então à titularidade das empresas, e estão relacionados em Instrução Normativa específica (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2010).

As empresas que realizarem operações com suas vinculadas no exterior estão sujeitas ao controle de Preços de Transferência. Com relação a operações de venda existem cinco métodos de apuração deste valor passíveis de adoção por parte dos contribuintes, e com relação a operações de compra existem quatro métodos, sendo que o contribuinte opta pelo que julgar mais adequado à sua realidade. Não é necessário ajustar a apuração do IRPJ e da CSLL quando as operações entre vinculadas divergir em até 5% para mais ou para menos, daquele demonstrado no documento de exportação. Esta porcentagem será de 3% quando da importação de *commodities* e quando utilizado o método PECEX (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012).

A Instrução Normativa 1.312 possibilitou ao contribuinte escolher a forma de apuração mais adequada para método PRL relativa ao ano de 2012. Ficou a cargo do contribuinte, adotar a Lei 12.715 ou a legislação anterior no decorrer desse ano, e essa opção deveria ser feita na Declaração de Informações Econômico-fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ) de forma irretratável (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2012). A partir de 2013 no entanto essa escolha não é mais possível, sendo

obrigatória a forma de cálculo prevista na Lei nº 12.715/12.

Assim, em relação a norma e em termos de segurança jurídica a opção pela Lei 12.715/12 é a mais adequada. No entanto, em termos de valores a serem ajustados seria mais adequado um planejamento tributário dos bens produzidos pela entidade de acordo com a situação concreta.

3 METODOLOGIA DE PESQUISA

O presente estudo foi classificado como uma pesquisa empírica, tendo como característica a indagação da “face empírica, experimentável, mensurável da realidade, correspondendo ao paradigma dominante de pesquisa”. (DEMO, 2011, p.70). Ainda segundo o autor, não se lê bem a realidade sem saber lidar com sua manifestação empírica, o que não significa reduzir a realidade à sua manifestação empírica (DEMO, 2011). De acordo com essa abordagem a ciência é vista como sendo observação dos fatos a partir de observações e experimentos, sendo possível assim estabelecer induções (MARTINS; TEÓPHILO, 2009).

Para elaboração do trabalho foi utilizado o método hipotético-dedutivo, uma vez que a legislação e a metodologia de cálculo dos preços de transferências são iguais para todas as empresas. Esse método, cuja adoção é defendida por Karl Popper, baseia-se na ideia de que toda pesquisa inicia-se com um problema e com uma solução possível, solução essa convertida em hipótese ao ser colocada sob a forma de proposições (MARTINS; TEÓPHILO, 2009). “A hipótese norteia a pesquisa, sendo submetida a testes para que se possa verificar se é ou não a solução do problema.” (MARTINS; TEÓPHILO, 2009, p.38). O método hipotético-dedutivo consiste na construção de conjecturas, a serem testadas, com a finalidade de se verificar quais as hipóteses que sobrevivem como as mais aptas, resistindo às tentativas de refutação e falseamento (LAKATOS; MARCONI, 2011).

Como estratégias de pesquisa, o estudo se utilizou de pesquisas bibliográfica, documental, e de avaliação. Pesquisa bibliográfica por procurar

explicar e discutir um assunto, tema ou problema com base em referências publicadas em livros, periódicos, revistas, anais de congressos, entre outros, sendo parte indispensável de qualquer trabalho científico, visando à construção da plataforma teórica do estudo. Pesquisa documental por utilizar documentos como fonte de dados, informações e evidências, no presente estudo tendo ocorrido preponderância de utilização de textos legais. Pesquisa de avaliação por ser uma estratégia aplicada para avaliar programas, projetos, políticas, entre outras. (MARTINS; TEÓPHILO, 2009).

Pesquisas quantitativas são aquelas nas quais os dados e as evidências podem ser quantificados, mensurados (MARTINS; TEÓPHILO, 2009), e o presente estudo por ter comparado métodos de cálculo pode ser assim classificado. Pode ser classificado igualmente como uma pesquisa qualitativa por abordar a complexidade das leis sobre preços de transferência, pois a interpretação destas normas depende do juízo de valor de cada indivíduo. “É descabido o entendimento de que possa haver pesquisa exclusivamente qualitativa ou quantitativa. Investigações científicas contemplam ambas.” (MARTINS; TEÓPHILO, 2009).

Por expor características de determinada população ou fenômeno, o estudo foi classificado como descriptivo. Um estudo descriptivo “Não tem compromisso de explicar os fenômenos que descreve, embora sirva de base para tal explicação.” (VERGARA, 2009, p.42)

Foi feita uma análise comparativa entre a legislação anterior e a mais recente aplicáveis no período de 2012. A partir de diferentes margens líquidas possíveis de serem aplicadas, e de diferentes composições de material importado dentro do produto final, foram calculados cenários indicando em quais deles, e sob a aplicação de qual norma, haveria a necessidade de proceder a ajustes de preços de transferência. Foram também apontados os valores dos ajustes, tornando possível estimar o impacto resultante em cada situação.

4 DISCUSSÃO DOS RESULTADOS

Inicialmente, foi elaborada uma matriz na qual o custo do bem importado variou entre 10% e 90% do custo do bem produzido, em múltiplos de 10 pontos percentuais enquanto o preço líquido de venda variou entre 10% e 150% em múltiplos de 10 pontos percentuais em relação ao custo. O custo de produção arbitrado foi de R\$ 1.000,00 e fixo para todas as simulações efetuadas neste trabalho.

A título de ilustração, partindo-se de um custo de R\$ 1.000,00 e aplicando-se a margem de lucro de 10%, obteve-se um preço líquido de vendas de R\$ 1.100,00. Como o cálculo varia de 10 em 10 pontos percentuais o preço líquido aumenta para R\$ 1.200,00 (20%), R\$ 1.300,00 (30%), e assim por diante. O mesmo raciocínio foi aplicado na determinação do percentual variável do custo. O valor do custo de bem foi arbitrado em R\$ 1.000,00, e sendo o percentual de participação do produto importado no valor total do custo 10%, então o custo do material importado foi de R\$ 100,00. Sendo a participação de 20%, o custo do material importado foi de R\$ 200,00, e assim sucessivamente.

Após descobrir todas as variáveis dentro deste universo pesquisado foi possível construir os dados contidos na tabela 1, que demonstra todas as possibilidades de combinação dos números obtidos, de acordo com as premissas previamente apresentadas.

Tabela 1 – Variáveis Númericas da Pesquisa

RL	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
MI	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100
RL	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
MI	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200	200
RL	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
MI	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300	300
RL	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
MI	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400	400
RL	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
MI	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500	500
RL	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
MI	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600	600
RL	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
MI	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700	700
RL	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
MI	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800	800
RL	1.100	1.200	1.300	1.400	1.500	1.600	1.700	1.800	1.900	2.000	2.100	2.200	2.300	2.400	2.500
MI	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900	900

Legenda: RL= Receita líquida, MI= Material importado

Fonte: Elaborado pelos autores

Observa-se que partindo de um custo de material importado de R\$ 100,00, este valor foi combinado com todos os preços líquidos de venda do universo desta pesquisa, ou seja, desde R\$ 1.100,00 até R\$ 2.500,00. Depois utilizou-se o custo de material importado de R\$ 200,00 e este foi combinado com todos os preços líquidos de vendas, que vão desde os R\$ 1.100,00 até R\$ 2.500,00 sendo que, as variáveis foram combinadas entre si. A etapa subsequente consistiu em aplicar essas variáveis nas três possíveis metodologias de cálculo.

4.1 CÁLCULO CONFORME A LEI 9.959/00

Começando-se pela ordem cronológica, a Lei 9.959/00 determina que o cálculo do ajuste dos preços de transferência seja efetuado da seguinte forma, utilizando-se um exemplo com 10% do custo do material importado:

Quadro 3 – Exemplo de Cálculo conforme Lei 9.959/00

Descrição	Lei 9.959/00	
(+) Custo do bem importado	A	100
(+) Valor Agregado no país	B	900
(=) CPV	C = A + B	1.000
Preço de Venda (líquido)	D	1.100
Base se cálculo da margem (60%)	E = D-B	200
Margem de lucro (PRL 60%)	G = E*60%	120
Preço parâmetro	H = D-G	980
Valor a ser considerado	I = H-A	880

Fonte: Elaborado pelos autores

No exemplo apresentado no quadro 3 o preço parâmetro foi maior do que o preço praticado, e nenhum ajuste foi requerido. Partindo-se dessa premissa, ao aparecerem valores positivos nos cálculos deste trabalho nenhum ajuste seria necessário. Aplicando-se os cálculos a todas as combinações já apresentadas foi possível obter os resultados mostrados na tabela 2:

Tabela 2 – Resultados obtidos com a Lei 9.959/00

		Custo do material importado em %									
		10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	
Margem líquida em %	10%	880	720	560	400	240	80	-80	-240	-400	
	20%	920	760	600	440	280	120	-40	-200	-360	
	30%	960	800	640	480	320	160	0	-160	-320	
	40%	1.000	840	680	520	360	200	40	-120	-280	
	50%	1.040	880	720	560	400	240	80	-80	-240	
	60%	1.080	920	760	600	440	280	120	-40	-200	
	70%	1.120	960	800	640	480	320	160	0	-160	
	80%	1.160	1.000	840	680	520	360	200	40	-120	
	90%	1.200	1.040	880	720	560	400	240	80	-80	
	100%	1.240	1.080	920	760	600	440	280	120	-40	
	110%	1.280	1.120	960	800	640	480	320	160	0	
	120%	1.320	1.160	1.000	840	680	520	360	200	40	
	130%	1.360	1.200	1.040	880	720	560	400	240	80	
	140%	1.400	1.240	1.080	920	760	600	440	280	120	
	150%	1.440	1.280	1.120	960	800	640	480	320	160	

Fonte: Elaborado pelos autores

Os números negativos apresentados na tabela 2 determinam a área em que devem ser feitos os ajustes de preços de transferência. Assim, por exemplo, se uma empresa vende um produto com 10% de preço líquido com 70% de custo de material importado, um ajuste de R\$ 80,00 por unidade vendida deve ser feito na base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Da mesma forma, se uma empresa vende um produto com 80% de preço líquido e 30% de custo do material importado nenhum ajuste é requerido, uma vez que o cálculo efetuado pela Lei 9.959/00 apresenta um valor positivo (R\$ 840,00).

Pela tabela 2 é possível notar que são mais oneradas as empresas que possuem uma alta porcentagem de custo de material importado associada à prática de uma margem baixa.

4.2 CÁLCULO CONFORME A IN SRF 243/02

Em 2002 foi publicada a IN 243, que modificou a interpretação da Lei 9.959/00 e, consequentemente, o entendimento do cálculo do método PRL 60%. Este novo cálculo é demonstrado no quadro 4, com as mesmas variáveis do exemplo da tabela 1:

Quadro 4 – Exemplo de cálculo conforme IN SRF 243/02

Descrição	IN 243/02	
(+) Custo do bem importado	A	100
(+) Valor Agregado no país	B	900
(=) CPV	C = A + B	1.000
Preço de Venda (líquido)	D	1.100
Parcentual do produto importado no CPV	E = A/C	10%
Participação do bem importado no preço de venda	F = D * E	110
Margem de lucro (PRL 60%)	G = F * 60%	66
Preço parâmetro	H = F - G	44
Valor a ser considerado	I = H - A	-56

Fonte: Elaborado pelos autores

No exemplo apresentado o ajuste considerado foi o custo do bem importado (R\$ 100,00) menos o preço parâmetro (R\$ 44,00), tendo como resultado um ajuste de R\$ 56,00 (\$ 100 - \$ 44) por unidade comercializada. Aplicando-se os cálculos a todas as combinações já mencionadas foram obtidos os dados apresentados na tabela 3:

Tabela 3 – Resultados obtidos com a IN SRF 243/02

		Custo do material importado em %									
		10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%	
Margem líquida em %	10%	-56	-112	-168	-224	-280	-336	-392	-448	-504	
	20%	-52	-104	-156	-208	-260	-312	-364	-416	-468	
	30%	-48	-96	-144	-192	-240	-288	-336	-384	-432	
	40%	-44	-88	-132	-176	-220	-264	-308	-352	-396	
	50%	-40	-80	-120	-160	-200	-240	-280	-320	-360	
	60%	-36	-72	-108	-144	-180	-216	-252	-288	-324	
	70%	-32	-64	-96	-128	-160	-192	-224	-256	-288	
	80%	-28	-56	-84	-112	-140	-168	-196	-224	-252	
	90%	-24	-48	-72	-96	-120	-144	-168	-192	-216	
	100%	-20	-40	-60	-80	-100	-120	-140	-160	-180	
	110%	-16	-32	-48	-64	-80	-96	-112	-128	-144	
	120%	-12	-24	-36	-48	-60	-72	-84	-96	-108	
	130%	-8	-16	-24	-32	-40	-48	-56	-64	-72	
	140%	-4	-8	-12	-16	-20	-24	-28	-32	-36	
	150%	0	0	0	0	0	0	0	0	0	

Fonte: Elaborado pelos autores

Sempre que aparecem números negativos no quadro, significa que há ajuste de preço de transferência, pois, o preço parâmetro ficou menor que o preço praticado. Ao seguir essa norma, para que não haja nenhum ajuste a título de preços de transferência, essa empresa deve ter um preço líquido de venda igual ou superior a 150% em relação ao custo total. Abaixo dessa margem, independente da porcentagem do material importado no custo do produto elaborado, sempre houve ajuste de preço de transferência, e quanto maior a participação do material importado no custo total de produção maior o ajuste considerado.

O percentual identificado nos cálculos apresentados na tabela 3 vai ao encontro da afirmação de Barbosa:

A questão apresentada mostra-se ainda mais relevante quando analisada a margem de lucro efetiva exigida pela metodologia de cálculo prevista na IN SRF 243/02: partindo de números hipotéticos, para a operação não resultar em ajuste fiscal a margem bruta de lucro deve ser de 150%! (BARBOSA, 2012, p.75).

Na época em que a IN 243/02 foi publicada, o setor com maior margem de lucro médio foi a indústria de cigarros, com 60%, enquanto indústrias de fios e cabos apareciam como as detentoras de menor margem, entre 25% e 30% (DELOITTE TOUCHE TOHMATSU, 2005). A IN impunha ajustes de preço de transferência para todas as empresas que se não praticarem uma margem de lucro igual ou superior a 150%.

4.2.1 Cálculo Conforme a Lei 12.715/12

Aplicando-se o critério de cálculo da Lei nº 12.715/12 às mesmas variáveis anteriores, demonstra-se o cálculo no quadro 5:

Quadro 5 – Exemplo de Cálculo conforme Lei nº 12.715/12

Descrição	IN 12.715/12	
(+) Custo do bem importado	A	100
(+) Valor Agregado no país	B	900
(=) CPV	C = A + B	1.000
Preço de Venda (líquido)	D	1.100
Percentual do produto importado no CPV	E = A/C	10%
Participação do bem importado no preço de venda	F = D * E	110
Margem de lucro (PRL 20%)	G = F * 20%	22
Preço parâmetro	H = F - G	88
Valor a ser considerado	I = H - A	-12

Fonte: Elaborado pelos autores

O método PRL atual possui mais de uma margem de lucro possível por variar de acordo com o bem produzido, e neste estudo utilizou-se o PRL 20%, uma vez que atinge um maior número de contribuintes. Levando-se em consideração que o

custo do material importado foi de R\$ 100,00 e o preço parâmetro foi de R\$ 88,00, foi considerado um ajuste de R\$ 12,00 por unidade comercializada.

Com o mesmo raciocínio das combinações anteriores foi elaborada a tabela 4:

Tabela 4 – Resultados Obtidos conforme a Lei nº 12.715/12

		Custo do material importado em %								
		10%	20%	30%	40%	50%	60%	70%	80%	90%
10%	-12	-24	-36	-48	-60	-72	-84	-96	-108	
20%	-4	-8	-12	-16	-20	-24	-28	-32	-36	
30%	4	8	12	16	20	24	28	32	36	
40%	12	24	36	48	60	72	84	96	108	
50%	20	40	60	80	100	120	140	160	180	
60%	28	56	84	112	140	168	196	224	252	
70%	36	72	108	144	180	216	252	288	324	
80%	44	88	132	176	220	264	308	352	396	
90%	52	104	156	208	260	312	364	416	468	
100%	60	120	180	240	300	360	420	480	540	
110%	68	136	204	272	340	408	476	544	612	
120%	76	152	228	304	380	456	532	608	684	
130%	84	168	252	336	420	504	588	672	756	
140%	92	184	276	368	460	552	644	736	828	
150%	100	200	300	400	500	600	700	800	900	

Fonte: Elaborado pelos autores

Na tabela 4 os resultados parecem mais sensatos, pois, efetivamente demonstram que os ajustes são baseados em uma margem de lucro de 20%. O custo do material importado influencia no valor do ajuste, ou seja, quanto maior a participação do bem importado no custo do produto, maior o valor do ajuste necessário.

A respeito na sistemática introduzida pela Lei 12.715/12 Schoueri afirma:

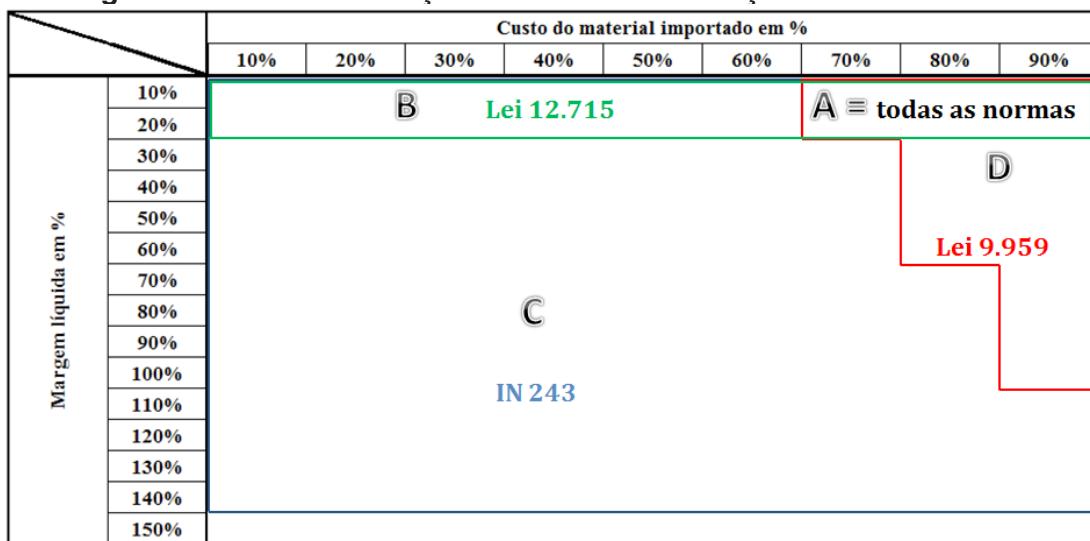
Tendo em vista que a IN nº 243/02 introduziu uma forma de cálculo contestada pelos contribuintes, por não corresponder ao texto da antiga lei, a Medida Provisória 563/12, posteriormente convertida na Lei nº 12.715/12, modificou a Lei nº 9.430/96 para incorporar a sistemática da proporcionalização. Embora não tenha aberto mão de margens pré-determinadas, afastou a antiga margem de 60%, adotando margens que julgou mais con-

dizentes com as necessidades das empresas. (SCHOUERI, 2013, p.294).

Com a modificação da lei, é possível verificar que o Fisco percebeu que a IN 243/02 era muito onerosa ao contribuinte e resolveu adotar uma postura mais condizente com a realidade das empresas industriais. No entanto, ainda paira no ar como ficarão os processos já instaurados pelas empresas.

4.3 COMPARATIVO ENTRE AS TRÊS OPÇÕES

Após a análise individual de cada método, este tópico apresenta uma comparação entre os três métodos. Assim, torna-se mais fácil identificar as variações trazidas por cada uma das normas. Unindo-se os resultados dos três cálculos é possível obter a figura 2:

Figura 2 – Áreas de Atuação das Normas de Preços de Transferência

Fonte: Elaborado pelos autores

Observa-se na figura 2 que cada cor de linha delimita a área em que cada norma requer ajuste, significando aumento na tributação. A área em vermelho demonstra o campo de ajuste da Lei 9.959/00, a área em azul delimita a área de ajuste da IN 243/02, e área em verde delimita o campo de ajuste dos preços de transferência da Lei 12.715/12. Combinando-se os campos de ajustes das três normas, foi possível identificar quatro regiões, que na figura 2 foram nomeadas com letras de A a D. Essas quatro regiões demonstram quais normas exigiram ajuste de preços de transferência a partir do percentual do custo e do preço líquido de venda praticado.

A região A corresponde aos cenários nos quais a margem praticada é de até 20% e o custo do material importado é de 70% ou mais, e nessa região há necessidade de ajustes pelas três normas analisadas, e cabe ao contribuinte verificar qual das três normas resultaria em um ajuste menor. No ano de 2012, o contribuinte ficou livre para optar por qualquer uma das três normas.

A região B corresponde aos cenários nos quais a margem praticada é de até 20% e o custo do material importado é de até 70%, e nessa região há necessidade de ajustes por duas, sendo que nenhum ajuste é requerido caso a escolha seja por seguir a Lei nº 9.959/00.

A área D corresponde aos cenários nos quais não

é requerido ajuste apenas caso a opção seja pela aplicação da Lei nº 12.715/12.

Por fim, a área C corresponde aos cenários nos quais somente é requerido ajuste caso a opção seja por seguir a previsão da IN 243/02, e pela aplicação das outras duas normas não é requerido nenhum ajuste.

Como se pode observar, o contribuinte fica aquém de duas normas se estiver calculando preços de transferência em períodos anteriores a 2012. Em 2012, três normas jurídicas diferentes passaram a existir e puderam ser aplicadas neste período em específico; a partir de 2013 o contribuinte passou a estar sujeito a apenas uma norma. A identificação do método ideal a ser utilizado em cada período depende do cenário concreto de cada contribuinte, lembrando-se que em caso de opção pela aplicação da Lei nº 9.959/00, afastando-se as regras trazidas pela IN 243/02 no período analisado, resulta em um ajuste menor, ocorrendo no entanto a exposição a autos de infração emitidos pelas autoridades fiscais ou então a necessidade de discussão em âmbito judicial para suportar a escolha.

4.4 COMPARAÇÕES NUMÉRICAS DOS RESULTADOS DEMONSTRADOS

No sentido de detalhar a aplicação de cada uma das três normas, foram evidenciados os ajustes, para cada região apresentada na figura 2,

considerando-se cinco cenários: cenário 1 no qual há menor preço líquido e maior custo; cenário 2 no qual há maior preço líquido e menor custo; cenário 3 no qual há custo e preço líquido médios; cenário

4 no qual há maior preço líquido e maior custo; e cenário 5 no qual há menor preço líquido e menor custo. Os resultados estão apresentados na tabela 5:

Tabela 5: Ajustes por área e por norma

Área	Cenários	Lei 9.959	IN 243	Lei 2.715
A	Cenário 1 (10% P X 90% C)	-400	-504	-108
	Cenário 2 (20% P X 70% C)	- 40	-364	-28
	Cenário 3 (20% P X 80% C)	-200	-416	-32
	Cenário 4 (20% P X 90% C)	-360	-468	-36
	Cenário 5 (10% P X 70% C)	-80	-392	-84
B	Cenário 1 (10% P X 60% C)	80	-336	-72
	Cenário 2 (20% P X 10% C)	920	-52	-4
	Cenário 3 (20% P X 40% C)	440	-208	-16
	Cenário 4 (20% P X 60% C)	120	-312	-24
	Cenário 5 (10% P X 10% C)	880	-56	-12
C	Cenário 1 (30% P X 70% C)	0	-336	28
	Cenário 2 (140% P X 10% C)	1.400	-4	92
	Cenário 3 (80% P X 50% C)	520	-140	220
	Cenário 4 (140% P X 90% C)	120	-36	828
	Cenário 5 (30% P X 10% C)	960	-48	4
D	Cenário 1 (30% P X 90% C)	-320	-432	36
	Cenário 2 (60% P X 80% C)	-40	-288	224
	Cenário 3 (70% P X 90% C)	-160	-288	324
	Cenário 4 (100% P X 90% C)	-40	-180	540
	Cenário 5 (30% P X 80% C)	-160	-384	32

Fonte: Elaborado pelos autores

Supondo que uma empresa fabrique um produto situado dentro da área A, isso significa que há ajuste pela aplicação das três normas. Nos cinco cenários apresentados, a opção pela Lei nº 12.715/12 foi a que apresentou menor ajuste de preços de transferência, enquanto que a aplicação da IN 243/02 demonstrou-se a mais onerosa, chegando a apresentar ajustes mais do que 10 vezes maiores do que os necessários pela aplicação da Lei nº 12.715/12. Importante salientar que esse valor de ajuste é tributado diretamente pelo Imposto de Renda à alíquota de 25% considerando-se a existência de adicional, e pela Contribuição

Social à alíquota de 9%. A título de ilustração, no cenário 1 o maior ajuste é de R\$ 504,00 por unidade. Isso encarece o produto em R\$ 171,36 (R\$ 504,00 x 34%), significando que o custo real do bem produzido não foi de R\$ 1.000,00 e sim R\$ 1.171,36. Considerando-se que o preço líquido de venda foi de R\$ 1.100,00 a produção deste bem se tornou inviável. Esse é o argumento que as empresas apresentam no judiciário, pois sendo realmente a IN 243/02 julgada procedente, muitas empresas terão que arcar com este prejuízo. É possível admitir que a Lei nº 12.715/12 veio trazer um meio-termo entre as duas legislações.

Considerando que uma empresa fabrique um produto situado na área B, isso significa que há ajuste pela aplicação de duas das três normas analisadas. Nota-se que nesse intervalo, a adoção do cálculo conforme a Lei nº 9.959/00 não apresenta nenhum ajuste de preços de transferência, pois os cálculos apresentaram números positivos. Novamente, a utilização da IN 243/02 se tornou a opção mais onerosa para o contribuinte. Como exemplo é possível verificar o exemplo do cenário 1 nessa área, segundo o qual a aplicação da IN 243/02 propõe um ajuste de R\$ 336,00, a Lei nº 12.715/12 propõe um ajuste de R\$ 72,00 e a Lei nº 9.959/00 não exige ajuste. É possível verificar, ponderando os cinco cenários, que a Lei nº 12.715/12 foi a opção intermediária entre as outras duas normas aplicáveis.

Considerando que uma empresa fabrique um produto situado na área C, seria necessário aplicar os ajustes de preços de transferência apenas no caso de aplicação da IN 243/02, em todos os cenários selecionados. Há casos nos quais a produção ficaria inviabilizada pela aplicação da IN 243/02, como por exemplo, no cenário 1, no qual há um ajuste de R\$ 336,00, o que resulta em um adicional de tributos de R\$ 114,24. Nesse caso, como o preço líquido de venda do bem foi de R\$ 1.300,00 (R\$ 1.000,00 x 130%), o custo do bem foi de R\$ 1.000,00, e o ajuste de preços de transferência foi de R\$ 114,24, o resultado apurado pela empresa nesse caso foi de R\$ 185,76 (R\$ 1.300,00 - R\$ 1.000,00 - R\$ 114,24) por unidade produzida. Importante ressaltar que antes de 2012 se a empresa estivesse inserida neste contexto e optasse pela Lei 9.959/00 ao invés da IN 243/02, não teria que fazer nenhum ajuste, porém ficaria exposta a autuação ou discussão judicial do assunto.

Por fim, considerando que a empresa fabrique um produto situado na área D, a opção pela Lei nº 12.715/12 se mostrou a mais benéfica ao contribuinte, por não exigir nenhum ajuste. Dentre as duas outras normas, a aplicação da IN 243/02 se mostrou mais uma vez a que mais penalizou o contribuinte.

Analizando-se as quatro áreas, a aplicação da IN 243/02 se demonstrou como a opção mais cara para os contribuintes, em alguns casos inviabilizando a produção de um bem. Os valores dos ajustes pela aplicação da Lei nº 12.715/12 foram os que apresentaram maior coerência com os valores praticados.

Ficou demonstrado que a aplicação de normas distintas resulta em resultados consideravelmente diferentes. Ao escolher, quando possível, a aplicação de um método ou norma de preços de transferência, a empresa precisa analisar os impactos, pois é comum que uma empresa produza mais de um tipo de produto, e cada um desses itens possui características específicas. A escolha por um método ou norma resulta em sua aplicação por todo o exercício, o que enfatiza a relevância de se conhecer os cálculos e a legislação, para que os resultados apurados pelas empresas sejam maximizados. Logo, não é permitido a utilização de normas diferentes para o mesmo período de apuração, ou seja, utilizar a interpretação da Lei 9.959/00 para uma gama de produtos e da Lei 12.715/12 para outros.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Com o advento da globalização e o aumento do comércio mundial, o tema preços de transferência ganhou destaque nas organizações mundiais, devido à intenção por parte dos governos de coibir a distribuição disfarçada de lucros e evitar a bitributação. A OCDE é o órgão responsável pela divulgação das normas de preços de transferência para seus países membros. No entanto, mesmo países não membros desta organização formulam suas leis de acordo com o guia da OCDE. O princípio *arm's length* é a base para qualquer norma sobre preços de transferência.

Com a abertura do mercado brasileiro para as grandes indústrias multinacionais o governo brasileiro percebeu a necessidade de legislar sobre este tema. Foi então que, em 1996, foi publicada a Lei 9.430 que divulgou as primeiras regras de aplicação dos métodos de preços de transferência para importação e exportação. Na

elaboração dessa lei houve uma forte influência das regras de preços de transferência publicadas pela OCDE, muito embora o Brasil não faça parte desta organização.

Os contribuintes passaram a seguir esta norma, e no ano 2000 uma atualização sobre o tema foi publicada pela Lei nº 9.959/00 alterando a margem de lucro das empresas que optassem pelo método PRL. Este método foi subdividido em duas diferentes alíquotas de margem de lucro: 20% para as empresas que importavam e revendiam sem nenhuma alteração do bem importado e 60% para as indústrias.

Cabe à Receita Federal do Brasil publicar instruções normativas que sirvem para orientar tanto seus próprios funcionários quanto os contribuintes, especificando melhor a lei na qual foi embasada. No entanto, as instruções normativas não têm o poder de inovar a lei a qual está fundamentada. Porém, em 2002, ao publicar a IN 243/02 a Receita Federal alterou a fórmula do cálculo do método PRL 60% segundo a visão dos contribuintes, que não coincide com a visão do órgão fiscalizador.

Dez anos após a publicação da IN 243/02, a RFB publicou em 2012 a Lei nº 12.715 com a divulgação de novas regras sobre preços de transferência. Publicou no mesmo ano a IN 1.132 revogando a IN 243/02, deixando a critério do contribuinte a adoção desta nova norma para o ano calendário de 2012.

Por meio de cálculos apresentados neste trabalho foi possível demonstrar qual o impacto financeiro destas normas para as empresas e quais riscos elas assumem ao optar por uma norma em detrimento das outras. Com base nos cálculos apresentados percebe-se que a diferença entre as três normas analisadas com relação aos ajustes a serem considerados para preços de transferência foi significativa. O valor do ajuste feito pela IN 243/02 chegou a ser treze vezes maior do que o proposto pela Lei nº 9.959/00. Igualmente, observou-se que para uma empresa não ter ajuste de preços de transferência ao optar pela IN, esta deveria ter um preço líquido de venda de 150% em relação ao custo. Esta porcentagem é muito acima da realidade das indústrias brasileiras, podendo inviabilizar a produção em alguns casos.

Foi possível verificar que em alguns cenários o cálculo de acordo com a Lei nº 9.959/00 foi o mais economicamente viável, enquanto que em outras situações o mais viável foi a aplicação do cálculo de acordo com a Lei nº 12.715/12. Em nenhuma das simulações a aplicação das regras da IN 243/02 apareceu como uma melhor opção.

A Lei 12.715/12 estabeleceu como metodologia de cálculo as regras da IN 243/02, mas com uma margem de lucro mais condizente com a prática das empresas, variando entre 20%, 30% ou 40%, de acordo com a atividade econômica da empresa.

Em análise, percebeu-se que a Lei 12.715/12 foi uma opção intermediária entre as normas por ter trazido ajustes reais para empresas que praticam margem inferior a 20%. O conceito de margens fixas não é a melhor opção, uma vez que nem todas as entidades praticam esta margem de lucro, podendo ser maior ou menor. Porém, legislar para cada segmento demanda muito trabalho em pesquisa por parte da instituição pública. Portanto, a partir de 2013 os conflitos normativos sobre preços de transferência foram sanados.

A melhor opção para o ano de 2012 foi a Lei nº 12.715. Em termos de segurança jurídica, a empresa não precisaria pagar uma quantia significativa por conta das alterações trazidas pela IN 243/02 e nem discutir juridicamente caso seja autuada pelo cálculo conforme a Lei 9.959. Adicionalmente pela aplicação destas Lei houve a tributação efetiva de produtos com margem de lucro acima de 20%. A opção pela aplicação da IN 243/02 se mostrou como a mais onerosa das alternativas. No entanto, do ponto de vista da segurança tributária, foi uma opção razoável por não haver contestação de sua aplicação por parte do Fisco.

A aplicação da Lei nº 9.959/00 se mostrou como uma opção intermediária, porém vale ressaltar que pode trazer problemas de ordem tributária pelo fato de existir contestação por parte das autoridades fiscais, o que pode levar a empresa a discutir a validade do cálculo judicialmente.

Este trabalho pretendeu demonstrar os resultados possivelmente aplicáveis à maioria das empresas que se enquadram na situação apresentada. Não foi possível a aplicação para todas as empresas devido

a variedades de bens que podem ser produzidos pela mesma entidade e as particularidades de cada processo produtivo.

Também, foram utilizados cálculos matemáticos e hipóteses que pretendiam demonstrar uma tendência na variação dos ajustes de preços de transferência, não sendo possível fazer simulações de todas as alternativas existentes pois estas podem ser infinitas.

Devido à complexidade do tema não foi possível fazer uma pesquisa aprofundada sobre todos os métodos de apuração de preços de transferência existentes no Brasil. A título de sugestões para trabalhos futuros, sugere-se analisar os efeitos da mudança da legislação de preços de transferência para as empresas importadoras e exportadoras de *commodities*, as variáveis que afetam a média aritmética ponderada dos preços de venda e os motivos das divergências entre o preço praticado e o preço parâmetro.

REFERÊNCIAS

AMCHAM. Recentes decisões jurídicas e administrativas sobre preços de transferência revelam instabilidade de regras. Disponível em: <<http://www.amcham.com.br/impactos-legislativos-e-juridicos/noticias/recentes-decisoes-juridicas-e-administrativas-sobre-precos-de-transferencia-revelam-instabilidade-de-regras>> Acesso em: 10 nov. 2014.

AZEVEDO, André F. Z. de; PORTUGAL, Marcelo S. **Abertura Comercial Brasileira e Instabilidade da Demanda de Importações**. 1997. Disponível em: <http://www.ufrgs.br/ppge/pcientifica/1997_05.pdf> Acesso em: 12 fev. 2014.

BARBOSA, Demétrio G., Preços de Transferência no Brasil – Uma Abordagem Prática. São Paulo: Fiscosoft, 2012.

BERTOLUCCI, Aldo Vicenzo. Preços de transferência: aspectos fiscais. **Cad. estud.**, São Paulo , n. 23, p. 23-38, Junho 2000 . Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1413-92512000000100002&lng=en&nrm=iso>. Acesso em: 10 ago 2015.

BRADLEY, Wray. *Transfer pricing: increasing tension between multinational firms and tax authorities*. **Accounting & Taxation**, v. 7, n. 2, p. 65-73, 2015.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicacompileado.htm>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____. Lei nº 9.959, de 27 de janeiro de 2000.
Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/
ccivil_03/leis/l9959.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9959.htm)>. Acesso em: 20 nov.
2013.

_____. Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.
Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/lei/l11727.htm>.
Acesso em: 18 out. 2014.

_____. Lei nº 12.715, de 17 de setembro de 2012a. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12715.htm>. Acesso em: 24 nov. 2013.

_____. Medida Provisória nº 563, de 3 de abril de 2012b. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/MPs/2012/mp563.htm>>. Acesso em: 25 mar. 2014.

CLAUSING, Kimberly A.. *The effect of profit shifting on corporate tax base in the United States and beyond*. Accounting Research Network. November, 2015.

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU. Margem Bruta de Lucro das Empresas Brasileiras.
2005. Disponível em: <[http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Brazil/_Local%20Assets/Documents/Pesquisa%20margem%20bruta%20de%20Lucros%20port\(2\).pdf](http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Brazil/_Local%20Assets/Documents/Pesquisa%20margem%20bruta%20de%20Lucros%20port(2).pdf)>. Acesso em: 27 abr. 2014.

DEMO, Pedro. Praticar ciéncia: metodologias do conhecimento científico. São Paulo: Saraiva, 2011.

DESAI, Mihir A.; FOLEY, C. Fritz; HINES JR, James R.. *The demand for tax haven operations.* **Journal of Public Economics.** Volume 90, Issue 3, p. 513-531, Febreuary 2006.

ERNST & YOUNG TERCO – Tax View - Preços de transferência ganham o topo da agenda tributária das multinacionais. 2011. Disponível em: <[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_View_34/\\$FILE/tax_view_mar_34_2011_final.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_View_34/$FILE/tax_view_mar_34_2011_final.pdf)> Acesso em: 10 nov. 2014.

E&Y. Boletim Taxalert - MP 563, convertida na Lei 12.715, altera as regras de Preços de Transferência no Brasil. 2012. Disponível em: <http://www.ey.com/BR/pt/Issues/Tax_Alert_ultimas_edicoes_recentes> Acesso em: 27 abr. 2014.

GREGORIO, Ricardo M. Preços de Transferência Arm's Length e Praticabilidade. São Paulo: Quarter Latin, 2011.

GRIECO, Francisco de Assis. O Brasil e a nova economia global. São Paulo: Aduaneiras, 2001.

GRUNOW, Aloísio; BEUREN, Ilse Maria. Finalidade da utilização do preço de transferência nas maiores indústrias do Brasil. **Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online)**, Rio de Janeiro, v. 16, n. 2, p. 79-95, mai/ago 2011.

HONG, Qing; SMART, Michael. **In praise of tax havens**: international tax planning and foreign direct investment. **European Economic Review**. V. 54, n. 1, p. 82-95, 2010.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

LOHSE, Theresa; RIEDEL, Nadine. *Do transfer pricing laws limit international income shifting? Evidence from european multinationals.* **CESifo Working Paper Series No. 4404**. September, 2013.

MARTINS, Gilberto de Andrade; TEÓPHILO, Carlos Renato. **Metodologia da investigação científica para ciências sociais aplicadas**. São Paulo: Atlas, 2009.

MAZUR, Orly. *Transfer pricing challenges in the cloud.* **Boston College Law Review**. V. 52, n. 2, 2016.

MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR – MDIC. Balança Comercial Brasileira – Dados consolidados. 2012. Disponível em: <www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1365787109.pdf>. Acesso em: 13 nov. 2013.

MODEL TAX CONVENTION – MTC. Model Tax Convention on Income and on Capital 2010. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2010_9789264175181-en#page49>. Acesso em: 10 nov. 2013.

NEIGHBOUR, John. Transfer pricing: Keeping it at arm's length. 2008. In. **OECD Observer**. Disponível em: <www.oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html> Acesso em: 10 nov. 2013.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO – OCDE. Do original: **ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT – OECD. Dados Históricos e Informações Gerais**. Disponível em: <www.oecd.org/about/history/> Acesso em: 3 nov. 2013.

Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010. 2010a. Disponível em: <http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010_tpg-2010-en#page1>. Acesso em: 10 nov. 2013.

Transfer Pricing Methods – July 2010. 2010b. Disponível em: <<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>>. Acesso em: 10 nov. 2013.

OWENS, Jeffrey; BENNETT, Mary. Can the OECD Model Tax Convention, which is 50 years old this year, continue to fulfill its role of helping to make international taxation fairer and more

manageable? Probably yes, though there are challenges. 2008. Disponível em: <http://www.oecdobserver.org/news/archivestory.php/aid/2756/OECD_Model_Tax_Convention.html#sthash.Am37NLPX.dpuf>. Acesso em: 13 nov. 2014.

PEDÓ, Mônica G. B. Impactos tributários dos métodos de cálculo de preços de transferência em operações de importação: análise crítica aplicada a uma empresa do setor de máquinas agrícolas. 2008. Dissertação (Mestrado) – Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre: UFRGS, 2008.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa RFB nº 243, de 11 de novembro de 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2002/in2432002.htm>> Acesso em: 20 nov. 2013.

_____ . Perguntas e Respostas. 2005.
Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/pessoajuridica/dipj/2005/pergresp2005/pr672a733.htm>>. Acesso em: 12 fev. 2014.

_____ . Instrução Normativa RFB nº 1.037, de 4 de junho de 2010. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2010/in10372010.htm>>. Acesso em: 20 nov. 2013.

_____ . Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2012/in13122012.htm>>. Acesso em: 1 dez. 2013.

SCHOUERI, Luís E. **Preços de Transferência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Dialética, 2013.

**VERGARA, Sylvia Constant. Projetos e
relatórios de pesquisa em administração.** 11.
ed. São Paulo: Atlas, 2009.

VITA, Jonathan B. Valoração aduaneira e preços de transferência: pontos de conexão e distinções sistêmico aplicativas. 2010. Tese (Doutorado) – Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo: PUCSP, 2010.

WORLD TRADE ORGANIZATION – WTO.
Economies by size of merchandise trade 2012.
International Trade Statistics 2013. Disponível
em: <http://www.wto.org/english/res_e/statis_e/its2013_e/its2013_e.pdf> Acesso em: 12 fev.
2014.

Endereço dos Autores:

Rua Ernesta Pelosini, 195 - apto. 52B
São Bernardo do Campo - SP
CEP 09771-220