

UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE ECONOMIA, ADMINISTRAÇÃO E
CONTABILIDADE DE RIBEIRÃO PRETO

Arthur de Camargo Grossi
Diego dos Santos Cintra
Elisa Coelho Farina
Felipe Borges de Oliveira
Mariana Vida
Renan Beneduzzi

PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA EM TRANSAÇÕES INTERNAS DE
EMPRESAS MULTINACIONAIS

Ribeirão Preto – São Paulo
2019

Introdução

A gestão empresarial, devido o ambiente competitivo em que as empresas estão inseridas, e a crescente complexidade das operações realizadas frequentemente, precisam ser cada vez mais entendidas e desenvolvidas a fim de assegurar a administração da organização para uma continuidade sustentável.

A abertura de mercado e a consolidação da inserção do Brasil no processo de globalização ampliaram, de forma significativa, o dinamismo de nossa economia e a exposição das empresas brasileiras à concorrência externa (Oliveira & Ávila, 1999).

Nesse contexto, as empresas brasileiras vêm sendo forçadas a se adaptarem e a reverem suas estratégias competitivas e seus modelos de gestão. Um modelo de gestão em particular vêm sendo adotado de forma crescente: o da descentralização administrativa em unidades de negócio (Borba, 1992).

A finalidade da descentralização é dar maior autonomia aos executivos do nível tático, permitindo que a alta administração priorize assuntos estratégicos que envolvem a organização de maneira geral. Concomitantemente, as decisões operacionais tendem a ganhar agilidade, podendo ocorrer redução de custos administrativos e melhoria no atendimento a clientes, reforçando a posição competitiva (Gomes & Mandin, 2005).

Em decorrência da descentralização, para avaliar o desempenho de uma empresa é preciso envolver o ciclo econômico, seus centros de responsabilidade e os gestores responsáveis por esse ciclo econômico. O centro de responsabilidade caracteriza-se como um segmento da organização em que cada gestor responsabiliza-se e é avaliado pelo seu desempenho. O preço de transferência desenvolve-se, portanto, com a interação entre os centros de responsabilidade em organizações descentralizadas (Gronow & Beuren, 2011).

Antes da adoção do Preço de Transferência, a filial onde ocorria o início da prestação do serviço registrava para si a totalidade da receita, ainda que sua conclusão se desse em outra filial (Brito & Lima, 2013).

Pereira e Oliveira (1999, p. 418) afirmam que o preço de transferência “é definido como o valor pelo qual são transferidos bens e serviços entre as atividades e áreas internas de

uma organização”. Preços de transferência interna são os preços dos bens vendidos por uma divisão a outra dentro da mesma empresa. O termo preço de transferência, conforme Horngren, Foster e Datar (2000, p.639), é “o preço que uma subunidade (segmento, departamento, divisão, etc.) que uma organização cobra pelo produto ou serviço fornecido a outra da mesma organização”.

De acordo com Santos (1995, p. 173), o preço de transferência interna é definido “como o preço formado para a transferência de bens ou serviços intercompanhias. Pode ser entendido também como um preço debitado por um segmento da empresa a um produto ou serviço que fornece a outro segmento da mesma empresa”.

Um dos principais desafios em empresas de gestão descentralizada é desenvolver um método satisfatório de preço para as transferências de bens e/ou serviços entre divisões de uma mesma empresa ou entre empresas independentes de um mesmo grupo empresarial (Gronow & Beuren, 2011). O desafio, segundo Procianoy e Comerlato (1994, p. 42), deve-se ao fato de que “existem as mais diversas relações de agência e para cada uma poderá haver um conflito gerador de um custo. As análises giram em torno de um ponto ótimo em que ocorra a diminuição dos custos totais de agência”.

Referencial Teórico

No Brasil, o preço de transferência tem regimento estabelecido pela legislação da Receita Federal, que por meio da Instrução Normativa RFB nº 1.312, de 28 de dezembro de 2012, atualizada em 29 de Janeiro de 2019 pela de Nº 1870, determina critérios para a prática da ferramenta.

O documento caracteriza o preço de transferência como “aqueles preços a serem praticados nas operações de compra e de venda de bens, serviços ou direitos, efetuadas por pessoas física ou jurídica, residente ou domiciliada no Brasil, com pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, consideradas vinculadas.”

Dessa forma, é possível afirmar que essa ferramenta pode ser utilizada tanto internamente, entre filiais, centros de responsabilidade e departamentos de uma mesma

organização, quanto em âmbito externo, entre partes relacionadas, sediadas ou não em diferentes países, desde que observadas as legislações vigentes.

O transfer price nada mais é do que o valor de compra ou venda de bens, serviços ou direitos, comercializados entre empresas ou pessoas físicas de um mesmo grupo ou partes relacionadas, localizadas em países distintos, ou sediadas em diferentes jurisdições tributárias. Esses valores podem acarretar em acréscimos ou decréscimos nos valores comparados com o preço de mercado (GATTIS; GIACOMELLI; AGUIAR, 2017).

Isso ocorre pois tais negociações entre partes relacionadas tendem a sofrer peculiaridades e os preços praticados podem ser artificialmente estipulados. O que causa uma certa distorção e divergem dos preços de mercado negociados na mesma situação por empresas independentes entre si (SILVA, 2011).

Segundo Grunow et al. (2010), os centros de responsabilidade, ou partes relacionadas, da entidade devem buscar sinergia produzindo retorno superior ao da soma de todas as partes, com a contribuição da correta aplicação do preço de transferência para não resultar em distorções nos resultados como um todo.

O principal efeito acarretado pela falta de regulamentação do preço de transferência eram as fraudes contábeis. Muitas empresas superfaturavam as importações e subfaturavam as exportações com o objetivo de diminuir os impostos à recolher. De forma lícita ou ilícita Grupos utilizavam este mecanismo em seu planejamento tributário para maximizar os seus lucros e escapar da tributação (HENRIQUE; ARAUJO, 2013).

Diante da percepção da alta taxa de evasão fiscal, os governos ao redor do mundo foram regulamentando o preço de transferência a fim de coibir o uso deste mecanismo por parte das companhias e ajustar os impostos à recolher em operações deste tipo (SILVA, 2011).

O transfer price tem o poder de alterar informações contábeis, fiscais e gerenciais. Por isso deve ser monitorado de modo a proteger os usuários da informação contábil contra dados irreais e fraudes, como também ajudar os governos a evitarem perdas na arrecadação de impostos (HENRIQUE; ARAUJO, 2013).

O Preço de Transferência já é utilizado há um bom tempo em todo o mundo. No Brasil o conceito chegou tardiamente e suas regras e legislação começaram a ser desenvolvidas a partir de 1996, o que nos delega um certo atraso na discussão do tema (SILVA, 2011).

Legislação do Transfer Price

Segundo Ayub, a legislação do preço de transferência é o conjunto de normas aplicáveis aos contribuintes que realizam transações com partes vinculadas no exterior, tais como sua matriz ou empresas do mesmo grupo econômico. A aplicação da legislação é obrigatória e exige cálculos que devem ser declarados anualmente à Receita Federal do Brasil, objetivando coibir a perda de receita pelo governo brasileiro.

Em 1996 com a lei nº9.430, de 27 de dezembro deste mesmo ano, o Governo Federal regulamentou pela primeira vez no Brasil uma legislação que trata do preço de transferência internacional de bens, serviços, direitos, juros, entre outras operações (GATTIS; GIACOMELLI; AGUIAR, 2017).

A partir da Lei nº 9.430 de 1996 e outros dispositivos que foram lançados posteriormente, o Governo Federal instituiu as normas para o transfer price, cujo objetivo seria controlar os negócios internacionais realizados entre pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil com empresas do exterior, bem como com pessoas localizadas nos chamados paraísos fiscais (SILVA, 2011).

Estão obrigadas as legislações do transfer price todas as pessoas físicas e jurídicas residentes no Brasil que praticarem operações com pessoas físicas ou jurídicas no exterior, que sejam consideradas vinculadas, ou, ainda que não vinculadas mas estejam domiciliadas em paraísos fiscais (ANDRADE, 2011).

Com a regulamentação, a legislação brasileira conseguiu um grande avanço para diminuição do superfaturamento de importações e subfaturamento de exportações, que na maioria das vezes eram atos ilícitos. E também trouxe a possibilidade de empresas desonestas serem autuadas caso cometam irregularidades (HIGUCHI, 2015).

Com o aumento da relevância do comércio global intragrupo, estratégias fiscais relacionadas ao preço de transferência vêm recebendo maior atenção no cenário atual devido ao seu impacto na tributação.

Em janeiro de 2019 foi feita uma nota de esclarecimento para o uso adequado das leis que regem a validade do Preço de Transferência. Nessa nota pode-se notar que, assim como outras normas contábeis, há uma tendência de tentativa de aproximação às normas internacionais para que seja facilitado o entendimento nacional e internacional sobre os preços transacionais, como no caso, vigentes no país. Além disso essa nota direciona-se à melhor explicação da datação em que apurações e ajustes devem ser realizados em casos da utilização do Transfer Price, mesmo que no âmbito nacional.

De acordo com Chin:

... Os riscos dos acordos de preços de transferência para a organização incluem:

- Reavaliações tributárias locais muito grandes – com multas relevantes e juros sobre impostos em atraso – e dupla tributação sobre a renda quando não há isenção prevista nos tratados tributários.
- Incerteza sobre a carga tributária global da organização e conflitos dispendiosos e demorados com as autoridades reguladoras.
- Danos à reputação e à marca corporativa, quando a empresa é vista como má cidadã corporativa.

Preço Parâmetro

O Preço Parâmetro é o preço que será calculado através dos métodos de preço de transferência exigidos pela norma brasileira, e este servirá como base para comparação com os preços efetivamente praticados pelas empresas. Tanto as importações, como também as exportações podem estar sujeitas à este cálculo, que ajudará a apurar se houver distorções nos preços por parte das companhias (GATTIS; GIACOMELLI; AGUIAR, 2017).

De maneira prática, no caso das exportações, quando o preço parâmetro apurado for maior que o preço real utilizado pela empresa, significa que ela reconheceu uma receita

menor. Portanto a variação dos preços deverá ser acrescida no lucro líquido, para determinação do lucro real e a partir daí apurar o valor dos impostos à recolher (SILVA, 2011).

Já no caso das importações, após os cálculos do preço parâmetro pelos métodos de importação, se este for inferior ao preço que foi praticado pela empresa, evidencia que a entidade reconheceu um custo ou despesa maior que o devido. Portanto a diferença entre os preços deverá ser tributada (SILVA, 2011).

Os métodos permitidos pela legislação para cálculo do Preço Parâmetro são os seguintes:

- No caso de Importações

1) PIC - Preços Independentes Comparados

Baseado na média aritmética ponderada do preço parâmetro dos bens, serviços ou direitos, idênticos ou similares apurados no Brasil ou no exterior entre partes não relacionadas (BRASIL, 1996, artigo 18), em operações semelhantes. Se o preço de importação estiver mais elevado que o preço médio de mercado, a diferença deve ser tributada.

2) PRL - Preço de Revenda Menos Lucro

Um dos métodos mais utilizados para a apuração do preço parâmetro do Preço de Transferência, de acordo com o setor econômico da pessoa jurídica em questão. Este método faz o cálculo inverso da margem de lucro para fins de apuração IRPJ.

I) Primeiro utiliza o preço líquido menos descontos, tributos, comissões e corretagens;

II) Calcula a relação percentual entre custo médio ponderado do bem e o custo total médio ponderado em conformidade com a planilha de custos da empresa (BRASIL, 1996, artigo 18);

III) Aplicação do percentual de participação do bem sobre o preço líquido de venda, e;

IV) A partir deste resultado aplicação da alíquota conforme atividade econômica exercida e explicitada no artigo 18, § 12, da lei 9.430/96 (40% para os setores de: produtos

farmoquímicos e farmacêuticos, produtos do fumo, equipamentos e instrumentos ópticos, fotográficos e cinematográficos, máquinas, aparelhos e equipamentos para uso odontomédico-hospitalar, extração de petróleo e gás natural e produtos derivados do petróleo; 30% para os setores de produtos químicos, vidros e de produtos de vidros, celulose, papel e produtos de papel e metalurgia; 20% para os demais setores.), gerando a margem de lucro;

V) Preço parâmetro será a diferença entre dos itens III e IV.

3) CPL - Custo de Produção Mais Lucro;

Este método prevê que a empresa obtenha uma margem de lucro fixada em 20%. Utiliza o custo médio ponderado de produção dos bens ou serviços, mais impostos e taxas cobrados na exportação do país originário vezes a margem de 20%.

De acordo com a Lei 9.430/96, artigo 18:

§ 4º Na hipótese de utilização de mais de um método, será considerado dedutível o maior valor apurado, observado o disposto no parágrafo subsequente

§ 5º Se os valores apurados segundo os métodos mencionados neste artigo forem superiores ao de aquisição, constante dos respectivos documentos, a dedutibilidade fica limitada ao montante deste último.

- No caso de Exportações

1) PVEx - Preço de Venda nas Exportações

De acordo com a lei 9.430/96, artigo 19, § 3º, é definido como a média aritmética dos preços de vendas nas exportações efetuadas pela própria empresa para outros clientes durante o mesmo período de apuração da base de cálculo do IRPJ;

2) PVA - Preço de Venda Por Atacado no País de Destino Diminuído do Lucro

Definido como a média aritmética dos preços de venda dos bens ou serviços praticados no mercado atacadista do país de destino menos tributos do referido país e margem de lucro de 15% sobre o preço de venda no atacado;

3) PVV - Preço de Venda a Varejo no País de Destino Diminuído do Lucro

Definido como a média aritmética dos preços de venda dos bens ou serviços praticados no mercado varejista do país de destino menos tributos do referido país e margem de lucro de 30% sobre o preço de venda no varejo;

4) CAP - Custo de Aquisição ou de Produção Mais Tributos e Lucro

Definido como a média aritmética dos custos de aquisição ou de produção dos bens exportados, mais impostos e contribuições cobrados no Brasil e de margem de lucro de 15% sobre a soma dos custos mais impostos e contribuições.

Estudo de Caso

A fim de compreender a real aplicabilidade do preço de transferência em transações internas de organizações, e a relação da ferramenta com a controladoria, foi realizado um estudo de caso com o grupo empresarial Tracan – Máquinas e Sistemas para Agricultura LTDA, guiado por informações fornecidas pela Coordenadora do Departamento de Faturamento.

A organização se caracteriza como uma empresa de médio porte, estabelecida no mercado há 20 anos, como concessionária do ramo agrícola. Tem como atividade específica o comércio Atacadista e Varejista de máquinas agrícolas, de partes de maquinários e também de peças avulsas, mas exerce conjuntamente atividades de prestação de serviço, de importação e de exportação. O grupo é composto pela Matriz, estabelecida na cidade de Ribeirão Preto - SP, por três filiais no estado de São Paulo e por seis filiais no estado de Minas Gerais.

Com essa disposição, o preço de transferência tem aplicabilidade nas transferências de peças, partes, e máquinas agrícolas, realizadas internamente entre as concessionárias, e é calculado pelo preço de custo do estoque, não havendo aplicação de nenhuma margem. Nessa operação não são computadas receitas, apenas a pura movimentação de valor de estoque, representada contabilmente como um débito e um crédito na própria conta do ativo, sem variação nenhuma.

Em exceção, o valor do estoque pode variar quando a operação é classificada como interestadual e, neste caso, o valor ICMS da operação é agregado ao custo da mercadoria.

Outras despesas, como frete, não são inclusas no custo, sendo estas tratadas exclusivamente como despesas de venda.

Devido ao impacto que a aplicação do preço de transferência pode ter no valor contábil do produto, com o acréscimo do ICMS, a ferramenta influencia diretamente na tomada de decisão. Se o valor do estoque, acrescido dos tributos, for maior que o valor da operação de compra direta do fornecedor, então é decidido contabilizar por uma operação de compra. Caso contrário, usa-se a operação de transferência, a fim de aumentar o giro de estoque.

Nesse sentido, é possível afirmar que os preços de transferências estão totalmente relacionados ao planejamento estratégico e ao controle de custos. Com essa ferramenta é possível construir e avaliar os resultados da empresa de forma descentralizada, já que ela possibilita a realização de um demonstrativo para cada divisão da empresa, individualmente, para depois avaliar o todo. Portanto, é possível elevar o nível de controle, e se torna mais eficaz e eficiente o entendimento dos impactos gerados por um negócio realizado, possibilitando a otimização do valor individual por filial, e elevar o poder de competitividade da organização no mercado.

Na prática, as informações geradas pela aplicação do preço de transferência, resultante de uma gestão descentralizada, que possibilita a análise de rendimento e de valor econômico de cada divisão da empresa isoladamente, tem uso efetivo na tomada de decisão relacionada ao nível do giro do estoque, que pode ser elevado ou reduzido, e naquelas que envolvem questões tributárias.

No entanto, a organização ainda passa pelo processo de maturação do uso da ferramenta, e trabalha o investimento na elaboração de relatórios gerenciais com o foco na análise de dados dos preços de transferência. Busca também a verificação de inconsistências e as oportunidades de menores custos, a fim de evitar a perda de receitas fiscais e sempre buscar a otimização e o aprimoramento dos resultados.

Conclusão

Assim sendo, foi notório que no estudo de um caso como o da *Tracan – Máquinas e Sistemas para Agricultura LTDA* há especificidades do Transfer Price estadual e interestadual, por exemplo, com ainda adendos que corroboram a complexidade tributária presente no Brasil. Chegamos à informação que o Preço de Transferência, nesse caso, é mensurado com base no valor de registro de estoque, sem que seja agregado outros valores. Com acréscimo de que se a transação for interestadual, é agregado o valor do ICMS no cálculo do mesmo.

Há, como visto, parâmetros para o cálculo do Preço de Transferência, com variações para cada ramo empresarial e qual de fato é o método utilizado para que o mesmo seja definido e/ou estipulado de maneira justa e, mais importante, seja legalmente aceito e coeso.

Além disso, analisamos os diferentes métodos de mensuração do Transfer Price e conseguimos tornar, em uma visão tangível, como a operação é realizada dentro de empresas de médio e grande porte, para que haja transações mediante distintos métodos de avaliação de custeio.

Embora a legislação brasileira adote o Transfer Price apenas quando realizadas transações entre empresas do grupo localizadas em países distintos, verificamos em literatura que este mesmo mecanismo é utilizado em transações de empresas nacionais que podem estar localizadas em Estados distintos e, assim, sujeitas a diferenças na tributação. Dessa forma, esse trabalho foi feito no intuito de ratificar o funcionamento do Preço de Transferência em transações internas de empresas, ainda que no âmbito nacional, mais especificamente interestadual, demonstrando a complexidade do sistema tributário brasileiro e normas as quais tentam impedir com que hajam fraudes contábeis e seus devidos métodos de cálculo.

Conseguimos, através deste trabalho, obter um contato direto com uma empresa de médio porte, a qual nos proporcionou, junto do objetivo do nosso tema, conhecer um fator de análise da controladoria que, por muitas vezes, é desconhecido ou impraticado no Brasil e no mundo. Por fim, a entrevista com a Coordenadora do Departamento de Faturamento da Tracan, foi essencial para que conseguíssemos sanar os objetivos centrais do trabalho proporcionando uma experiência enriquecedora para o grupo.

Referências Bibliográficas

ANDRADE, E. O., Filho. *Imposto de renda das empresas*. São Paulo: Atlas. 2011.

AYUB, C. *O que é a legislação de Preços de Transferência*. Disponível em <<https://www2.deloitte.com/br/pt/pages/tax/solutions/transfer-pricing.html>>. Acesso em 17/05/2019.

BORBA, J. A. *A avaliação de desempenho financeiro em empresas divisionalizadas: um levantamento preliminar*. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 1992.

BRASIL. INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1312 DE 28 DE DEZEMBRO DE 2012. *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*, Publicado(a) no DOU de 31/12/2012, seção, página 173. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=39257&visao=anotado>>. Alterada pela INSTRUÇÃO NORMATIVA RFB Nº 1870 DE 29 DE JANEIRO DE 2019. Publicado(a) no DOU de 30/01/2019, seção 1, página 54. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=98350>>. Acesso em: 16/05/2019.

BRASIL. LEI Nº 9.430, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1996. *Imposto de Renda – Pessoa Jurídica*, Brasília, DF, 27 de dezembro de 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 16/05/2019.

BRITO, E. A; LIMA, A. V. *Um estudo de caso sobre a utilização de preços de transferência de uma empresa pública de prestação de serviços*. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online), v. 18, n. 2, p. 65 - p. 80, mai./ago. 2013.

CHIN, M. *Preços de Transferência*. Disponível em <<https://www.pwc.com.br/pt/consultoria-tributaria-societaria/precos-transferencia.html>>. Acesso em 17/05/2019.

GATTIS, J.; GIACOMELLI, C.; AGUIAR, H. D. E. *Preço de Transferência e seus impactos contábeis e fiscais dentro de uma empresa de filtros automobilísticos na importação e exportação de mercadorias*. p. 101–114, 2017.

GOMES, J. S; MANDIM, J. *Descentralização em unidades de negócios: um estudo de caso no setor de confecção*. Revista Universo Contábil, v. 1, n. 2, p. 58-71, mai./ago. 2005.

GRONOW, A; BEUREN I. M. *Finalidade da utilização do preço de transferência nas maiores indústrias do Brasil*. Revista de Contabilidade do Mestrado em Ciências Contábeis da UERJ (online), v. 16, n. 2, p. 79 - p. 95, mai./ago. 2011

GRUNOW, A; BEUREN, I. M.; HEIN, N. *Métodos de preço de transferência interna utilizados nas maiores empresas do Brasil*. E&G - REVISTA ECONOMIA E GESTÃO ISSN 1984-6606 Revista Economia & Gestão – v. 10, n. 24, set/dez. 2010.

HENRIQUE, P.; ARAUJO, E. D. E. *Preço de Transferência: Os efeitos fiscais e financeiros de produtos importados de uma empresa vinculada*. 2013.

HIGUCHI, H. *Imposto de renda das empresas*. São Paulo: IR Publicações. 2015.

HORNGREN, C. T; FOSTER, G; DATAR, S. M. *Contabilidade de custos*. Rio de Janeiro: LTC – Livros Técnicos e Científicos, 2000.

OLIVEIRA, L. B; ÁVILA, M. G. *Descentralização em unidades de negócio: o caso de uma empresa do setor financeiro*. Revista administração contemporânea, v. 3, n. 1 jan./abr. 1999.

PEREIRA, C. A; OLIVEIRA, A. B. S. *Preço de transferência: uma aplicação do conceito do custo de oportunidade*. São Paulo: Atlas, 1999.

PROCIANOY, J. L; COMERLATO, G. M. B. *A transferência de resultados entre empresas de capital aberto de um mesmo grupo econômico*. Revista de Administração, v. 29, n. 2, p. 38-48, abr./jun. 1994.

SANTOS, J. J. *Formação do preço e do lucro: custos marginais para formação de preços referenciais*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1995.

SILVA, L. L. DA. *Manual do Preço de Transferência*. 2011.